

Aktuelle Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften

Termin: 3.5.2004 Wuppertal

**Dozent: Dipl.- Finanzwirt Michael Blenkers, Steuerberater
Moers**

Stand 5/2004

Nachdruck- auch auszugsweise – nicht gestattet

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1 Gründung der Personengesellschaft	5
1.1 Bargründung	5
1.2 Sachgründung	7
1.3 Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen der Gesellschafter	7
1.4 Unterscheidung der Einlagen nach neuer Rechtslage (ab 1.7.2000)	9
1.5 Einlage in PersG; BMF 29.3.2000, IV C 2 - S 2178 - 4/00; BStBl 2000 I S. 462	10
2 Besonderheiten der Mitunternehmerschaft	12
2.1 GmbH & Co KG oder GmbH	12
2.1.1 5 Unternehmensformen mit Haftungsbeschränkung	12
2.1.2 Einheits- GmbH & Co KG	12
2.1.3 GmbH & CoKG mit Grundstück im Sonderbetriebsvermögen	12
2.1.4 Betriebsaufspaltung / Organschaft	13
2.1.5 Vorteile GmbH + Co KG	13
2.1.6 GmbH & Co KG mit Grundstück im Sonderbetriebsvermögen	13
2.1.7 Für die GmbH spricht	14
2.1.8 Gegen die GmbH spricht	14
2.1.9 Steuerschere zwischen GmbH und GmbH & Co KG	14
2.1.10 Für die Betriebsaufspaltung spricht	15
2.2 Sondervergütungen	16
2.2.1 Sondervergütungen	16
2.2.2 Korrespondierende Bilanzierung	16
2.2.3 Gewinnfeststellungsbescheid	16
2.2.4 Sondervergütungen im Gesellschaftsrecht	17
2.2.5 Steuerbilanz und Handelsbilanz	17
2.2.6 Haftung des Kommanditisten lebt auf	17
2.3 Tätigkeitsvergütung an den Kommanditist	18
2.3.1 Allgemeines	18
2.3.2 Verluste des Kommanditisten	18
2.3.3 Sondervergütungen	18
2.3.4 Sondervergütungen bei § 15 a EStG	19
2.3.5 Empfehlung	19
2.4 Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft	20
2.4.1 Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft	20
2.4.2 Gesamthandsvermögen	20
2.4.3 Notwendiges Privatvermögen	20
2.5 Sonderbetriebsvermögen	21
2.5.1 Sonderbetriebsvermögen I	21
2.5.2 Sonderbetriebsvermögen II	21
2.5.3 Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	21
2.5.4 Verluste des Kommanditisten	21
2.5.5 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	22
2.5.6 Umsatzsteuer	22
2.6 Gesellschafterkonten	23
2.6.1 Gesellschafterkonten	23
2.6.2 KG-Bilanz	23
2.6.3 Festes Kapitalkonto	23
2.6.4 Rücklagen	23
2.6.5 Kapitalverlustkonto	23
2.6.6 Negatives Kapital	24
2.6.7 Darlehenskonto	24
2.6.8 Verluste des Kommanditisten	24
2.6.9 Kapitalkonto oder Darlehenskonto	25
2.6.10 Kapitalkonto II	25

2.7	Verluste des Kommanditisten.....	27
2.7.1	Gesetzeszweck des § 15 a EStG	27
2.7.2	Verluste des Kommanditisten	27
2.7.3	Steuerliches Kapital des Kommanditisten	27
2.7.4	Saldierungsverbot	28
2.7.5	Sondervergütungen	28
2.7.6	Nachversteuerung	28
2.7.7	Verlustausgleich erweitern	28
2.8	Umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Geschäftsführungsleistungen	29
2.8.1	Tatbestandsmerkmale „Selbständigkeit“, und „Sonderentgelt“, nach Verwaltungsauffassung	29
2.8.2	Kritische Würdigung der Verwaltungsauffassung	30
2.8.3	Gestaltungsempfehlungen.....	32
3	Ansparabschreibung und Sonderabschreibung gem. § 7g EStG bei PersG.....	33
3.1	Aktuelle Rechtsprechung.....	33
3.1.1	Urteil des FG Münster vom 15.05.2003	33
3.1.2	Urteil des FG Köln vom 08.07.2003.....	34
3.1.3	Auszug aus BMF vom 12.12.1996 zu § 7g EStG	35
3.2	Zweifelsfragen zu Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG	36
3.2.1	Voraussetzungen für die Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG	36
3.2.2	Auflösung von Rücklagen (§ 7g Abs. 4 EStG).....	38
3.2.3	Existenzgründereigenschaft als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Existenzgründerrücklagen	38
3.2.4	Zeitliche Anwendung.....	39
4	Die Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.....	40
4.1	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	40
4.2	Besitz-Personengesellschaft	40
4.3	Keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	41
4.4	2 Gewerbebetriebe.....	41
4.5	Verw.; BMF 28.4.1998, IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl 1998 I S. 583;.....	42
4.6	BMF 17.10.1994, BStBl 1994 I S. 771, Betriebsverpachtung, Verpächterwahlrecht	47
5	Verfahrensrechtliche Behandlung von Zebragesellschaften.....	49
5.1	Einkünftequalifizierung bei Zebra-Gesellschaften, §§ 179, 180, 182 AO	49
5.2	Erläuterung Zebragesellschaft	49
5.2.1	Zebragesellschaft	49
5.2.2	Gewerblicher Gesellschafter.....	49
5.2.3	Nichtgewerblicher Gesellschafter	49
5.3	BMF 29.4.1994; Vermögensverwaltende Personengesellschaften, Beteiligungen:	50
6	Verluste bei Personengesellschaften (§ 15 a EStG).....	54
6.1	Verluste des typisch Stillen	54
a)	Verlustbeteiligung des Stillen.....	55
b)	Bilanzierung der stillen Einlage bei der GmbH.....	55
c)	Einkünfte des typisch Stillen	56
d)	Typisch stille Beteiligung im Betriebsvermögen	56
e)	Typisch stille Beteiligung beim Geschäftsinhaber	56
f)	Verlustbeteiligung über die stille Einlage hinaus.....	56
g)	Entscheidung des BFH	57
6.2	Negatives Kapitalkonto, Sonderbetriebsvermögen ; BMF 30.5.1997	58
6.3	Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens durch Verlustübernahme bei Personengesellschaften.....	61
6.3.1	Verlustübernahmeerklärungen	61
6.3.2	Tatsächliche Einlageleistung nur bei Geldeinlagen	61
6.3.3	Verdeckte Einlage.....	62

7 Die unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (= Sachgesamtheiten) nach § 6 Abs. 3 EStG	63
7.1 Allgemeines	63
7.2 Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG	64
7.2.1 Voraussetzungen	64
7.2.2 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen	64
7.2.3 Unentgeltlichkeit	66
7.2.4 Übertragung im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs	68
7.2.5 Übertragung auf einen oder verschiedene Rechtsnachfolger	69
7.3 Zurückbehaltung von Betriebsgrundlagen bei der unentgeltlichen Übertragung eines gesamten Betriebes	69
7.4 Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils	69
7.4.1 Begriff des Mitunternehmeranteils	69
7.4.2 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen	70
7.4.3 Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils	70
7.4.4 Beispiele	72
7.5 Die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils	77
7.5.1 Rechtslage bis einschließlich VZ 2000	77
7.5.2 Rechtslage ab VZ 2001	78
7.5.3 Beispiele	80
7.6 Unentgeltliche Aufnahme einer natürl. Person in ein Einzelunternehmen	85
7.6.1 Rechtslage bis einschließlich VZ 2000	85
7.6.2 Rechtslage ab VZ 2001 (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG)	86
7.7 Besonderheiten bei der Vererbung eines Mitunternehmeranteils	88
7.7.1 Fortsetzungs- oder Übernahmeklausel	88
7.7.2 Einfache Nachfolgeklausel	88
7.7.3 Qualifizierte Nachfolgeklausel	89
7.7.4 Eintrittsklausel	89
7.8 Die unentgeltliche Übertragung auf Kapitalgesellschaften	90
7.9 Begünstigtes Betriebsvermögen: Änderung der Richtlinien (§ 13a ErbStG)	91
7.10 Überblick/ Zusammenfassung	92
7.10.1 Überblick über die Tatbestände des § 6 Abs. 3 EStG	92
7.11 Zusammenfassung (unentgeltliche Übertragung)	93
8 Neuer Entwurf BMF- Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG	94
9 Schenkungsteuerliche Folgen von Übertragungen gem. § 6 Abs. 3 EStG	101
9.1 Allgemeines	101
9.2 Schenkungssteuerliche Bewertung der in § 6 Abs. 3 EStG genannten Übertragungsgegenstände	101
9.2.1 Einzelunternehmen	101
9.2.2 Mitunternehmeranteil	102
9.2.3 Teilbetrieb	103
9.3 Begünstigung der Übertragungsgegenstände nach § 13a ErbStG	104
9.3.1 Allgemeine Grundsätze	104
9.3.2 Begünstigtes Vermögen	105
9.3.3 Freibetrag nur auf Antrag	106
9.3.4 Verbrauch des Freibetrags	107
9.3.5 Bewertungsabschlag	107
9.3.6 Missbrauchs-/Behaltensfrist nach § 13a Abs. 5 ErbStG	107
9.3.7 Anwendungsfälle von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG	107
9.3.8 Verfahrensrechtliche Folgen eines Verstoßes gegen die Behaltensregeln	108

ANLAGE 1: Übersicht Gegenüberstellung der Gesetzestexte § 6 Abs. 3 EStG

ANLAGE 2: Schaubilder

1 Gründung der Personengesellschaft

1.1 Bargründung

Vereinbaren die Gesellschafter einer Personengesellschaft ihre Beiträge in Geld zu erbringen, handelt es sich um eine Bargründung. Grundsätzlich ist die Einlage mit der Einzahlung auf dem Gesellschaftskonto erbracht. Einlage in diesem Sinne ist der vom Gesellschafter zu leistende **Beitrag in das Gesellschaftsvermögen**, der die Haftungsmasse vermehrt.

Die geleisteten Geldbeträge werden in der Regel in der **Gründungsbilanz** festgehalten. Diese Bilanz hat den Zweck, die Zusammensetzung des Vermögens aufzuzeigen und die Kapitalverhältnisse klarzustellen. Die Gründungsbilanz ist zugleich als Eröffnungsbilanz **Ausgangspunkt der künftigen Gewinnermittlung**. Im Falle der Bargründung werden der Geldbestand aktiviert und die Kapitalkonten passiviert.

Bei einer OHG oder GbR, sofern sie bilanziert, können für den **Eigenkapitalausweis** nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verschiedene Ausweistechiken zur Anwendung kommen. Nach der gesetzlichen Konzeption des § 120 Abs. 2 HGB gibt es für jeden Gesellschafter nur ein Kapitalkonto, auf dem Einlagen und Entnahmen sowie Gewinn- und Verlustanteile erfaßt werden. Durch den Gesellschaftsvertrag kann die gesetzliche Vorschrift abgeändert werden.

Häufig werden für jeden Gesellschafter **ein festes Kapitalkonto (Kapitalkonto 1)** und **ein oder mehrere variable Kapitalkonten** geführt (**z.B. Kapitalkonto II, Privatkonto, Verrechnungskonto, Darlehenskonto**), auf denen die grundsätzlich jeder Zeit fälligen Ansprüche zwischen Gesellschaft und Gesellschafter erfaßt werden.

Ausstehende Pflichteinlagen von Gesellschaftern sind auf der Aktivseite der Bilanz als solche auszuweisen oder auf der Passivseite offen von den Kapitalanteilen abzusetzen. Noch nicht eingeforderte Beträge sind kenntlich zu machen.

Beispiel:

A und B gründen zum 1.1.01 eine OHG und vereinbaren, eine Einlage von jeweils 300.000 EURO zu leisten. A und B sollen zu jeweils 50 v.H. am Gewinn der Gesellschaft und an den stillen Reserven beteiligt sein. Während A seinen Anteil sofort auf ein eröffnetes Bankkonto der OHG anzahlt, überweist B zunächst nur 240.000 EURO. Der Restbetrag von 60.000 EURO wird vereinbarungsgemäß für ein halbes Jahr gestundet.

Aktiva	Eröffnungsbilanz A&B OHG zum 01.01.01		Passiva
Geldkonto	540.000,00 €	Kapital A	300.000,00 €
		Kapital B	240.000,00 €
	540.000,00 €		540.000,00 €

Ist im Gesellschaftsvertrag vereinbart, daß für jeden Gesellschafter ein **Festkapitalkonto** zu führen ist, welches die **Pflichteinlage** in voller Höhe auszuweisen hat, ergibt sich bei vorstehendem Beispiel folgende Lösung:

Aktiva	Eröffnungsbilanz A&B OHG zum 01.01.01		Passiva
noch ausstehende		Kapital A	300.000,00 €
Einzahlungsverpflichtung		Kapital B	300.000,00 €
Gesellschafter B	60.000,00 €		
Geldkonto	540.000,00 €		
	600.000,00 €		600.000,00 €

Bargründung einer Kommanditgesellschaft

Bei der Bargründung einer Kommanditgesellschaft gelten für die **Komplementäre** die Ausführungen zur OHG. Die Bilanzierung des **Kommanditkapitals** geht nach herrschender Meinung von der Pflichteinlage und deren Veränderung aus. Die Pflichteinlage bestimmt sich nach dem **Gesellschaftsvertrag**.

Haftsumme ist nach § 171 Abs. 1 HGB der Betrag bis zu dessen Höhe der Kommanditist den Gesellschaftsgläubigern gegenüber haftet. Die Haftsumme wird im Gesellschaftsvertrag festgestellt und ist in das Handelsregister einzutragen.

Der auf die Kommanditisten entfallende **jährliche Gewinnanteil** wird nach **§ 167 Abs. 2 HGB** ihren Kapitalanteilen nur solange gutgeschrieben, als dieser den Betrag der Pflichteinlage nicht erreicht. Darüber hinausgehende Gewinnanteile sind daher, soweit der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Vereinbarung enthält, einem **Darlehenskonto** als **Verbindlichkeit** gutzuschreiben.

Das **Darlehenskonto** bringt zum Ausdruck, daß insoweit die **Kommanditisten** eine echte **Gläubigerstellung gegenüber der Gesellschaft** einnehmen.

Beispiel:

A, B und C gründen am 1.1.01 eine KG, wobei sich A als Komplementär verpflichtet hat, eine Bareinlage von 400.000 EURO zu erbringen.

Die Kommanditisten B und C sollen jeweils eine Bareinlage von 200.000 EURO leisten.

A soll von seiner Einlage 320.000 EURO sofort leisten,

C erbringt seine Kommanditeinlage voll, wohingegen B lediglich 160.000 EURO zahlt. Die verbleibenden Beträge sollen vereinbarungsgemäß bis zum Ende des Jahres gestundet werden.

Für die Gesellschaft ergibt sich folgende Eröffnungsbilanz:

Aktiva	Eröffnungsbilanz A-KG zum 01.01.01		Passiva
noch ausstehende Einzahlungsverpflichtung Komplementär A	80.000,00 €	Komplementär A	400.000,00 €
noch nicht eingezahltes Kommanditkapital B	40.000,00 €	<u>Kommanditkapital</u>	
		Kapital B	200.000,00 €
		Kapital C	200.000,00 €
Geldkonto	680.000,00 €		
	800.000,00 €		800.000,00 €

1.2 Sachgründung

Bei einer Sachgründung erbringen die Gesellschafter ihre Einlage in das Gesellschaftsvermögen ganz oder teilweise in Sachwerten (**Sacheinlagen**). Sacheinlagen sind Einlagen, die in Form von realisierbaren Wirtschaftsgütern in Anrechnung auf die Pflichteinlage erbracht werden.

Die Einlage kann in **materiellen Wirtschaftsgütern**, Grundstücken und Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens erfolgen, aber auch in **immateriellen Wirtschaftsgütern**, Rechten, insbesondere Patenten, Warenzeichen, Urheberrechten, Verlagsrechten, Geschäftswert, sonstigen gewerblichen Erfahrungen (know-how).

Steuerrechtlich ist dabei zu unterscheiden, ob die Wirtschaftsgüter aus einem **Betriebsvermögen** oder aber aus dem **Privatvermögen** des Gesellschafters stammen.

1.3 Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen der Gesellschafter

Die Einbringung **einzelner Wirtschaftsgüter** aus dem **Privatvermögen** des Gesellschafters in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft war bisher (bis 30.6.2000) als Einlage zu behandeln.

Die steuerliche **Bewertung der Einlage** erfolgte nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG**

Beispiel:

A und B gründen zum 1.1.05 eine OHG. Die Einlagen sollen jeweils 200.000 EURO betragen, wobei A diese in bar erbringt; B leistet seine Einlage durch eine Barzahlung in Höhe von 170.000 EURO sowie durch die Einlage eines gebrauchten Pkw aus dem Privatvermögen, dessen Verkehrswert 30.000 EURO betragen soll. Diesen Pkw hatte B am 1.1.03 zum Preis von 40.000 EURO zzgl. Umsatzsteuer erworben.

Die **handelsrechtliche** Eröffnungsbilanz der OHG hat folgendes Aussehen:

Aktiva	Eröffnungsbilanz OHG zum 01.01.05		Passiva
PKW	30.000,00 €	Kapital A	200.000,00 €
Geldkonto	370.000,00 €	Kapital B	200.000,00 €
	400.000,00 €		400.000,00 €

Der Pkw wurde **innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung** aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen angeschafft.

Die Bewertung hat **steuerrechtlich** also mit den um die AfA geminderten Anschaffungskosten (46.000 EURO; einschließlich der nicht abzugsfähigen Vorsteuer) zu erfolgen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG).

Bei einer im Zeitpunkt des Erwerbs angenommenen Rest-Nutzungsdauer von vier Jahren beträgt die steuerliche AfA für die Jahre 03 und 04 jeweils 11.500 EURO (vgl. hierzu auch R 39 EStR).

Der Restwert des Fahrzeugs betrug somit am 01.01.05 23.000 EURO. Die **steuerliche AfA** für die Jahre 05 und 06 (verbleibende Rest-Nutzungsdauer 2 Jahre) beträgt jeweils 11.500 EURO, handelsrechtlich beträgt die Abschreibung 15.000 EURO.

Handelsrechtlich darf die Sacheinlage höchstens mit dem **Zeitwert** angesetzt werden. Da steuerlich eine vom Handelsrecht abweichende Obergrenze für den Ansatz der Sacheinlage zwingend vorgeschrieben ist, kann eine notwendige Wertkorrektur nur in einer **Ergänzungsbilanz** erfasst werden.

Für den Gesellschafter B ist daher folgende **Ergänzungsbilanz** aufzustellen:

Aktiva	Negative Ergänzungsbilanz Gesellschafter B		Passiva
Minderkapital	7.000,00 €	Minderwert PKW	7.000,00 €
	7.000,00 €		7.000,00 €

In den Jahren 05 und 06 ergibt sich aus der Handelsbilanz eine Abschreibung von 15.000 EURO. Steuerlich ist jedoch nur eine Abschreibung von 11.500 EURO zulässig.

In Höhe der Differenz zwischen der handelsrechtlichen Abschreibung und der steuerrechtlichen AfA von 3.500 EURO ist in den Jahren 05 und 06 in der Ergänzungsbilanz der Minderwert des Kfz **gewinnerhöhend** aufzulösen.

Buchungssatz: Minderwert PKW an AfA 3.500 EURO

Die AfA für den Gesellschafter A beträgt somit ½ von 15.000 EURO = 7.500 EURO.

Für den Gesellschafter B ergibt sich folgende AfA:

AfA $\frac{1}{2}$ von 15.000 EURO aus der Handelsbilanz	= 7.500 EURO
<u>Korrektur durch Auflösung der Ergänzungsbilanz:</u>	<u>= 3.500 EURO</u>
<u>Gewinnauswirkung für den Gesellschafter B insgesamt:</u>	<u>= 4.000 EURO</u>

Die Gewinnauswirkungen für A und B betragen insgesamt:

Gewinnminderung Gesellschafter A	= 7.500 EURO
<u>Gewinnminderung Gesellschafter B</u>	<u>= 4.000 EURO</u>
<u>Gewinnminderung insgesamt:</u>	<u>= 11.500 EURO</u>

Dieser Wert entspricht der steuerlich zulässigen AfA von 11.500 EURO.

Somit wurde durch die Aufstellung der Ergänzungsbilanz für den Gesellschafter B der steuerlich zulässige Abschreibungsbetrag erreicht.

1.4 Unterscheidung der Einlagen nach neuer Rechtslage (ab 1.7.2000)

- *Gesellschaftsrechtliche Einlage (= offene Einlage= tauschähnlicher Umsatz)*
- *Danach liegt eine Einlage i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG nur noch vor, wenn keine Gesellschaftsrechte gewährt werden (z.B. verdeckte Einlage)*
- *Verdeckte Einlagen sind Einlagen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt (= in Form von Anteilsrechten).*
- *Verdeckte Einlage in PersG aus dem PV gilt m.E. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG (so auch BMF vom 29.3.2000, BStBl 2000 I S. 462)*
- **Werden einzelne WG des PV voll unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen einer PersG übertragen, ist dies Einlage i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 5 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG des einbringenden Gesellschafters oder aller Gesellschafter, sofern mit der Übertragung eine anteilige mittelbare Schenkung an die übrigen Gesellschafter verbunden ist (siehe § 15 Tz 665 Ludwig Schmitt)**
- *Zur Buchung auf **gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto** siehe (Roser, FR 2002, S. 309) bzw. (Carle/Bauschatz, FR 2002, S. 1153)*

1.5 Einlage in PersG; BMF 29.3.2000, IV C 2 - S 2178 - 4/00; BStBl 2000 I S. 462

Abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 20.12.1977, BStBl 1978 I S. 8) hat das BFH-Urteil vom 19.10.1998 (VIII R 69/95) die Einbringung einer wesentlichen Beteiligung aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlichen Vorgang angesehen mit der Folge der Annahme einer entgeltlichen Veräußerung i.S. des § 17 EStG beim Gesellschafter und von Anschaffungskosten bei der Gesellschaft. Zur Anwendung dieses Urteils hat das Bundesfinanzministerium ein ausführliches Schreiben herausgegeben (1. Allgemeine Anwendung und Bedeutung des BFH-Urteils, 2. Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtsauffassung im Einzelnen, 3. Einbringung wertgeminderter wesentlicher Beteiligungen, 4. Übergangsregelung - Fristende: 1. Juli 2000).

Der VIII. Senat des BFH behandelt im Urteil vom 19.10.1998, VIII R 69/95 die Einbringung einer wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 EStG aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlichen Vorgang, der beim einbringenden Gesellschafter zu einer entgeltlichen Veräußerung i.S. des § 17 EStG und bei der aufnehmenden Personengesellschaft zu einem Anschaffungsgeschäft führt. Der BFH ist damit von der Auffassung der Finanzverwaltung abgewichen, die eine Veräußerung durch den Gesellschafter i.S. des § 17 EStG verneint und den Vorgang als Einlage i.S. des § 4 Abs. 1 S. 5 EStG i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ansieht (BMF-Schreiben vom 20.12.1977, BStBl 1978 I S. 8).

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zur Anwendung der Rechtsgrundsätze des o.g. BFH-Urteils wie folgt Stellung genommen:

I. Allgemeine Anwendung und Bedeutung des BFH-Urteils

Die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 19.10.1998, VIII R 69/95 sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Rdn. 49 des BMF-Schreibens vom 10.12.1977 (BStBl 1978 I S. 8) ist damit überholt.

Das BFH-Urteil ist zwar nur für die Übertragung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 EStG ergangen, gilt aber der Sache nach allgemein für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

II. Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtsauffassung im Einzelnen

Im Einzelnen ergeben sich aus der Anwendung des o.g. BFH-Urteils folgende Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtsauffassung:

1. Die Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

a) stellt einen tauschähnlichen Vorgang dar, wenn dem Einbringenden als Gegenleistung für das eingebrachte Einzelwirtschaftsgut Gesellschaftsrechte gewährt werden, die dem Wert des Wirtschaftsguts entsprechen (offene Sacheinlage). § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG kommt nicht zur Anwendung. Eine Gewährung von Gesellschaftsrechten ist anzunehmen, wenn die durch die Übertragung eintretende Erhöhung des Gesellschaftsvermögens dem Kapitalkonto des einbringenden Gesellschafters gutgeschrieben wird, das für seine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen maßgebend ist (vgl. Rdn. 24 des BMF-Schreibens vom 20.12.1977, BStBl 1978 I S. 8). Die Verbuchung auf einem Darlehenskonto stellt keine offene Sacheinlage dar. Zur Abgrenzung zwischen Darlehenskonto und Kapitalkonto vgl. das BMF-Schreiben vom 30.5.1997 (BStBl 1997 I S. 627),

b) stellt eine Einlage dar, wenn dem Einbringenden überhaupt keine Gesellschaftsrechte gewährt werden (verdeckte Einlage),

c) ist in einen tauschähnlichen Vorgang und eine Einlage aufzuteilen, wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts höher ist als die im Gegenzug eingeräumten Gesellschaftsrechte. Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis des Werts der gewährten Gesellschaftsrechte zum gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsguts (vgl. BFH-Urteil vom 17.7.1980, IV R 15/76, BStBl 1981 II S. 1).

Da diese Grundsätze nicht nur bei der Einbringung wesentlicher Beteiligungen i.S. des § 17 EStG, sondern für alle Einzelwirtschaftsgüter gelten, führt z.B. die Einbringung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten durch offene Sacheinlage in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft innerhalb von zehn Jahren seit der Anschaffung im Privatvermögen zu einem privaten Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Erfolgt die Einlage in das betriebliche Gesamthandsvermögen im Weg der verdeckten Einlage und wurde die Einlage nach dem 31.12.1999 vorgenommen, liegt ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG vor, wenn das eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit der Anschaffung im Privatvermögen aus dem Betriebsvermögen veräußert wird.

2. Die o.a. Grundsätze gelten nicht nur bei der Einbringung in eine Personengesellschaft, sondern auch in eine andere Gesamthandsgemeinschaft (Gütergemeinschaft, Erbengemeinschaft).

3. Entsprechendes gilt bei der Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts aus dem betrieblichen Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft oder anderen Gesamthandsgemeinschaft in das Privatvermögen. Das bedeutet, dass es sich auch im Fall der Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten um einen tauschähnlichen Vorgang handelt.

III. Einbringung wertgeminderter wesentlicher Beteiligungen

In Fällen der Einbringung wertgeminderter wesentlicher Beteiligungen gilt Folgendes:

1. Die Einbringung einer wertgeminderten wesentlichen Beteiligung i.S. des § 17 EStG aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 19.10.1988, VIII R 69/95 einen tauschähnlichen Vorgang dar. Im Zeitpunkt der Einbringung entsteht ein Veräußerungsverlust, der nach Maßgabe des § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG zu berücksichtigen ist. R 140 Abs. 8 EStR findet keine Anwendung.

2. In Fällen der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen Beteiligung in einen als Einzelunternehmen geführten Betrieb desselben Stpfl. oder in das Sonderbetriebsvermögen desselben Stpfl. bei einer Mitunternehmerschaft sind R 140 Abs. 8 EStR sowie das BMF-Schreiben vom 5.12.1996 (BStBl 1996 I S. 1500) weiterhin anzuwenden. Gleiches gilt für die Übertragung in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, soweit dem Einbringenden keine oder nur teilweise Gesellschaftsrechte gewährt werden (vgl. Abschn. I.1. Buchstaben b und c)).

IV. Übergangsregelung

Wird das Wirtschaftsgut vor dem 1.7.2000 in das bzw. aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen, so kann auf gemeinsamen Antrag der Beteiligten noch nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung verfahren werden, d.h. bei der Übertragung in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist die Übertragung als Einlage (Rdn. 49 des BMF-Schreibens vom 20.12.1977, BStBl 1977 I S. 8) und bei der Übertragung in das Privatvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten als Entnahme zu behandeln. Die Beteiligten sind dann für die Zukunft an diese Behandlung gebunden. Bei einem gemeinsamen Antrag der Beteiligten ist die Einbringung auch für die Anwendung des § 23 EStG als Einlage anzusehen. Bei Einlagen, die nach dem 31.12.1999 vorgenommen werden, ist § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG zu beachten. Entscheidend für den Zeitpunkt der Übertragung ist der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums.

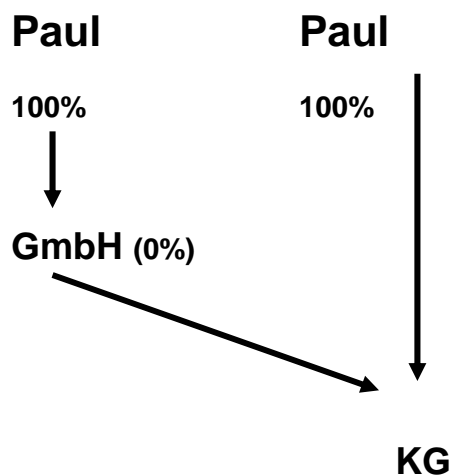
2 Besonderheiten der Mitunternehmerschaft

2.1 GmbH & Co KG oder GmbH

2.1.1 5 Unternehmensformen mit Haftungsbeschränkung

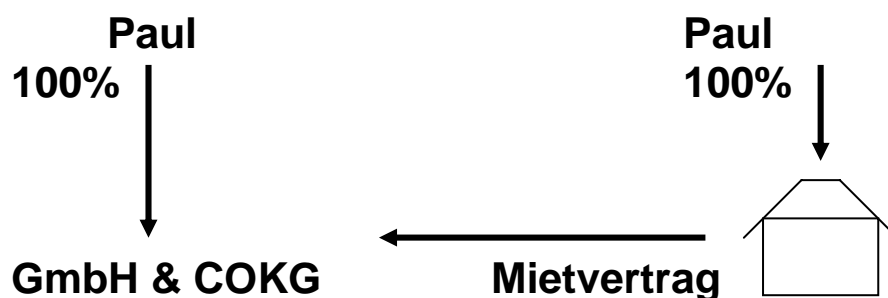
- GmbH & CoKG
- GmbH & Co KG mit Grundstück im Sonderbetriebsvermögen
- GmbH
- Betriebsaufspaltung
- Organschaft.

2.1.2 Einheits- GmbH & Co KG

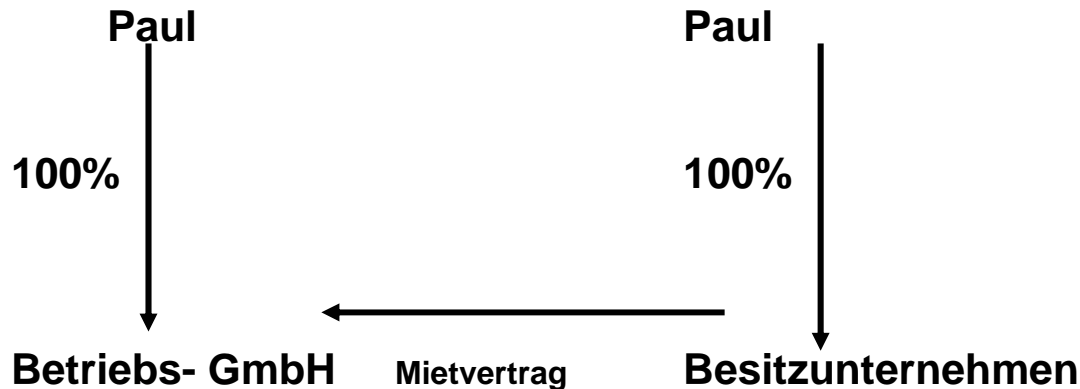


Bei der Einheits- GmbH & Co KG werden die Anteile an der Komplementär- GmbH in das Gesamthandsvermögen der KG eingelegt. Im Erbfall folgen die GmbH-Anteile automatisch dem Kommanditanteil.
Der Kommanditanteil geht durch Sondererbfolge außerhalb der Erbengemeinschaft auf den qualifizierten Erben über.

2.1.3 GmbH & CoKG mit Grundstück im Sonderbetriebsvermögen



2.1.4 Betriebsaufspaltung / Organschaft



2.1.5 Vorteile GmbH + Co KG

- Der Gewinn unterliegt der progressiven Einkommensteuer von 0 bis 48,5 % /42 % ab 2005.
- Verlustausgleich in der Person des Kommanditisten bis zu seinem steuerlichen Kapital oder bis zur höheren Haftsumme.
- Anrechnung der Gewerbesteuer.
- Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, z.B. Negativschenkung eines Kommanditanteils mit negativem Kapital.

2.1.6 GmbH & Co KG mit Grundstück im Sonderbetriebsvermögen

Vorteil

- Das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen haftet nicht für die Schulden der KG.

2 Nachteile

- Das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen erhöht nicht das steuerliche Kapital und damit den Verlustausgleich des Kommanditisten.
- Im Erbfall fällt das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen in die Erbengemeinschaft = anteilige Entnahme des Erblassers in % der weichenden Erben.

Empfehlung

Das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen muß unbedingt umsatzsteuerpflichtig an die KG vermietet werden (§ 4 Nr. 9, § 9 UStG). Sonst geht der Vorsteuerabzug aus den Grundstücksaufwendungen verloren (§ 15 UStG) und es erfolgt eine Vorsteuerberichtigung zuungunsten, wenn in den letzten 10 Jahren der Vorsteuerabzug aus Anschaffungs oder Herstellungskosten vorgenommen wurde (§ 15a UStG).

2.1.7 Für die GmbH spricht

- **25 % Körperschaftsteuer,**
wenn die GmbH thesauriert.
- **Halber Veräußerungsgewinn**
beim Verkauf von GmbH-Anteilen
 - unabhängig vom Alter des Veräußerers
 - auch bei Teilverkauf der Beteiligung.
- **Steuerfreier Verkauf der Tochter-GmbH**
durch die Mutter-Kapitalgesellschaft.

2.1.8 Gegen die GmbH spricht

- **Gewerbsteuer**
Bei Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften wird die Gewerbesteuer angerechnet.
Geschäftsführergehalt und Pensionsrückstellung für den Gesellschafter-Geschäftsführer mindert Einkommen und Gewerbeertrag der GmbH.
- **Halbeinkünfteverfahren**
beseitigt den Steuervorteil der niedrigen Körperschaftsteuer mit 25 % bei Ausschüttung.
- **Kein Verlustausgleich**
zwischen GmbH und Gesellschafter.
- **Halbes Abzugsverbot**
halbiert Betriebsausgaben, Werbungskosten und Auflösungsverlust.
- **Stuttgarter Verfahren bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer.**

2.1.9 Steuerschere zwischen GmbH und GmbH & Co KG

Die Steuerschere zwischen GmbH und GmbH & Co KG schließt sich, wenn der Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer ab 2005 auf 42 % sinkt:

- **GmbH**
25 % Körperschaftsteuer,
Gewerbsteuer und
Einkommensteuer auf die halbe Dividende.
- **GmbH&CoKG**
Einkommensteuer und
Anrechnung der Gewerbesteuer.

2.1.10 Für die Betriebsaufspaltung spricht

- Das Grundstück im Besitzunternehmen haftet nicht für die Schulden der Betriebs-GmbH.
- Das Grundstück bleibt Privatvermögen, wenn die Betriebsaufspaltung vermieden wird, z.B. Einstimmigkeitsprinzip im Besitzunternehmen mit Vetorecht des Nur-Besitzgesellschafters.
- Der Ausfall von Sanierungsmitteln für die Betriebs- GmbH führt *zu* einem Verlust im Besitzunternehmen, z.B. Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung gegen die notleidende Betriebs- GmbH.

2.2 Sondervergütungen

2.2.1 Sondervergütungen

Vergütungen der Mitunternehmerschaft an den Mitunternehmer sind **gewerbliche** Einkünfte des Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2HS EStG).

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist eine **Qualifikationsnorm**.

Beispiel

- Geschäftsführungsvergütung
 - Grundstücksmiete
 - Darlehenszinsen
- der KG an den Kommanditist sind gewerbliche Einkünfte des Kommanditisten.

Bei einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft führen die Sondervergütungen zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften, bei einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft zu freiberuflichen Einkünften.

2.2.2 Korrespondierende Bilanzierung

Die Sondervergütungen werden korrespondierend bilanziert in der Steuerbilanz der KG und in der Sonderbilanz des Kommanditisten.

- **Aufwand** in der Steuerbilanz der KG
- **Ertrag** in der Sonderbilanz des Kommanditisten.

In der Gesamtbilanz der KG wirkt die Sondervergütung **erfolgsneutral**.

2.2.3 Gewinnfeststellungsbescheid

- **Feststellung des Gesamtgewinns (§§ 179,180 AO)**

Die Sondervergütung ist erfolgsneutral.

- **Gewinnverteilung**

Die Sondervergütung wird dem Mitunternehmer vorweg zugerechnet als Sonderbetriebseinnahme.

2.2.4 Sondervergütungen im Gesellschaftsrecht

Der Gesellschafter kann leisten

- gegen **Gewinnvorab** aufgrund des Gesellschaftsvertrages oder
- gegen **festes Entgelt** aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrages.

Der Gewinnvorab wird nur in **Gewinnjahren** gezahlt. Die schuldrechtliche Vergütung wird auch in **Verlustjahren** gezahlt.

Der Gesellschaftsvertrag entscheidet, ob die Leistungsvergütung Aufwand oder Gewinnvorab ist.

Beachte: Unterschiedliche Auswirkungen bei der Kapitalkontenverzinsung, falls monatlich ein fester Betrag an den Gesellschafter gezahlt werden soll.

Beispiel

Die Geschäftsführungsvergütung an den Kommanditist kann sein

- *Vergütung nach dem Dienstvertrag (§ 601 BGB) oder*
- *Gewinnvorab nach dem Gesellschaftsvertrag (§705 BGB).*

Formulierung im Gesellschaftsvertrag:

„Die Tätigkeitsvergütung wird im Verhältnis der Gesellschafter zueinander als **Aufwand** behandelt.“

2.2.5 Steuerbilanz und Handelsbilanz

Die Steuerbilanz behandelt alle Leistungsvergütungen an den Mitunternehmer als **gewerbliche Sondervergütungen**, gleichgültig ob sie nach dem Gesellschaftsvertrag Aufwand oder Gewinnvorab sind.

Die Handelsbilanz dagegen folgt dem bürgerlichen Recht:
Die Vergütung nach dem Dienstvertrag ist **Aufwand** der Gesellschaft.
Der Gewinnvorab nach dem Gesellschaftsvertrag ist **erfolgsneutral**.

2.2.6 Haftung des Kommanditisten lebt auf

Die Haftung des Kommanditisten lebt auf bei einer **Gewinnentnahme in Verlustjahren (§ 172 Abs. 4 HGB)**. Wird der Gewinnvorab in Verlustjahren ausgezahlt, lebt die Haftung auf.

Die schuldrechtliche Leistungsvergütung kann dagegen in Verlustjahren ausgezahlt werden, ohne daß die Haftung auflebt.

2.3 Tätigkeitsvergütung an den Kommanditist

2.3.1 Allgemeines

Beispiel

Axel und Bernd sind mit je 50% an der GmbH & Co KG beteiligt.

Nach dem KG-Vertrag haben Axel und Bernd Anspruch auf eine Tätigkeitsvergütung von 5.000 € monatlich.

Das FA stellt für Axel und Bernd verrechenbare Verluste fest.

Es will die Tätigkeitsvergütung als steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahmen erfassen.

2.3.2 Verluste des Kommanditisten

Verluste des Kommanditisten sind ausgleichsfähig

- bis zu seinem **steuerlichen Kapital** oder
- bis zur höheren **Haftsumme**.

Das steuerliche Kapital des Kommanditisten nach § 15 a Abs. 1 EStG ergibt sich aus der Steuerbilanz der KG **ohne das Sonderbetriebsvermögen**.

2.3.3 Sondervergütungen

Sondervergütungen sind entweder **Aufwand** oder **Gewinnvorab**.

- **Sondervergütungen sind Aufwand**
Die KG bucht die Sondervergütung als Aufwand. Der Kommanditist bucht die Sondervergütung als Ertrag in der Sonderbilanz
= Sonderbetriebseinnahme.
- **Sondervergütungen sind Gewinnvorab**
Die Sondervergütung wird erst bei der **Gewinnverteilung** erfaßt. Die Sondervergütung darf nur in **Gewinnjahren** gezahlt werden. Bei Zahlung in Verlustjahren lebt die **Haftung des Kommanditisten** auf, wenn die Einlage zurückgezahlt wird,
d.h. wenn ein Kapitalverlustkonto entsteht.

Der **Gesellschaftsvertrag** entscheidet, ob die Sondervergütungen Aufwand oder Gewinnvorab sind.

Typische Formulierung im KG-Vertrag für **Aufwand**:

„Tätigkeitsvergütungen werden als **Kosten** der Gesellschaft behandelt.“

Positive Folge

Die Tätigkeitsvergütung kann auch in Verlustjahren gezahlt werden, ohne daß die Haftung des Kommanditisten auflebt.

2.3.4 Sondervergütungen bei § 15 a EStG

➤ **Sondervergütung ist Aufwand:**

Der Aufwand erhöht den verrechenbaren Verlust des Kommanditisten.
Er muß jedoch die Sondervergütung als **steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahme** versteuern.

Vorteil: Zahlung in Verlustjahren.

Nachteil: Steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahme.

➤ **Sondervergütung ist Gewinnvorab:**

Die Sondervergütung erhöht nicht den verrechenbaren Verlust. Sie führt nicht zu steuerpflichtigen Sonderbetriebseinnahmen.

Vorteil: Keine steuerpflichtigen Sonderbetriebseinnahmen.

Nachteil: Keine Zahlung in Verlustjahren.

2.3.5 Empfehlung

In Verlustjahren mit verrechenbaren Verlusten sollte auf die Tätigkeitsvergütung verzichtet werden, um unnötige steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahmen zu vermeiden.

- Verzicht auf die Tätigkeitsvergütung oder
- Umwandlung in Gewinnvorab durch Änderung des Gesellschaftsvertrages

vor Beginn des Verlustjahres.

Problem

Einseitiger Verzicht begünstigt die Mitgeschafter.

Fundstellen

BFH vom 23. Januar 2001- VIII R 30/99,
DStRE 2001, S. 226,
BFH/NV 2001, S. 827.

2.4 Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft

2.4.1 Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft

- Gesamthandsvermögen
- notwendiges Privatvermögen im Gesamthandsvermögen
- + - Sonderbetriebsvermögen

Das **Gesamthandsvermögen** steht im Eigentum der Gesellschaft.

Das **Sonderbetriebsvermögen** steht im Eigentum des Gesellschafters.

2.4.2 Gesamthandsvermögen

Das Gesamthandsvermögen ist notwendiges Betriebsvermögen.

Beispiel

- Das Grundstück im Gesamthandsvermögen der KG wird fremdbetrieblich genutzt. Das Grundstück ist notwendiges Betriebsvermögen.
- Eine GbR betreibt einen gewerblichen Grundstückshandel. Auch die unverkauften Objekte im Gesamthandsvermögen sind notwendiges Betriebsvermögen der GbR. Der Einzelunternehmer dagegen kann willküren zwischen Privatvermögen oder Betriebsvermögen.

2.4.3 Notwendiges Privatvermögen

Das notwendige Privatvermögen im Gesamthandsvermögen dient der privaten Lebensführung des Gesellschafters.

Beispiel

- Selbstgenutzte Wohnung des Gesellschafters im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft.
- Zinsloses ungesichertes Darlehen der KG an den Kommanditist
= eine Teilwertabschreibung der KG auf die Darlehensforderung bei Insolvenz des Kommanditisten.

2.5 Sonderbetriebsvermögen

2.5.1 Sonderbetriebsvermögen I

Sonderbetriebsvermögen I dient dem Betrieb der Mitunternehmerschaft.

Beispiel

Der Kommanditist vermietet sein Grundstück an die KG.

Das Grundstück ist aktives Sonderbetriebsvermögen I.

Die Grundstücksschulden sind passives Sonderbetriebsvermögen I.

Der Kommanditist aktiviert das Grundstück und die Grundstücksschulden in der **Sonderbilanz**. Die Grundstücksmiete ist eine gewerbliche **Sondervergütung**.

2.5.2 Sonderbetriebsvermögen II

Sonderbetriebsvermögen II dient dem Mitunternehmeranteil.

Beispiel

- GmbH-Anteil des Kommanditisten einer GmbH & Co KG.
- Darlehensschuld zum Erwerb des KG-Anteils.

2.5.3 Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

Der Mitunternehmer kann Wirtschaftsgüter zum Sonderbetriebsvermögen willküren, wenn das Wirtschaftsgut objektiv geeignet ist, den Betrieb der Mitunternehmerschaft zu fördern, z.B. fremdvermietetes Grundstück.

Der Mitunternehmer willkürt das Wirtschaftsgut zum Sonderbetriebsvermögen durch Aktivierung in der Sonderbilanz
= Einlage mit dem Teilwert.

2 Voraussetzungen

- Das Wirtschaftsgut ist objektiv geeignet, den Betrieb zu fördern.
- Aktivierung in der Sonderbilanz.

2.5.4 Verluste des Kommanditisten

Sonderbetriebsvermögen erhöht **nicht** das **steuerliche Kapital** des Kommanditisten nach § 15 a EStG

= Saldierungsverbot.

2.5.5 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Die Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung verdrängt das Sonderbetriebsvermögen.

Fundstelle: (BMF vom 28.04.1998 ; BStBl 1998 I S. 583 mit Übergangsregelungen)

2.5.6 Umsatzsteuer

Nur die Gesellschaft ist Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG).

Der Gesellschafter ist grds. kein Unternehmer.

Der Gesellschafter wird Unternehmer durch die Vermietung.

Beispiel

Die KG nutzt das Grundstück des Kommanditisten.

*Der Kommanditist **vermietet** das Grundstück umsatzsteuerpflichtig an die KG:
Der Kommanditist erbringt eine Vermietungsleistung an die KG (§ 3 Abs. 9 UStG). Das Grundstück gehört zum Unternehmensbereich des Kommanditisten.
Der Kommanditist hat den **Vorsteuerabzug** aus Leistungen für das Grundstück (§ 15 Abs. 1 UStG).*

*Die KG nutzt das Grundstück **unentgeltlich**:
Das Grundstück gehört zum Privatbereich des Kommanditisten. Der Kommanditist hat **keinen Vorsteuerabzug**.*

Aktuell:

Geschäftsführung als umsatzsteuerliche Leistung:

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 6.6.2002 (V R 43/01, BStBl 2003 II S. 36) zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft als Leistungsaustausch sind jedenfalls auf nach dem 31. März 2004 ausgeführte Leistungen anzuwenden.

Entgegenstehende Regelungen der UStR sind ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden. - Die BMF-Schreiben vom 13.12.2002 (BStBl 2003 I S. 68) und vom 17.6.2003 (BStBl 2003 I S: 378) wurden aufgehoben.

Verw.: BMF 23.12.2003, IV B 7 - S 7100 - 246/03, Abdr. in BStBl;

Siehe auch Ausführungen unter 2.7 auf Seite 27

2.6 Gesellschafterkonten

2.6.1 Gesellschafterkonten

- **Gesellschafterkonten**
- **Festes Kapitalkonto**
- **Rücklagenkonto**
- **Kapitalverlustkonto**
- Aktives oder passives **Darlehenskonto**.

Für jeden Gesellschafter wird ein gesondertes Konto geführt.

2.6.2 KG-Bilanz

KG-Bilanz

Ausstehende Einlagen
Darlehen
Kapitalverlustkonto

Kapital A = Pflichteinlage
Kapital B = Pflichteinlage
Rücklagen
Darlehen

2.6.3 Festes Kapitalkonto

Die KG bucht die Pflichteinlage auf dem festen Kapitalkonto. Das feste Kapitalkonto verkörpert den Kapitalanteil des Kommanditisten, d.h. seinen Anteil am Gesamthandsvermögen.

2.6.4 Rücklagen

Die KG bucht auf dem Rücklagenkonto

- **nichtentnahmefähige Gewinne**
- **Verluste bis Null.**

2.6.5 Kapitalverlustkonto

Die KG bucht die überschießenden Verluste auf dem Kapitalverlustkonto, wenn das Rücklagenkonto aufgezehrt ist.

Das Kapitalverlustkonto korrigiert das feste Kapitalkonto.

2.6.6 Negatives Kapital

Ein negatives Kapital entsteht, wenn die Verluste die Rücklagen und das feste Kapital aufzehren,
d.h. wenn das Kapitalverlustkonto das feste Kapitalkonto übersteigt.

Folgen

- Der Kommanditist muß künftige Gewinne stehen lassen. Sonst lebt seine Haftung auf (§ 172 Abs. 4 HGB).
- Es entstehen verrechenbare Verluste.

2.6.7 Darlehenskonto

Die KG bucht auf dem Kapitalkonto

- **entnahmefähige Gewinne**
- **Entnahmen**
- Sondervergütungen
- Zahlungsverkehr zwischen KG und Kommanditist.

Das Darlehenskonto ist aktiv oder passiv.

- Das aktive Darlehenskonto bilanziert eine Darlehensforderung der KG gegen den Kommanditisten.
Die Darlehenszinsen sind Betriebseinnahmen der KG.
- Das passive Darlehenskonto bilanziert eine Darlehensschuld der KG gegenüber dem Kommanditisten.
Die Darlehenszinsen sind Sondervergütungen des Kommanditisten (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2HS EStG).

2.6.8 Verluste des Kommanditisten

Das feste Kapitalkonto und das Rücklagenkonto erhöhen das steuerliche Kapital des Kommanditisten nach § 15 a EStG, nicht dagegen das Darlehenskonto.

Gestaltung

Durch Umbuchen des passiven Darlehenskontos auf das Rücklagenkonto steigt das steuerliche Kapital des Kommanditisten und damit sein Verlustausgleich.

2.6.9 Kapitalkonto oder Darlehenskonto

- Nur das Kapitalkonto erhöht das steuerliche Kapital des Kommanditisten nach § 15 a EStG, nicht dagegen das Darlehenskonto.

Im Erbfall geht der Kommanditanteil durch **Sondererbfolge** außerhalb der Erbengemeinschaft unmittelbar auf den qualifizierten Erben über.

Das **Kapitalkonto** und das **Rücklagenkonto** folgen automatisch dem Kommanditanteil.

Denn das Kapitalkonto ist Teil des Kommanditanteils. Die Darlehensforderung oder die Darlehensschuld aus dem Darlehenskonto fällt dagegen in die Erbengemeinschaft wie ein Grundstück im Sonderbetriebsvermögen des Erblassers.

2.6.10 Kapitalkonto II

Das Kapitalkonto II ist ein Kapitalkonto oder ein Darlehenskonto.

Der Gesellschaftsvertrag muß ausgelegt werden, ob das Kapitalkonto II ein Kapitalkonto oder ein Darlehenskonto ist (§ 133 BGB).

Für ein echtes Kapitalkonto spricht, wenn über das Kapitalkonto II Verluste gebucht werden.

Richtige Bezeichnung

Rücklagenkonto oder Darlehenskonto.

Empfehlung

Durch Gesellschafterbeschuß können die Gesellschafter jederzeit festlegen, ob das Kapitalkonto II ein Rücklagenkonto oder ein Darlehenskonto ist, z. B. durch die richtige Bezeichnung in der nächsten Handelsbilanz.

Vorsicht

Der Wechsel vom Kapitalkonto II zum Darlehenskonto ist gefährlich, wenn ein negatives steuerliches Kapital entsteht.

Wenn ein negatives steuerliches Kapital durch Entnahmen entsteht, werden die alten ausgleichsfähigen Verluste des Kommanditisten in nur verrechenbare Verluste umgepolt.

Im Entnahmehjahr entsteht ein Gewinn

= Nachversteuerung (§15a Abs. 3 EStG).

Beispiel

Der Vater ist alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co KG. Die KG thesauriert die Gewinne mit 2 Mio € auf einem passiven Darlehenskonto. Der Vater hat daher gegen die KG eine Darlehensforderung von 2 Mio €.

Der Vater bestimmt seinen Sohn im KG-Vertrag und Testament als qualifizierten Nachfolger für seinen Kommanditanteil. Mutter und Tochter sind weichende Erben mit 75 %.

Lösung

Im Erbfall fällt die Darlehensforderung mit 2 Mio € in die Erbengemeinschaft.

Der Sohn muß das anteilige Darlehen mit 1,5 Mio € an Mutter und Schwester auszahlen.

Wird dagegen der thesaurierte Gewinn mit 2 Mio € auf dem Rücklagenkonto gebucht, folgt der thesaurierte Gewinn automatisch dem Kommanditanteil. Der Sohn braucht nichts an Mutter und Tochter zu zahlen, wenn die Pflichtteilsrechte nicht verletzt sind.

Das Rücklagenkonto erhöht den Steuerwert des Kommanditanteils mit 2 Mio € bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13a ErbStG).

Es gilt der Betriebsfreibetrag mit 256.000 € und der Bewertungsabschlag mit 40 %.

Die Darlehensforderung dagegen müssen die weichenden Erben mit dem anteiligen Nennwert versteuern:

75% von 2 Mio € = 1,5 Mio €.

2.7 Verluste des Kommanditisten

2.7.1 Gesetzeszweck des § 15 a EStG

Der Kommanditist kann seine Verluste ausgleichen, soweit er haftet.

2.7.2 Verluste des Kommanditisten

Verluste des Kommanditisten sind ausgleichsfähig (§ 15a Abs. 1 EStG) bis zu seinem steuerlichen Kapital oder bis zur höheren Haftsumme.

Höhere Verluste sind nur verrechenbar mit künftigen Gewinnen aus dieser KG (§ 15a Abs.2 EStG).

- **Ausgleichsfähige Verluste**
Die ausgleichsfähigen Verluste werden saldiert mit anderen positiven Einkünften.
- **Verrechenbare Verluste**
Die verrechenbaren Verluste werden nur mit künftigen Gewinnen aus dieser KG verrechnet.
Die verrechenbaren Verluste werden gesondert festgestellt.
- **Überschießende Außenhaftung**
Die Haftsumme ist höher als die geleistete Pflichteinlage
= erweiterter Verlustausgleich bis zur höheren Haftsumme.

Beispiel

Verlustausgleich bis zur Haftsumme vor Leistung der Pflichteinlage.

Gestaltung

Der Verlustausgleich kann erweitert werden durch Erhöhung der Haftsumme.

2.7.3 Steuerliches Kapital des Kommanditisten

Steuerliches Kapital des Kommanditisten ist das anteilige **Gesamthandsvermögen** des Kommanditisten in der Steuerbilanz der KG und seiner Ergänzungsbilanz **ohne das Sonderbetriebsvermögen**

= Saldierungsverbot.

2.7.4 Saldierungsverbot

§ 15 a EStG gilt nur für das Gesamthandsvermögen.
Das Sonderbetriebsvermögen wird nicht berücksichtigt.

Folge

- Steuerliches Kapital des Kommanditisten ohne das Sonderbetriebsvermögen.
- Verlustanteil nach § 15 a EStG
ohne Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben.
- Die verrechenbaren Verluste werden nicht verrechnet mit Sonderbetriebseinnahmen.

2.7.5 Sondervergütungen

Sondervergütungen sind steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahmen. Sie erhöhen den nur verrechenbaren Verlust des Kommanditisten.

Beispiel

Der Kommanditist hat ein negatives Kapital.

Er erhält eine Geschäftsführungsvergütung mit 300.000 €. Der Kommanditist muß die Geschäftsführungsvergütung mit 300.000 € versteuern und bekommt im Gegenzug nur einen verrechenbaren Verlust mit 300.000 €.

Gestaltung

Verzicht auf Sondervergütungen.

2.7.6 Nachversteuerung

Das negative Kapital entsteht durch Entnahmen. Der ausgleichsfähige Alt-Verlust wird umgepolt in einen verrechenbaren Verlust
= Gewinn im Entnahmejahr.

2.7.7 Verlustausgleich erweitern

- **Einlage** des Kommanditisten
- Erhöhung der **Haftsumme**
- Verzicht auf **Sondervergütungen**.

2.8 Umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Geschäftsführungsleistungen an eine Personengesellschaft BMF v. 23. 12. 2003

2.8.1 Tatbestandsmerkmale „Selbständigkeit,, und „Sonderentgelt,, nach Verwaltungsauffassung

Nach dem Urt. des BFH v. 6. 6. 2002 - V R 43/01 (BStBl 2003 II S. 36) ist die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung eines Gesellschafters an die PersGes eine umsatzsteuerbare Leistung, wenn der Geschäftsführer selbständig i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG tätig ist und für die Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit ein Sonderentgelt erhält. Die FinVerw hat sich der geänderten Rspr. angeschlossen und sah zunächst vor, sie ab dem 1. 7. 2003 (BMF-Schr. v. 13. 12. 2002 - S 7100, BStBl 2003 I S. 68), dann ab dem 1. 1. 2004 (BMF-Schr. v. 17. 6. 2003 - S 7100, BStBl 2003 I S. 378) anzuwenden.

Für die Praxis überraschend hat sich das BMF dann mit Schr. v. 23. 12. 2003 - IV B 7 - S 7100 - 246/03 erstmals eingehend mit den Tatbestandsmerkmalen Selbständigkeit und Sonderentgelt auseinandergesetzt und im Hinblick darauf die Frist für die Anwendung der Grundsätze des BFH-Urt. V R 43/01 ein weiteres Mal verlängert: Die Grundsätze sind nun erstmals auf Leistungen anzuwenden, die **nach dem 31. 3. 2004** ausgeführt werden.

Das BMF vertritt in dem jüngst ergangenen Schreiben die folgenden Standpunkte:

1. Selbständigkeit des Geschäftsführers

a) Natürliche Personen, die als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine PersGes erbringen, sollen stets selbständig tätig sein. Weisungsgebundenheit i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG könne in diesen Fällen nicht vorliegen, weil der Gesellschafter Mitunternehmer i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei. Gemäß Abschn. 17 Abs. 1 Satz 8 UStR 2000 sei die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen für die USt, ESt und GewSt nach denselben Grundsätzen zu beurteilen.

b) Juristische Personen, die als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an die Gesellschaft erbringen, werden ebenfalls grundsätzlich selbständig tätig. Etwas anderes gilt nur im Falle der Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG . Eine GmbH, die an einer KG als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, kann aber nach Auffassung der FinVerw nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser KG eingegliedert sein. Damit soll eine typische Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen der KG eingegliedert sein. Dies wurde in der Literatur teilweise anders gesehen (vgl. Behrens/Schmitt, GmbHR 2003 S. 269, 273, die die Begründung einer Organschaft für erreichbar halten, wenn die Anteile an der Komplementär-GmbH und der KG von derselben Personengruppe gehalten werden, § 164 Satz 1 HGB im Gesellschaftsvertrag abbedungen und die Komplementär-GmbH den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterworfen wird). Anders ist aber nach wie vor die Einheits-GmbH & Co. KG zu beurteilen, mithin der Fall, dass die GmbH in die KG finanziell eingegliedert ist. Hier kann eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft mit der Komplementär-GmbH begründet werden. Probleme können sich aber im Hinblick auf die Geschäftsführungsleistung eines Kommanditisten für die Komplementär-GmbH ergeben (s. dazu unten).

2. Sonderentgelt

a) Die Steuerbarkeit der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Sonderentgelt voraus. Auf dessen Bezeichnung kommt es nicht an. So können Sonderentgelte auch bei Aufwendungsersatz, Kostenerstattung und Umsatzbeteiligung gegeben sein.

b) Wird im Rahmen der Ergebnisverwendung ein Gewinnvorab aus dem Bilanzgewinn an die geschäftsführenden Gesellschafter verteilt, ist dieser Gewinnvorab kein Sonderentgelt, wenn er bei der Ergebnisermittlung gemäß Handelsbilanz nicht als Aufwand behandelt wird. Demgegenüber liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn der Gesellschafter für seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung eine Vergütung erhält, die im Rahmen der Ergebnisermittlung in der Handelsbilanz als Aufwand behandelt wird (auch wenn sie als Gewinnvorab bezeichnet wird). – Hinzuweisen ist darauf, dass die Behandlung der Geschäftsführungsvergütung als Aufwand im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegung nicht im Belieben der PersGes steht. Liegt der entsprechenden Vergütung ein Geschäftsführungsvertrag zugrunde, ist zwingend ein entsprechender Aufwand zu erfassen.

c) Besteht die Vergütung z. T. aus festen und z. T. aus gewinnabhängigen Teilen (Mischentgelt), sind die gewinnabhängigen Teile kein Leistungsentgelt, sofern sie nicht in der Handelsbilanz als Aufwand zu berücksichtigen sind.

d) Die Haftungsvergütung soll regelmäßig kein Leistungsentgelt sein. Ist sie ausnahmsweise steuerbar, greift die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG nicht.

e) Gewinnabhängige Vergütungen können im Einzelfall auch Leistungsentgelte sein, wenn sie sich nach den tatsächlich erbrachten und nicht nach den vermuteten Gesellschafterleistungen bemessen, etwa bei Arbeitsgemeinschaften des Baugewerbes.

2.8.2 Kritische Würdigung der Verwaltungsauffassung

Problematisch ist die Verwaltungsauffassung insbesondere im Hinblick auf das für die Beurteilung der Selbständigkeit des Geschäftsführers anzulegende Kriterium: Es ist zwar richtig und entspricht der h. A., dass die Frage der Selbständigkeit umsatz- und ertragsteuerrechtlich nach denselben Kriterien beurteilt wird. Es ist jedoch unzutreffend und widerspricht der nahezu einhelligen Meinung in der Fachliteratur (vgl. z. B. Behrens/Schmitt, GmbHR 2003 S. 269; Carlé, BeSt 2002 S. 33; Hundt-Eßwein, UVR 2003 S. 250 ; Weimann, DB 2003 S. 238), dass eine natürliche Person, die als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine PersGes erbringt, wegen der Anwendung der ausschließlich ertragsteuerrechtlichen Spezialregelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG stets als Unternehmer i. S. des § 2 UStG gelten soll. Die FinVerw stützt sich insofern auf Abschn. 17 Abs. 1 Satz 8 UStR 2000 , wonach die Beurteilung der Selbständigkeit steuerartenübergreifend nach denselben Kriterien wie in der USt erfolgen soll. In Abschn. 17 Abs. 1 Satz 8 UStR 2000 wird aber auf das BFH-Urt. v. 27. 7. 1972 - V R 136/71 (BStBl 1972 II S. 810) verwiesen, in dem es um die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Tätigkeit eines Mitarbeiters als Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat einer AG ging. Der BFH bejahte insoweit die Unternehmereigenschaft. Die Selbständigkeit des Mitarbeiters als Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat einer AG stützte der BFH gerade darauf, dass der Aufsichtsrat und seine Mitglieder nicht an die Weisungen der Geschäftsführung gebunden

sind. Die von der FinVerw – offenkundig ohne einen Blick in das Zitationsurteil zu werfen – herangezogene Beurteilung der Selbständigkeit in der USt und der ESt greift also zu kurz. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hat vielmehr ausschließlich ertragsteuerliche Bedeutung. Ist ein Kommanditist aufgrund eines Arbeits- oder Dienstvertrags mit der KG als Geschäftsführer tätig, ist er ebenso den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterworfen – und damit gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht selbständig tätig – wie eine natürliche Person, die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine KapGes erbringt. Für diesen Fall bejaht auch das BMF ausdrücklich die Nichtselbständigkeit (vgl. BMF-Schr. v. 23. 12. 2003 - S 7100).

Das generelle Abstellen auf die ertragsteuerrechtliche Beurteilung kann ferner deshalb nicht zutreffend sein, weil § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Vergütungen aus Arbeitsverhältnissen einbezieht (BFH-Urt. v. 12. 2. 1992 - XI R 49/84 , BFH/NV 1993 S. 156 ; v. 23. 4. 1996 - VIII R 53/94, BStBl 1996 II S. 515). Arbeitnehmer aber dürfen nach Art. 4 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie nicht als „selbständig,“ beurteilt werden. Die Problematik wird ebenfalls deutlich, wenn man an einen mitunternehmerisch Unterbeteiligten oder den Mitunternehmer der Obergesellschaft denkt, der Geschäftsführungsleistungen an die PersGes aufgrund eines Dienstvertrags erbringt und danach den Weisungen der Gesellschaft unterliegt. Schließlich zeigt sich die Problematik der Verwaltungsauffassung, wenn man Geschäftsführungsleistungen von Kommanditisten mit identischen Dienstverträgen zum einen bei einer gewerblich geprägten KG, die Vermögensverwaltung betreibt, und zum anderen bei einer KG mit Einkünften nach §§ 20 , 21 EStG vergleicht. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung kann nicht unterschiedlich sein, weil in einem Falle § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anwendbar ist und im anderen nicht (dies wäre u. E. sogar wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz verfassungswidrig).

Unzutreffend ist die im BMF-Schreiben vorgenommene Gleichsetzung der ertragsteuerrechtlichen Würdigung der Tätigkeit eines Mitunternehmers gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft zumal dann, wenn sie sich auch auf den bei der Komplementär-GmbH angestellten Kommanditisten einer GmbH & Co. KG erstrecken sollte, was angesichts des Wortlauts des BMF-Schreibens und inoffiziellen Verlautbarungen aus dem BMF offenkundig der Fall ist:

In diesem Fall wäre die Geschäftsführungstätigkeit des Kommanditisten für die Komplementär-GmbH stets als umsatzsteuerbar zu beurteilen, wenn sie gegen ein Sonderentgelt erfolgt. Zusätzlich hat die GmbH der PersGes für ihre Geschäftsführungstätigkeit USt in Rechnung zu stellen, sofern sie nicht im Falle einer Einheits-GmbH & Co. KG Organ der PersGes ist und für die Geschäftsführung ein Sonderentgelt erhält (z. B. Kostenersatz).

Der bei der Komplementär-GmbH angestellte Kommanditist erbringt jedoch der PersGes keine Geschäftsführungsleistung, sondern der Komplementär-GmbH. Zwar erzielt er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit dem Gehalt, das er aufgrund des Anstellungsvertrags erhält, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, doch resultieren diese nicht aus der Geschäftsführungsleistung für die PersGes, sondern aus der bestehenden Mitunternehmerschaft. Die Rechtsauffassung der FinVerw geht hier eindeutig zu weit; sie erscheint nicht durchdacht. Besonders problematisch ist die Rechtsauffassung in Fällen der Organschaft (Einheits-GmbH & Co. KG), weil dann zwar die Geschäftsführungsleistung der GmbH ein nicht steuerbarer Umsatz ist, aber nach der Auffassung der FinVerw die Geschäftsführungsleistung des Kommanditisten für die GmbH der USt unterliegt, wenn ein Sonderentgelt vereinbart ist.

2.8.3 Gestaltungsempfehlungen

Auch wenn die Rechtsauffassung der FinVerw m. E. unzutreffend ist, stellt sich für die künftige Gestaltung und steuerliche Abwicklung der Geschäftsführungsleistungen die Frage, wie auf Verwaltungsanweisungsbasis verfahren werden kann:

1. Ist die PersGes zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann zu erwägen sein, der Verwaltungsauffassung zu folgen, weil sie „nur„ mit einem erhöhten Verwaltungsaufwand verbunden ist: Mit einer als Dauerrechnung i. S. des § 14 UStG dienenden schriftlichen Vereinbarung ist sicherzustellen, dass der geschäftsführende Gesellschafter der Gesellschaft die USt in Rechnung stellt und sie an die FinVerw abführt. Die PersGes bezahlt die USt und macht sie als Vorsteuer geltend.

2. Brisant sind demgegenüber die Fälle, in denen die PersGes nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die etwaig entstehende USt wäre in diesen Fällen eine erhebliche, kaum zu tolerierende Steuerbelastung. Soll diese vermieden werden, müssen sich die Gesellschafter auf einen Gewinnvorab beschränken, der nach Auffassung der FinVerw kein Entgelt darstellt, wenn er nicht als Aufwand behandelt worden ist (vgl. dazu Zugmaier, DStR 2004 S. 124, 125).

Diese Lösung ist indes mit dem – bei verlustgefährdeten Betrieben – oft nicht hinnehmbaren Ergebnis verbunden, dass in Verlustjahren keine Zahlung erfolgen darf. In Fällen einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG oder wirtschaftlich gleichlaufender Gesellschafterinteressen relativiert sich dieses Problem, weil Abgrenzungen zu übrigen – nicht geschäftsleitend tätigen – Mitunternehmern dann nicht zu erfolgen haben. Es entsteht aber auch hier im Hinblick auf eine etwaige spätere Insolvenz ein Gefahrenpotenzial, weil der Insolvenzverwalter entsprechende „Entnahmen„ denen kein Vergütungsanspruch zugrunde liegt, zurückfordern kann.

3. Obwohl das BMF-Schreiben auf die Erbringung von Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an PersGes gerichtet ist, beschäftigt es sich letztlich nur mit Mitunternehmerschaften. Für vermögensverwaltende PersGes und ihre Gesellschafter hat § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG keine Bedeutung. Wird hier die Weisungsgebundenheit des geschäftsführenden Gesellschafters über ein Anstellungsverhältnis herbeigeführt, bezieht der angestellte Gesellschafter insoweit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (mit sämtlichen Haftungsfolgen für die PersGes als ArbG hinsichtlich der einzubehaltenden LSt; Sozialversicherungspflicht wird hingegen i. d. R. nicht bestehen). Der Geschäftsführer der vermögensverwaltenden PersGes ist dann nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.

4. Zur Frage des Sonderentgelts nimmt das BMF-Schreiben nicht ausdrücklich Stellung, wie ein festgelegter Betrag zu behandeln ist, der indes als Vorab bei der Ergebnisermittlung nur gewährt wird, soweit der Gewinn reicht. Kein Sonderentgelt dürfte nach Maßgabe des BMF-Schreibens gegeben sein, wenn er handelsrechtlich nicht als Aufwand zu erfassen ist, weil insofern eine Abgeltung eines Gesellschafterbeitrags durch die Beteiligung am Gewinn vorliegt. Dies setzt eine entsprechende Abrede im Gesellschaftsvertrag voraus. Ist der fixierte Betrag hingegen von der Gesellschaft für die Geschäftsführung zu gewähren, ist er zwingend handelsrechtlich mit der Folge als Aufwand zu erfassen, dass ein Sonderentgelt gegeben ist.

3 Ansparrabschreibung und Sonderabschreibung gem. § 7g EStG bei PersG

3.1 Aktuelle Rechtsprechung

3.1.1 Urteil des FG Münster vom 15.05.2003

Sachverhalt

Der Kläger (K) machte sich zum 01.03.1997 als Steuerberater selbstständig. Im Dezember 1997 brachte er seinen Betrieb unter Fortführung der Buchwerte nach § 24 UmwStG in eine neu gegründete GbR ein. Auch der Mitgesellschafter brachte seine Steuerberaterpraxis ein. Für die Einzelpraxis ermittelte K den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG und zog dabei als Betriebsausgabe eine Ansparrabschreibung in Höhe von 80.000 DEM ab, die das FA nicht anerkannte.

Begründung

Das FA hat den Gewinn zu Recht um die von K nach § 7g Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 und 7 EStG gebildete Ansparrücklage von 80.000 DEM erhöht. Eine Ansparrücklage durch fiktiven Betriebsausgabenabzug konnte K, als er die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erstellte, nicht mehr bilden, denn er hätte die Rücklage wegen der Einbringung seines Einzelunternehmens in die GbR im gleichen KJ wieder auflösen müssen. Die Ansparrücklage war nicht übertragbar.

Wird ein Betrieb in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so liegt darin eine Veräußerung i.S.d. § 16 EStG, denn es handelt sich um einen „tauschähnlichen Vorgang“. Bei einer Betriebsveräußerung ist die Ansparrücklage aber grundsätzlich aufzulösen. Eine Ausnahme kann dann in Betracht kommen, wenn der übernehmende Stpfl. den Betrieb im Wesentlichen unverändert lässt. Ähnliches wird für das Verbleiberfordernis des § 7g Abs. 2 Nr. 2 EStG vertreten. Dieses soll gewahrt sein, wenn der Betrieb entweder selbstständig oder als Teilbetrieb eines schon bestehenden Unternehmens weitergeführt wird.

Vorliegend kann dahinstehen, ob ein in eine neu gegründete GbR eingebrachter Betrieb überhaupt selbstständig fortbestehen kann. Jedenfalls ist der Betrieb des K nach der Einbringung in die GbR nicht im Wesentlichen unverändert geblieben. Das erst im März/April 1997 gegründete Einzelunternehmen des K ging in die GbR mit einem Wert von 6,25 v.H. ein. Zwar blieben die Beziehungen des K zu seinen Mandanten bestehen, seine weitere Tätigkeit und das durch den Praxisnamen bestimmte Wirkungsfeld wurden jedoch wesentlich durch die neu gegründete GbR bestimmt. In diese hatte der Seniorpartner, der kein Existenzgründer war, eine schon lange bestehende Praxis und damit ebenfalls einen Mandantenstamm eingebracht und K die Möglichkeit weiterer Beteiligung eröffnet. Beide Gesellschafter waren verpflichtet, ihre gesamte Arbeitskraft der Sozietät zu widmen. An der Erledigung der Aufgaben der Sozietät waren die Gesellschafter gleichmäßig beteiligt. Bei Würdigung dieser Gesamtumstände hat der Senat die Überzeugung gewonnen, dass das Einzelunternehmen des K in dem Gesamtbetrieb der GbR aufging und Selbstständigkeit erlangte.

Ein Übergang der Ansparrücklage kann nicht aus der Buchwertfortführung im Rahmen des § 24 UmwStG hergeleitet werden. Bei § 24 UmwStG können die Buchwerte fakultativ fortgeführt werden. Dadurch werden zwar stille Reserven nicht aufgedeckt, der Einbringungsvorgang wird jedoch nicht zu einem unentgeltlichen. Nur bei zwingender Buchwertfortführung wegen unentgeltlicher Übertragung (§ 7 Abs. 1 EStDV, § 6 Abs. 3 EStG) bleibt der Betrieb aber als solcher bestehen.

Ergebnis

Die Ansparrücklage ist aufzulösen, wenn der Betrieb, für den sie gebildet worden ist, in eine Personengesellschaft eingebracht wird.

Fundstelle

Urteil des FG Münster vom 15.05.2003 14 K 7166/01, EFG 2003 S. 1368.

3.1.2 Urteil des FG Köln vom 08.07.2003

Sachverhalt:

Die Klägerin betrieb bis zum 30.09.2000 ein Reisebüro als Einzelunternehmen. Sie ermittelte ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG. Wirtschaftsjahr war das Kalenderjahr. In der Einnahmenüberschussrechnung zum 31.12.1998 war eine Ansparrücklage i.H.v. 25.000 DEM gebildet worden. Entsprechende Anschaffungen erfolgten nicht. Das Einzelunternehmen wurde mit Wirkung zum 30.09.2000 veräußert.

Streitig ist, ob der Ertrag, der sich auf Grund der Auflösung einer nach § 7g Abs. 3 EStG gebildeten Ansparrücklage im Laufe des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Jahres entsteht, laufender Gewinn oder Veräußerungsgewinn ist.

Begründung

Ist eine Rücklage am Ende des zweiten auf die Bildung folgenden Wj noch vorhanden, so ist sie zu diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen (§ 7g Abs. 4 Satz 2 EStG). Im Streitfall endete das zweite auf die Bildung der Rücklage (1998) folgende Wj am 30.09.2000. Die Rücklage war daher zum 30.09.2000 gewinnerhöhend aufzulösen. Durch den Tatbestand der Betriebsveräußerung ist ein Rumpfwirtschaftsjahr entstanden, das vom 01.01.2000 bis zum 30.09.2000 (Tag der Veräußerung) andauerte. Dies ist das zweite auf die Bildung der Rücklage folgende Wj i.S.d. § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG. Der Gesetzgeber hat bei Fassung des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG den Begriff „Wirtschaftsjahr“ und nicht den Begriff „Kalenderjahr“ gewählt.

Zwar ist nicht zu verkennen, dass die aus der Auflösung folgende Gewinnerhöhung letztlich durch die Veräußerung veranlasst ist, da die Verkürzung des Wj gerade infolge der Veräußerung eintritt. Hieraus kann jedoch nicht gefolgert werden, dass diese Gewinnerhöhung dem Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist. Der Veräußerungsgewinn ist nämlich zwingend nach § 16 Abs. 2 EStG zu berechnen. Danach ist zunächst der Wert des BV, welches übertragen oder in das Privatvermögen überführt wird, zu ermitteln. Veräußerungsgewinn ist dann der Betrag um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermittelnden Wert des BV im Zeitpunkt der Veräußerung übersteigt. Notwendige und damit vorrangig zu bestimmende Rechengröße zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist somit der (Buch-)wert des BV, sodass der Veräußerungsgewinn logisch erst nach Erstellung des Abschlusses gem. § 16 Abs. 2 EStG ermittelt werden kann.

Eine Zurechnung des Auflösungsertrages zum Veräußerungsgewinn widerspräche auch Sinn und Zweck des § 16 EStG.

Ergebnis

Der Gewinn, der bei der veräußerungsbedingten Auflösung einer Ansparrücklage im zweiten Kalenderjahr nach der Bildung entsteht, ist nicht als Veräußerungsgewinn zu besteuern.

Fundstelle

Urteil des FG Köln vom 08.07.2003 1 K 4237/02 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: XI R 56/03), EFG 2003 S. 1607

3.1.3 Auszug aus BMF vom 12.12.1996 zu § 7g EStG

Ein BMF-Schreiben äußert sich zu Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 7 g Abs. 3 bis 6 EStG (1. Größenmerkmale eines Betriebs bei Neugründung, 2. Nachweis der Größenmerkmale, 3. Nachweis der geplanten Investitionen, 4. Wechselwirkung mit ZRFG-Rücklagen, 5. Rücklagenhöchstbetrag, 6. Verwendung der Rücklage, 7. Auflösung der Rücklage bei Sonderabschreibungen auf Anzahlungen oder Teilerstellungskosten, 8. Gewinnzuschlag, 9. Betriebsveräußerung oder -aufgabe). –

Verw.; BMF 12.12.1996, IV B 2 - S 2138 - 37/96, BStBI 1996 I S. 1441;

Tz 9. Betriebsveräußerung oder -aufgabe

Bei einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe sind die gebildeten Rücklagen gewinnerhöhend aufzulösen; § 7 g Abs. 5 EStG ist zu beachten. Der dabei entstehende Gewinn rechnet zum Veräußerungsgewinn, soweit die Rücklagen im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe nicht nach § 7 g Abs. 4 Satz 2 gewinnerhöhend aufzulösen gewesen wären.

3.2 Zweifelsfragen zu Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 EStG – Auszüge aus neuen BMF-Schreiben vom 25.02.2004

3.2.1 Voraussetzungen für die Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG

3.2.1.1 Begünstigte Betriebe

1	Die Bildung von Ansparabschreibungen ist ausschließlich bei Betrieben möglich, <u>die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen</u> und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben. Steuerpflichtige, die ihren Betrieb ohne Aufgabeerklärung durch Verpachtung im Ganzen fortführen (sog. Betriebsverpachtung im Ganzen), können die Regelungen in § 7g EStG nicht in Anspruch nehmen (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 2001, BStBl2002 11 S. 136). Im Falle einer Betriebsaufspaltung können sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Ansparabschreibungen bilden.
2	Personengesellschaften können Ansparabschreibungen sowohl im Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen vornehmen. Bei der Anwendung von § 7g Abs. 3 ff. EStG ist das gesamte Betriebsvermögen als Einheit zu behandeln. So sind bei der Prüfung des Größenmerkmals im Sinne von § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG das Gesamthandsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen zusammenzurechnen.

3.2.1.2 Begünstigte Wirtschaftsgüter

3	Ansparabschreibungen können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von <u>neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens</u> vorgenommen werden. Auf R 83 Abs. 5 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) wird hingewiesen.
4	Die Rücklagenbildung ist unabhängig davon zulässig, ob das später tatsächlich angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut die in § 7g Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen erfüllen wird.
5	Auch die beabsichtigte Anschaffung oder Herstellung eines geringwertigen Wirtschaftsgutes berechtigt zur Bildung einer Rücklage.

3.2.1.3 Voraussichtliche Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes

a) Grundsatz

7	Eine Rücklage kann nur gebildet werden, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich angeschafft oder hergestellt wird. Für die hinreichende Konkretisierung der geplanten Investition ist eine Prognoseentscheidung über das künftige Investitionsverhalten erforderlich. Maßgebend sind die Verhältnisse am Ende des Wirtschaftsjahres der Rücklagenbildung. Zu diesem Zeitpunkt muss die Investition auch noch durchführbar sein.
8	Es reicht grundsätzlich aus, das einzelne Wirtschaftsgut, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, <u>seiner Funktion nach zu benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben</u> ; § 9b EStG ist zu beachten. Darüber hinaus ist das Wirtschaftsjahr zu benennen, in dem die Investition voraussichtlich getätigt wird. Die Vorlage eines Investitionsplanes oder eine feste Bestellung eines bestimmten Wirtschaftsgutes ist dagegen nicht erforderlich.

b) Nachträgliche Rücklagenbildung und Erfordernis eines Finanzierungszusammenhanges

9	Wird eine Ansparabschreibung nachträglich, d. h. nicht bereits in der ursprünglich eingereichten Gewinnermittlung geltend gemacht (z. B. Einspruchsverfahren oder sonstige Änderungsanträge), sind an die erforderliche Konkretisierung erhöhte Anforderungen zu stellen. Insbesondere ist glaubhaft darzulegen, aus welchen Gründen die Rücklage trotz voraussichtlicher Investitionsabsicht nicht bereits in der ursprünglichen Gewinnermittlung gebildet worden ist. Der Steuerpflichtige hat anhand geeigneter Unterlagen oder Erläuterungen (z. B. angeforderte Prospekte oder Informationen) glaubhaft zu machen, dass im Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung eine voraussichtliche Investitionsabsicht bestanden hat. Die Behauptung, die Passivierung der Rücklage sei versehentlich unterblieben, reicht nicht aus. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG sind die Grundsätze der Bilanzänderung zu beachten (vgl. BMF-Schreiben vom 18. Mai 2000 BStBl I S. 587).
10	Grundsätzlich ist die erstmalige Ausübung des Wahlrechtes zur Bildung einer Ansparabschreibung zu einem Zeitpunkt, in dem der Betrieb bereits veräußert oder aufgegeben worden ist und tatsächlich keine Investition getätigt wurde, nicht zulässig. Ist die maßgebende Investitionsfrist bereits abgelaufen, scheidet die Bildung einer Ansparabschreibung aus.
11	Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG erfordern in zeitlicher Hinsicht, dass die Rücklagen die ihnen zugedachte Funktion der Finanzierungserleichterung erfüllen können. Zwischen den Zeitpunkten der Rücklagenbildung und der tatsächlichen Investition muss ein Finanzierungszusammenhang bestehen (BFH-Urteil vom 14. August 2001, BStBl 2004 II). Ein solcher Zusammenhang liegt bei einer Rücklagenbildung in der der Steuererklärung beizufügenden Bilanz regelmäßig vor.

	Entsprechendes gilt auch, wenn nach der erstmaligen Steuerfestsetzung innerhalb der Einspruchsfrist gemäß § 355 Abgabenordnung (AO) Ansparabschreibungen in Anspruch genommen oder geändert werden.
12	Eine nachträgliche Inanspruchnahme oder Erhöhung von Ansparabschreibungen für Investitionen, die zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung bereits durchgeführt worden sind, ist dagegen grundsätzlich nicht zulässig, da in diesen Fällen der o. g. Finanzierungszusammenhang regelmäßig nicht mehr besteht, es sein denn, er wird vom Steuerpflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

3.2.1.4 Verfolgbarkeit der Bildung und Auflösung einer Rücklage in der Buchführung (§ 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG)

15	Gemäß § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG muss die Bildung und Auflösung von Ansparabschreibungen in der Buchführung verfolgt werden können. Dabei ist jede einzelne Rücklage getrennt zu buchen und zu erläutern; die voraussichtliche Investition ist genau zu bezeichnen. Sammelbezeichnungen wie "Maschinen" oder "Fuhrpark" sind nicht ausreichend. Eine Zusammenfassung der getrennt gebuchten Einzelrücklagen in einem Sammelkonto ist zulässig.
16	Die erforderliche Dokumentation der jeweiligen Rücklage ist zeitnah, d. h. im Zusammenhang mit der Rücklagenbildung, vorzunehmen. Zur Vermeidung von Rückfragen sollten die erforderlichen Angaben dem Finanzamt in der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung mitgeteilt werden.

3.2.2 Auflösung von Rücklagen (§ 7g Abs. 4 EStG)

3.2.2.1 Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe

30	Im Wirtschaftsjahr der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind die in den Vorjahren gebildeten Ansparabschreibungen gewinnerhöhend aufzulösen. Der dabei entstehende Gewinn rechnet nicht zum Veräußerungsgewinn.
----	---

3.2.3 Existenzgründereigenschaft als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Existenzgründerrücklagen

3.2.3.1 Gesellschaften im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

46	Sämtliche Mitunternehmer einer Gesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG müssen die Voraussetzungen von § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG
----	---

	(Randnummern 41 bis 44) erfüllen. Das gilt auch für alle Mitunternehmer, die an einer Gesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, die selbst Mitunternehmer der Gesellschaft ist, die die Existenzgründerrücklage bilden will. Bei doppel- und mehrstöckigen Mitunternehmerschaften müssen sämtliche (unmittelbar und mittelbar beteiligte) Mitunternehmer auf allen Stufen die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllen.
47	Maßgebend ist ausschließlich die jeweilige Existenzgründereigenschaft der einzelnen Mitunternehmer, die am Bilanzstichtag oder - bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG -am Ende des Gewinnermittlungszeitraumes der Bildung der Existenzgründerrücklage Gesellschafter sind. Mitunternehmer, die die Voraussetzungen des § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht erfüllen und vor Ablauf des Wirtschaftsjahres der Rücklagenbildung ausscheiden, bleiben unberücksichtigt. Existenzgründerrücklagen nach § 7g Abs. 7 EStG sind auch dann fortzuführen, wenn nach dem Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung Mitunternehmer in die Gesellschaft eintreten, die keine Existenzgründer sind.
48	Aus Billigkeitsgründen erfüllt eine neu gegründete Gesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG den Existenzgründerstatus auch dann, wenn ein Existenzgründer seinen bisherigen Betrieb im Sinne von § 7g Abs. 7 EStG in die neue Gesellschaft zu Buchwerten einbringt, die Gesellschaft diesen eingebrachten Betrieb fortführt und die übrigen Mitunternehmer die Voraussetzungen von § 7g Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllen. In diesen Fällen ist für die Ermittlung des Existenzgründungszeitraumes (Randnummern 56 und 57) nicht das Jahr der Betriebseröffnung der Personengesellschaft, sondern das Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung des eingebrachten Betriebes maßgebend. Randnummer 42 bleibt unberührt.

3.2.4 Zeitliche Anwendung

64	Die Grundsätze dieses Schreibens sind vorbehaltlich Randnummer 65 in allen offenen Fällen anzuwenden. Die BMF-Schreiben vom 12. Dezember 1996 (BStBl I S. 1441), vom 8. Juni 1999 (BStBl I S. 547) und vom 1. Februar 2001 (BStBl I. S. 170) werden aufgehoben.
65	Soweit die Regelungen dieses Schreibens hinsichtlich der Berücksichtigung des Gewinnes aus der Rücklagenauflösung als Veräußerungsgewinn (Randnummer 30) von der Textziffer 9 des o. g. BMF-Schreibens vom 12. Dezember 1996 abweichen, sind die o. g. Grundsätze erstmals für Rücklagen nach § 7g Abs. 3 ff. EStG anzuwenden, die in Wirtschaftsjahren gebildet werden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen.

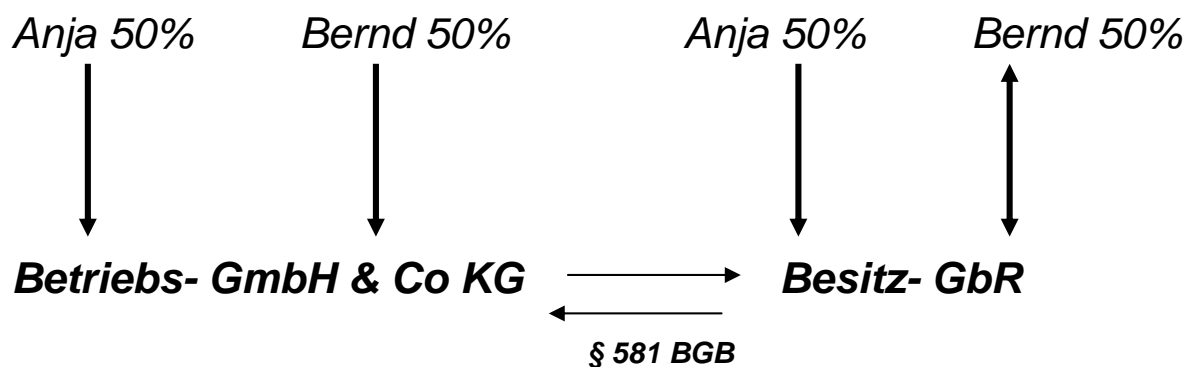
4 Die Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

4.1 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Betriebsunternehmen und Besitzunternehmen sind
2 Schwester- Personengesellschaften.

Beispiel

Betrieb- GmbH & Co KG und **Grundstück- GbR** mit denselben Gesellschaftern
= mit einheitlichem geschäftlichen Betätigungswillen.



4.2 Besitz-Personengesellschaft

Die Betriebsaufspaltung verdrängt das Sonderbetriebsvermögen
= Besitzunternehmen statt Sonderbetriebsvermögen.

Besitzunternehmen kann sein

- **Personengesellschaft**
z.B. Grundstücks- GbR
- **Bruchteilsgemeinschaft**
z.B. Grundstück im Miteigentum.

4.3 Keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Bei unentgeltlicher Grundstücksüberlassung besteht keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung:
Kein Besitzunternehmen ohne Gewinnerzielungsabsicht.

Folge

- Das Grundstück bleibt Sonderbetriebsvermögen.
- Kein Vorsteuerabzug bei unentgeltlicher Grundstücksüberlassung.

4.4 2 Gewerbebetriebe

Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung bestehen 2 Gewerbebetriebe

- Betriebs- GmbH & Co KG
- Besitz- GbR oder -Bruchteilsgemeinschaft.

Folgen

- Der Grundstücksverkauf ist eine begünstigte Betriebsveräußerung.
- Die isolierte Schenkung der Betriebs- GmbH & Co KG ohne die Besitz-Gesellschaft ist eine unentgeltliche Betriebsübertragung mit Buchwertfortführung.

Fundstelle

BMF vom 28.04.1998, BStBl I S. 583

4.5 Verw.; BMF 28.4.1998, IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBI 1998 I S. 583;

Betriebsaufspaltung, Abfärbung, Schwester-Personengesellschaften:

Das Bundesfinanzministerium hat ein ausführliches Schreiben zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs betr. Sonderbetriebsvermögen bei Vermietung an Schwester-Personengesellschaften einerseits und Vorrang der gesetzlichen Regelung der Mitunternehmerschaft in § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG vor der Betriebsaufspaltung andererseits herausgegeben. Die neue Grundsätze der BFH-Rechtsprechung haben Folgen auch für die ertragsteuerliche Behandlung von Nur-Besitz-Gesellschaftern, für die Frage der Abfärbung bei Besitzpersonengesellschaften, für Verpachtungspersonengesellschaften, gewerbsteuerliche Auswirkungen bei Darlehen (Dauerschulden) zwischen Schwester-Personengesellschaften sowie bei der Saldierung negativer Gewerbeerträge zwischen Besitz- und Betriebspersonengesellschaften, und für die investitionszulagenrechtliche Antragsbefugnis bei der Betriebsaufspaltung. - Das BMF hat Hinweise zur steuerneutralen Vermeidung bzw. Beendigung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung gegeben. –

1. Sonderbetriebsvermögen bei Vermietung an eine Schwester-Personengesellschaft; Anwendung der BFH-Urteile vom 16.6.1994, IV R 48/93 (BStBI 1996 II S. 82), vom 22.11.1994, VIII R 63/93 (BStBI 1996 II S. 93) und vom 26.11.1996, VIII R 42/94 (BStBI 1998 II S. 328).

2. Verhältnis des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung; Anwendung des BFH-Urteils vom 23.4.1996, VIII R 13/95 (BStBI 1998 II S. 325).

Bezug: BMF-Schreiben vom 18.1.1996 (BStBI 1996 I S. 86)

Der BFH hat mit Urteilen vom 16.6.1994 (BStBI 1996 II S. 82) und vom 22.11.1994 (BStBI 1996 II S. 93) entschieden, daß die Wirtschaftsgüter, die eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an eine ganz oder teilweise personenidentische Personengesellschaft (Schwestergesellschaft) vermietet, zum Betriebsvermögen der vermietenden Personengesellschaft und nicht der nutzenden Personengesellschaft gehören. Diese Rechtsgrundsätze gelten auch, wenn leistende Gesellschaft eine gewerblich geprägte atypisch stille Gesellschaft ist (BFH-Urteil vom 26.11.1996, BStBI 1998 II S. 328). Mit Urteil vom 23.4.1996 (BStBI 1998 II S. 325) hat der BFH unter Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung schließlich die Auffassung vertreten, bei einer Betriebsaufspaltung habe die Qualifikation des überlassenen Vermögens als Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft sowie der Einkünfte aus der Verpachtung dieses Vermögens als gewerbliche Einkünfte der Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft Vorrang vor der Qualifikation des Vermögens als Sonderbetriebsvermögen und der Einkünfte aus der Verpachtung als Sonderbetriebseinkünfte der Gesellschafter bei der Betriebspersonengesellschaft.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der Rechtsgrundsätze der genannten BFH-Urteile wie folgt Stellung:

1. Bedeutung und Abgrenzung des Anwendungsbereichs der neuen Rechtsprechung

Nach früherer Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung hatte die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG Vorrang vor dem Rechtsinstitut der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (BFH-Urteil vom 25.4.1985, BStBI 1985 II S. 622 sowie R 137 Abs. 4 EStR 1993). Das BFH-Urteil vom 23.4.1996 führt nunmehr zu einem Vorrang der Rechtsgrundsätze der Betriebsaufspaltung vor der Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG und schließt damit - ebenso wie die BFH-Urteile vom 16.6.1994 vom 22.11.1994 und vom 26.11.1996 (BStBI 1998 II S. 328) - die Behandlung der vermieteten Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen der mietenden Gesellschaft bei sog. Schwester-Personengesellschaften aus. Im Falle einer unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern ist allerdings auch nach der

neuen Rechtsprechung keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung anzunehmen, weil es in diesem Fall an einer Gewinnerzielungsabsicht und damit an einer eigenen gewerblichen Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft fehlt. In diesem Fall bleibt § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG weiterhin anwendbar. Auch bei einer lediglich teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung ist eine eigene gewerbliche Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft und damit eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung nur anzunehmen, wenn die Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht bei der Besitzpersonengesellschaft vorliegt.

Die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 23.4.1996 sind - ebenso wie die der BFH-Urteile vom 16.6.1994 vom 22.11.1994 und vom 26.11.1996 (BStBl 1998 II S. 328) - nur in den Fällen sog. Schwestergesellschaften anzuwenden, d.h., wenn sowohl an der vermietenden als auch an der mietenden Personengesellschaft ganz oder teilweise dieselben Personen als Gesellschafter beteiligt sind. Nicht betroffen von der neuen Rechtsprechung sind die Fälle der sog. doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaft, also diejenigen Fälle, in denen eine Personengesellschaft selbst unmittelbar oder mittelbar an einer anderen Personengesellschaft als Mitunternehmer beteiligt ist. In diesen Fällen verbleibt es bei der Anwendung der gesetzlichen Regelung zur doppelstöckigen Personengesellschaft in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

2. Ertragsteuerliche Folgen der Änderung der BFH-Rechtsprechung

Die Anwendung der Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 23.4.1996 führt insbesondere zu folgenden steuerlichen Änderungen:

- a) Auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sind bei einem Gesellschafter, der nur an der Besitz-, nicht aber an der Betriebspersonengesellschaft beteiligt ist ("Nur-Besitz-Gesellschafter"), vielfach lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angenommen und seine Anteile an den Wirtschaftsgütern dem Privatvermögen zugeordnet worden. Nach der geänderten Rechtsprechung erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Wirtschaftsgüter gehören zum Betriebsvermögen, so daß auch die Veräußerungsgewinne steuerpflichtig sind.
- b) Die Besitzpersonengesellschaft unterfällt ggf. der Abfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Beispiel: Eine Grundstücks-GbR vermietet einige Grundstücke an private Dritte und ein Grundstück an die mit ihr personell verflochtene KG).
- c) Durch die Begründung der Eigengewerblichkeit werden die bisherigen Verpachtungspersonengesellschaften der Gewerbesteuer unterworfen, die Wirtschaftsgüter an von der Gewerbesteuer befreite Personengesellschaften zur Nutzung überlassen haben, die Krankenhäuser, Rehabilitationskliniken oder sonstige Gesundheitseinrichtungen betreiben, die in den Anwendungsbereich von § 67 AO fallen. Die über die bisherige Zurechnungsvorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG wirksame Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Gewerbesteuergesetz kommt insoweit nicht mehr zum Tragen.
- d) Zwischen Schwester-Personengesellschaften vereinbarte Darlehen, die als Dauerschulden zu qualifizieren sind, führen bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung in Höhe des hälftigen Entgelts zu einer gewerbesteuerlichen Doppelbelastung, da das hälftige Entgelt bei der das Darlehen empfangenden Gesellschaft gemäß § 8 Nr. 1 GewStG hinzuzurechnen ist. Waren die Darlehenszinsen nach bisheriger Rechtsprechung Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG der Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft, erhöhten sie zwar bei der das Darlehen empfangenden Personengesellschaft den Gewerbeertrag (Abschnitt 40 Abs. 2 GewStR). Da aber die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG auf Sondervergütungen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht anzuwenden ist, ergab sich bisher keine gewerbesteuerliche Doppelbelastung.
- e) Ein negativer Gewerbeertrag der Besitzpersonengesellschaft darf nicht mit einem positiven Gewerbeertrag der Betriebspersonengesellschaft verrechnet werden (oder umgekehrt), während bisher eine Saldierung zwischen Gesamthandsergebnis und Sonderbetriebsergebnis grundsätzlich möglich war.

f) Bei der Investitionszulage und bei den Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz ist nicht mehr die Betriebspersonengesellschaft, sondern die Besitzpersonengesellschaft anspruchsberechtigt. Es gelten die allgemeinen Regelungen zur Betriebsaufspaltung, z.B. bei der Investitionszulage Nr. 5 des BMF-Schreibens vom 31.3.1992 (BStBl 1992 I S. 236) und Abschnitt IV des BMF-Schreibens vom 30.12.1994 (BStBl 1995 I S. 18) sowie bei dem Fördergebietsgesetz Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 29.3.1993 (BStBl 1993 I S. 279) und Abschnitt II Nr. 2 des BMF-Schreibens vom 24.12.1996 (BStBl 1996 I S. 1516).

3. Uneingeschränkte Anwendung der Rechtsprechung zur Vermietung von gewerblich tätigen oder geprägten Personengesellschaften an Schwestergesellschaften

Die Rechtsgrundsätze der BFH-Urteile vom 16.6.1994, vom 22.11.1994 und vom 26.11.1996 sind für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 beginnen, **uneingeschränkt** anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 18.1.1996 (BStBl 1996 I S. 86), nach dem die Grundsätze der BFH-Urteile vom 16.6.1994 (BStBl 1996 II S. 82) und vom 22.11.1994 (BStBl 1996 II S. 93) nur unter den dort genannten Einschränkungen für anwendbar erklärt worden sind, ist für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 beginnen, nicht mehr anzuwenden. Sind die vermieteten Wirtschaftsgüter aufgrund der in dem BMF-Schreiben vom 18.1.1996 enthaltenen Einschränkungen bisher zum Betriebsvermögen der nutzenden Personengesellschaft gerechnet worden, so gelten die Ausführungen unter Nr. 4 zur erfolgsneutralen Übertragung der überlassenen Wirtschaftsgüter in die Bilanz der vermietenden Personengesellschaft entsprechend.

4. Erstmalige Anwendung der Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung zwischen Schwester-Personengesellschaften nebst Übergangsregelung

Die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 23.4.1996 werden **aus Vertrauensschutzgründen** erstmals für Wirtschaftsjahre angewendet, die nach dem 31.12.1998 beginnen.

Auf Antrag sind die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 23.4.1996 auch für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1.1.1999 beginnen. Der Antrag kann nur einheitlich für alle vor dem 1.1.1999 beginnenden Wirtschaftsjahre und für alle Steuerarten einschließlich der Investitionszulage und für alle Beteiligten gestellt werden. Entsprechende Anträge sind bis zum 31.12.1999 bei den jeweils zuständigen Finanzämtern zu stellen; die Anträge sind unwiderruflich.

Die Anwendung der neuen Rechtsprechung führt in den Fällen, in denen die vermieteten Wirtschaftsgüter bisher wegen des Vorrangs des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG vor der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung als Sonderbetriebsvermögen der mietenden Gesellschaft behandelt worden sind, entsprechend den Grundsätzen der Bilanzberichtigung zu einer erfolgsneutralen Übertragung der überlassenen Wirtschaftsgüter in die - ggf. erstmals aufzustellende - Bilanz der Besitzpersonengesellschaft und einer entsprechenden Ausbuchung in den (Sonder-) Bilanzen der Betriebspersonengesellschaft. Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn die erforderlichen Korrekturen wie die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betrieb in einen anderen Betrieb (R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996) dargestellt werden. Die Wirtschaftsgüter sind dann bei der Besitzpersonengesellschaft mit dem Buchwert anzusetzen, den sie in der letzten Bilanz der Betriebspersonengesellschaft hatten. Die weiteren AfA sind in diesen Fällen (Behandlung gemäß R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996) nach der bisherigen Bemessungsgrundlage und dem bisherigen Absetzungsverfahren zu bemessen. Die Besitzpersonengesellschaft darf Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz noch in der Höhe und in dem Zeitraum vornehmen, wie es auch die Betriebspersonengesellschaft noch dürfte.

Nach der neuen Rechtsprechung sind auch die Anteile an Wirtschaftsgütern eines "Nur-Besitz-Gesellschafters" (vgl. oben unter Nr. 2 Buchstabe a) sowie alle Wirtschaftsgüter einer Besitzpersonengesellschaft, die nunmehr der Abfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG unterliegt (vgl. oben unter Nr. 2 Buchstabe b), im Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft angeschafft oder hergestellt worden. Die o.g. Grundsätze zur Anwendung von R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996 gelten in diesen Fällen entsprechend mit der Maßgabe, daß es nicht beanstandet wird,

wenn die Anteile an den Wirtschaftsgütern des "Nur-Besitz-Gesellschafters" und die Wirtschaftsgüter der der Abfärbung unterliegenden Besitzpersonengesellschaft mit ihren Restwerten angesetzt werden.

Die Betriebspersonengesellschaft bleibt für die Investitionszulage von Wirtschaftsgütern, die die Besitzpersonengesellschaft vor der erstmaligen Anwendung der Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 23.4.1996 angeschafft oder hergestellt und der Betriebspersonengesellschaft seit der Anschaffung oder Herstellung zur Nutzung überlassen hat, antragsberechtigt.

Die Änderung der Rechtsprechung allein hat keine Auswirkungen auf die Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Verwendungsvoraussetzungen nach dem Investitionszulagengesetz und dem Fördergebietsgesetz.

Beispiel:

Bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung hat die Besitzpersonengesellschaft im November 1996 ein neues bewegliches Wirtschaftsgut mit Anschaffungskosten von 100.000 DM angeschafft. Die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 23.4.1996 werden erstmalig im Kalenderjahr 1997 angewendet.

a) Die Besitzpersonengesellschaft hat ihren Sitz in München und überläßt das Wirtschaftsgut einer Betriebspersonengesellschaft zur Nutzung in deren Betriebsstätte in Dresden. Im Jahr 1996 nimmt die Betriebspersonengesellschaft Sonderabschreibungen von 30.000 DM in Anspruch.

Der Antrag auf Investitionszulage für 1996 ist von der Betriebspersonengesellschaft zu stellen. Für die Investitionszulage von 5 % und die Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz ist es ohne Bedeutung, daß das Wirtschaftsgut ab 1.1.1997 zum Anlagevermögen der Besitzpersonengesellschaft in München gehört. Die Verbleibensvoraussetzung im Sinne des § 2 Nr. 2 FördG ist auch nach dem 31.12.1996 erfüllt, weil das Wirtschaftsgut im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zur Nutzung überlassen wird und in einer Betriebsstätte der Betriebspersonengesellschaft im Fördergebiet verbleibt (vgl. Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 29.3.1993, BStBl 1993 I S. 279). Die Besitzpersonengesellschaft kann in den Jahren 1997 bis 2000 die restlichen Sonderabschreibungen von 20.000 DM in Anspruch nehmen.

b) Die Besitzpersonengesellschaft gehört nicht zum verarbeitenden Gewerbe und überläßt das Wirtschaftsgut einer zum verarbeitenden Gewerbe gehörenden Betriebspersonengesellschaft zur Nutzung in deren Betriebsstätte im Fördergebiet.

Für die Investitionszulage nach § 5 Abs. 3 InvZulG 1996 von 10 % ist es ohne Bedeutung, daß das Wirtschaftsgut ab 1.1.1997 nicht mehr zum Anlagevermögen eines Betriebs des verarbeitenden Gewerbes gehört. Die Verbleibensvoraussetzung im Sinne des § 5 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b InvZulG ist auch nach dem 31.12.1996 erfüllt, weil das Wirtschaftsgut im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zur Nutzung überlassen wird und die Betriebspersonengesellschaft zum verarbeitenden Gewerbe gehört (vgl. Tz. 12 des BMF-Schreibens vom 30.12.1994, BStBl 1995 I S. 18).

5. Steuerneutrale Vermeidung bzw. Beendigung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

a) Mitunternehmererlaß vom 20.12.1977 (BStBl 1978 I S. 8)

Vor Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung kann die Annahme einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung im Sinne des BFH-Urteils vom 23.4.1996 vermieden werden, indem die vermieteten Wirtschaftsgüter nach dem sog. Mitunternehmererlaß (vgl. Tz. 28, Tz. 35 und Tz. 66 des BMF-Schreibens vom 20.12.1977, BStBl 1978 I S. 8), d.h. erfolgsneutral ohne Aufdeckung der stillen Reserven, auf die Betriebspersonengesellschaft übertragen werden. Das setzt allerdings voraus, daß keine Verbindlichkeiten übernommen werden. Es muß Unentgeltlichkeit in dem Sinne gegeben sein, daß lediglich Gesellschaftsrechte bei der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden. Der erfolgsneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern auch unter Übernahme von Verbindlichkeiten

stehen die Tz. 28 und Tz. 66 des Mitunternehmer-Erlasses entgegen. Danach kann, wenn ein Wirtschaftsgut gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und gegen sonstiges Entgelt aus dem Sonderbetriebsvermögen oder einem anderen Betrieb des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen übertragen wird, die Personengesellschaft das Wirtschaftsgut nur insoweit mit dem anteiligen Buchwert ansetzen, als es gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen wird. Die Übernahme von Verbindlichkeiten ist als sonstiges Entgelt im Sinne des Mitunternehmer-Erlasses anzusehen. Beides gilt auch für den umgekehrten Fall der Übertragung von der Gesellschaft in ein Betriebsvermögen des Gesellschafters. In derartigen Fällen ist der Vorgang in ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft und in einen steuerneutralen Übertragungsvorgang aufzuspalten.

b) Umwandlungssteuergesetz

Hat der Steuerpflichtige die vorzeitige Anwendung der neuen Rechtsprechung beantragt (vgl. oben unter 4.), so ist eine steuerneutrale Beendigung der bestehenden mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, z.B. durch Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile der Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft in die Betriebspersonengesellschaft, nach § 24 UmwStG möglich. Denn bei Anwendung der neuen Rechtsprechung, nach der die Besitzpersonengesellschaft aufgrund der Betriebsaufspaltung als eigengewerblicher Betrieb anzusehen ist, haben die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft Mitunternehmeranteile, die sie nach § 24 UmwStG in die Betriebspersonengesellschaft einbringen können. Hat der Steuerpflichtige keinen Antrag auf vorzeitige Anwendung der neuen Rechtsprechung gestellt, so ist die neue Rechtsprechung erstmals für das nach dem 31.12.1998 beginnende Wirtschaftsjahr anzuwenden. In diesem Fall ist in den vor dem 1.1.1999 beginnenden Wirtschaftsjahren eine steuerneutrale Beendigung der bestehenden mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nicht nach § 24 UmwStG möglich. Denn für die Frage der Anwendung des § 24 UmwStG muß in diesem Fall die bis zum Ergehen des BFH-Urteils vom 23.4.1996 vertretene Rechtsauffassung zugrunde gelegt werden: Wegen des Vorrangs des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG würde es sich hier um eine Einbringung von Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen derselben Personengesellschaft handeln. Die Einbringung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens fällt nicht unter § 24 UmwStG, sondern ist ausschließlich nach den Regeln des Mitunternehmer-Erlasses zu beurteilen (vgl. oben unter a).

6. Weitere Anwendung des BMF-Schreibens vom 10.12.1979 (BStBl 1979 I. S. 683)

Das BMF-Schreiben vom 10.12.1979 (BStBl 1979 I S. 683) zu den Fällen, in denen der Mitunternehmer einen gewerblichen Betrieb unterhält und er im Rahmen dieses Betriebs Wirtschaftsgüter entgeltlich der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überläßt, ist weiterhin anzuwenden.

4.6 BMF 17.10.1994, BStBI 1994 I S. 771, Betriebsverpachtung, Verpächterwahlrecht

Das Bundesfinanzministerium hat sich zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Ausübung des Verpächterwahlrechts nach R 139 Abs. 5 EStR 1993 geäußert

1. Wiederaufleben des Verpächterwahlrechts

- (a) gewerblich geprägte Personengesellschaft,**
 - (b) Ausscheiden eines verpachtenden Mitunternehmers,**
 - (c) Betriebsaufspaltung;**
- 2. Gesellschafterwechsel und Gesellschafterbeitritt).**

Verw.; BMF 17.10.1994, IV B 2 - S 2242 - 47/94, BStBI 1994 I S. 771

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zu aufgetretenen Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Ausübung des Verpächterwahlrechts gemäß R 139 Abs. 5 EStR wie folgt Stellung:

1. Wiederaufleben des Verpächterwahlrechts

Die Frage, ob das Verpächterwahlrecht nach R 139 Abs. 5 EStR, das im Zeitpunkt der Verpachtung nicht ausgeübt werden konnte, zu einem späteren Zeitpunkt wieder auflebt, kann in folgenden Fällen von Bedeutung sein:

a) Gewerblich geprägte Personengesellschaft

Eine Personengesellschaft führt zunächst selbst einen Betrieb. Anschließend verpachtet sie ihn im Zeitpunkt der Verpachtung liegen die Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vor. Während der Verpachtung entfallen diese Voraussetzungen, z. B. durch Eintritt einer natürlichen Person als Komplementärin neben der Komplementär-Kapitalgesellschaft.

Während ihrer gewerblichen Prägung steht der Personengesellschaft das Verpächterwahlrecht nicht zu.

b) Ausscheiden eines verpachtenden Mitunternehmers

Der Gesellschafter einer gewerblich tätigen oder geprägten Personengesellschaft verpachtet seinen bis dahin von ihm selbst geführten Betrieb im ganzen an die Mitunternehmerschaft. Später scheidet er aus der Gesellschaft aus.

Solange der verpachtende Gesellschafter der Mitunternehmerschaft angehört, rechnen der verpachtete Betrieb zu seinem Sonderbetriebsvermögen und die von der Mitunternehmerschaft gezahlten Pachtzinsen gem § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu seinen Sonderbetriebseinnahmen. Das Verpächterwahlrecht steht ihm in dieser Zeit nicht zu.

c) Betriebsaufspaltung

Bei einer Betriebsverpachtung sind zunächst auch die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung erfüllt. Später entfallen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung z. B. wegen Wegfalls der personellen Verflechtung.

Die Regeln der Betriebsaufspaltung wonach der Verpächter gewerblich tätig ist, gehen denen der Betriebsverpachtung vor. Deshalb ist während des Bestehens der Betriebsaufspaltung kein Verpächterwahlrecht gegeben.

Sind in Fällen der Buchstaben a, b und c weiterhin die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung erfüllt, lebt das Verpächterwahlrecht wieder auf, sobald der Hinderungsgrund weggefallen ist, d.h.

- in den Fällen des Buchst. a die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht mehr bestehen,
- in den Fällen des Buchst. b die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch Ausscheiden aus der Gesellschaft entfallen (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1983, BStBl 1984 II S. 474, 478 ff.) oder
- in den Fällen des Buchst. c die Betriebsaufspaltung beendet ist.

Der Verpächter erzielt daher weiterhin gewerbliche Einkünfte und die verpachteten Wirtschaftsgüter bleiben in seinem Betriebsvermögen, solange er die Betriebsaufgabe nicht ausdrücklich erklärt.

2. Gesellschafterwechsel und Gesellschafterbeitritt

Bei Personengesellschaften darf ein bestehendes Verpächterwahlrecht auch in den Fällen des Gesellschafterwechsels oder des Gesellschafterbeitritts weiter ausgeübt werden. Das gilt in den Fällen des Gesellschafterwechsels nur dann nicht, wenn alle bisherigen Gesellschafter ihre Beteiligungen innerhalb eines kurzen Zeitraums vollständig veräußern, wenn es also zu einem gänzlichen Austausch der Gesellschafter kommt.

In den Fällen des Gesellschafterbeitritts spielt die besondere Sicht des Umwandlungssteuerrechts, wonach die bisherigen Mitunternehmeranteile in eine „neue“, durch den hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte Personengesellschaft eingebracht werden, für die Frage des Verpächterwahlrechts keine Rolle.

Beispiele:

- a) Eine nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft verpachtet ihren Gewerbebetrieb. Die Betriebsaufgabe wird nicht erklärt. Später veräußert ein Gesellschafter seinen Anteil an einen Dritten. Die Personengesellschaft darf das Verpächterwahlrecht weiterhin ausüben.
- b) In eine Personengesellschaft tritt nach Beginn der Verpachtung ein neuer Gesellschafter ein. Auch in diesem Fall darf die Personengesellschaft das Verpächterwahlrecht weiterhin ausüben.

Solange die Personengesellschaft in den Beispielen a und b die Betriebsaufgabe nicht erklärt, erzielt sie weiterhin gewerbliche Einkünfte und bleiben die verpachteten Wirtschaftsgüter in ihrem Betriebsvermögen.

5 Verfahrensrechtliche Behandlung von Zebragesellschaften

5.1 Einkünftequalifizierung bei Zebra-Gesellschaften, §§ 179, 180, 182 AO

Dem Großen Senat wird gemäß § 11 Abs. 2 FGO folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Ist die verbindliche Entscheidung über die Einkünfte eines betrieblich an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafters --sowohl ihrer Art als auch ihrer Höhe nach-- durch das für die persönliche Besteuerung dieses Gesellschafters zuständige (Wohnsitz-)FA zu treffen?

Fundstelle

BFH-Beschluss vom 30.10.2002 IX R 80/98; BStBl 2003 II S. 167

5.2 Erläuterung Zebragesellschaft

5.2.1 Zebragesellschaft

Die Zebragesellschaft hat gewerbliche und nichtgewerbliche Einkünfte.

5.2.2 Gewerblicher Gesellschafter

Der gewerbliche Gesellschafter hält den Anteil im Betriebsvermögen.
Der gewerbliche Gesellschafter hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Betriebsvermögensvergleich.
Der Verkauf des gewerblichen Anteils ist ein laufender Gewinn.

5.2.3 Nichtgewerblicher Gesellschafter

Der nichtgewerbliche Gesellschafter hält den Anteil im Privatvermögen.
Der nichtgewerbliche Gesellschafter hat Mieteinkünfte mit Überschussrechnung.
Der Verkauf des nichtgewerblichen Anteils ist ein unbeachtlicher Vorgang im Privatvermögen.

Ausnahme

Privates Veräußerungsgeschäft (§ 23 EStG).

Beispiel

*Grundstücks- GbR Ehemann / Ehefrau mit Mietwohngrundstück.
Der Ehemann ist gewerblicher Grundstückshändler.
Die GbR verkauft das Grundstück innerhalb von 5 Jahren nach der Fertigstellung.*

Lösung

Die Grundstücks- GbR ist eine Zebragesellschaft.

Ehemann

hält den GbR-Anteil im Betriebsvermögen. Der Ehemann hat gewerbliche Mieteinkünfte. Der Verkauf der Grundstückshälfte führt zu einem laufenden Gewinn aus dem gewerblichen Grundstückshandel.

Hinweis:

Erst auf Ebene Ehemann werden Einkünfte in gewerbliche umqualifiziert, BMF 1994 I S. 282

Ehefrau

hält den GbR-Anteil im Privatvermögen. Die Ehefrau hat Mieteinkünfte. Der Verkauf der Grundstückshälfte ist ein steuerlich unbeachtlicher Vorgang im Privatvermögen.

5.3 BMF 29.4.1994; Vermögensverwaltende Personengesellschaften, Beteiligungen:

Das Bundesfinanzministerium hat sich in einem Schreiben grundsätzlich zur Ermittlung von Einkünften aus Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die im Betriebsvermögen gehalten werden, geäußert.

Verw. ; BMF 29.4.1994, IV B 2 - S 2241 - 9/94/IV A 4 - S 0361 - 11/94, BStBl 1994 I S. 282

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Ermittlung von Einkünften aus Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die im Betriebsvermögen gehalten werden, folgendes:

1. Allgemeines

- 1** Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht erfüllt (nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft), erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen, die als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) ermittelt werden.
- 2** Schwierigkeiten ergeben sich, wenn Anteile an einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft von einem oder mehreren Gesellschaftern im Betriebsvermögen gehalten werden. Nach der BFH-Rechtsprechung (BFH-Beschlüsse vom 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751 und vom 19.8.1986, BStBl 1987 II S. 212 sowie BFH-Urteil vom 20.11.1990, BStBl 1991 II S. 345) ist den betrieblich beteiligten Gesellschaftern ein Anteil an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen zuzurechnen und anschließend auf der Ebene des Gesellschafters in betriebliche Einkünfte umzuqualifizieren.

2. Gesonderte und einheitliche Feststellung

- 3** Die Einkünfte aller Beteiligten werden auf der Ebene der Gesellschaft als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen werden gesondert und einheitlich festgestellt. Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens sind nur dann im Rahmen der gesonderten und einheitlichen; Feststellung zu berücksichtigen, wenn ein Fall des § 17 EStG (Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung) oder des § 23 EStG (Spekulationsgeschäft) vorliegt. Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung selbst bleiben bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung unberücksichtigt, auch wenn diese Veräußerung ein Spekulationsgeschäft 1. S. des § 23 EStG darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 13.10.1993, BStBl 1994 II S. 86).

Die vorstehenden Grundsätze gelten unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird. Sie gelten auch für den Fall, daß sämtliche Beteiligungen im Betriebsvermögen gehalten werden, es sei denn, daß die vermögensverwaltende Personengesellschaft von sich aus betriebliche Einkünfte erklärt und durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt hat.

3. Folgebescheid

- 4** Gehören die Gesellschaftsanteile zum Betriebsvermögen des Gesellschafters, sind die gesondert und einheitlich festgestellten Überschußeinkünfte im Folgebescheid wie folgt zu behandeln:
- 5** a) Der Gesellschafter hat grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft anteilig im Rahmen seines eigenen Buchführungswerks zu erfassen und den Gewinnanteil, der sich für ihn aus den einzelnen Geschäftsvorfällen der Personengesellschaft ergibt, nach den Grundsätzen der Gewinnermittlung zu berechnen und anzusetzen. Diese Verfahrensweise ist vor allem im Hinblick darauf geboten, daß der Anteil an der Personengesellschaft steuerlich kein selbständiges Wirtschaftsgut ist (vgl. BFH-Beschluß vom 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751 (763)). Hinsichtlich der anteiligen Berücksichtigung von AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen gilt § 7 a Abs. 7 EStG (vgl. auch Abschnitt 44 Abs. 7 EStR).
- 6** b) Ermittelt die Personengesellschaft freiwillig ergänzend zur Überschußrechnung den Gewinnanteil des Gesellschafters nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG, so bestehen keine Bedenken dagegen, den in der Feststellungserklärung angegebenen Anteil am Gewinn oder Verlust dem für den Erlaß des Folgebescheids zuständigen Finanzamt als nachrichtlichen Hinweis zu übermitteln und die Angabe dort bei der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer auszuwerten. Weist der Steuerpflichtige den übermittelten Anteil am Gewinn oder Verlust gesondert in seinem Jahresabschluß aus, so kann aus Vereinfachungsgründen auf die Einzelberechnung nach Randnummer 5 verzichtet werden, wenn der angegebene Betrag nicht offensichtlich unzutreffend ist.
- 7** c) Ist der Steuerpflichtige an der Gesellschaft zu weniger als 10 % beteiligt, so ist regelmäßig davon auszugehen, daß er die zur Durchführung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG erforderlichen Angaben von der Gesellschaft nur unter unverhältnismäßigem Aufwand erlangen kann. Außerdem ist bei einer Beteiligung von weniger als 10 % die in Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 20.12.1990, BStBl 1990 I S. 884, für den gewerblichen Grundstückshandel bestimmte Beteiligungsgrenze nicht erreicht. Vor diesem Hintergrund bestehen keine Bedenken dagegen, in einem solchen Fall den Anteil am Gewinn oder Verlust aus Vereinfachungsgründen in Höhe des Ergebnisanteils zu schätzen, der vom Betriebsfinanzamt nach den Grundsätzen der Überschußrechnung gesondert und einheitlich festgestellt worden ist. Der geschätzte Anteil am Gewinn oder Verlust ist auf einem "Beteiligungs"-Konto erfolgswirksam zu buchen. Auf dem Konto sind außerdem alle Vermögenszuführungen des Beteiligten in die Personengesellschaft und alle Vermögensauskehrungen an den Beteiligten zu erfassen.

- 8** Wird der Anteil an der Personengesellschaft veräußert, so ist als Gewinn der Unterschied zwischen dem Veräußerungserlös (nach Abzug von Veräußerungskosten) und dem bis dahin fortentwickelten Buchwert der "Beteiligung" anzusetzen. Auf diese Weise werden Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung versteuert. Der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist als laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Diese Ausführungen gelten für den Fall der Entnahme des Gesellschaftsanteils, der Beendigung der Gesellschaft oder in anderen gleichzustellenden Fällen sinngemäß.
- 9** Voraussetzung für die dargestellte Verfahrensweise ist ein entsprechender Antrag des Steuerpflichtigen und die im Benehmen mit dem Betriebsfinanzamt zu erteilende Zustimmung des Wohnsitzfinanzamts, die im Fall des Drohens ungerechtfertigter Steuervorteile versagt bzw. mit Wirkung für den nächsten Veranlagungszeitraum widerrufen werden kann.

Ein ungerechtfertigter Steuervorteil droht vor allem dann, wenn

- die Vermögensauskehrungen von der Gesellschaft an den Gesellschafter zu einem Negativsaldo auf dem Beteiligungskonto führen bzw. einen bereits vorhandenen Negativsaldo erhöhen,

oder

- die aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens stammenden Gewinne offenkundig so hoch sind, daß ein Aufschub ihrer Besteuerung unvertretbar erscheint.

- 10** Der gesondert und einheitlich festgestellte Anteil an den Überschusseinkünften der Personengesellschaft, die Entwicklung des Kontos "Beteiligung" sowie der Gewinn aus einer etwaigen Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft sind im Jahresabschluß des Gesellschafters gesondert auszuweisen. Ein Wechsel zu der Ermittlungsmethode nach Randnummer 5 oder 6 ist nur einmal möglich; durch Ansatz eines entsprechenden Übergangsgewinns oder -verlusts ist beim Wechsel sicherzustellen, daß der Totalgewinn zutreffend erfaßt wird.

- 11** Beispiel:

An der vermögensverwaltenden X-KG ist die Y-GmbH seit dem 1. Januar 01 als Kommanditistin mit einer Einlage von 25.000 DM beteiligt. Der Anteil der Y-GmbH an den Werbungskostenüberschüssen der Jahre 01 - 03 beträgt - 5.000, - 4.000 und - 3.000 DM. Im Jahr 02 veräußert die X-KG außerhalb der Spekulationsfrist ein unbebautes Grundstück. Der Erlös wird an die Gesellschafter ausgekehrt; auf die Y-GmbH entfallen 1.500 DM. Zum 31. Dezember 03 veräußert die Y-GmbH ihre Beteiligung für 40.000 DM.

Der Buchwert des "Beteiligungs"-Kontos im Zeitpunkt der Beteiligungsveräußerung ist wie folgt zu ermitteln:

	DM
Kapitaleinlage 01	25.000
Verlustanteil 01	- 5.000
Verlustanteil 02	- 4.000
Anteil an Auskehrung 02	- 1.500
Verlustanteil 03	<u>- 3.000</u>
Buchwert	11.500

Die Y-GmbH hat die Verlustanteile 01 und 02 in den entsprechenden Jahren jeweils mit

positiven Einkünften aus ihrer übrigen Tätigkeit ausgeglichen.

Bei der Körperschaftsteuer-Veranlagung der Y-GmbH für das Jahr 03 sind anzusetzen:

	DM
Verlustanteil 03	- 3.000
+ Veräußerungserlös	40.000
- Buchwert	<u>- 11.500</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	25.500

- 12** d) Ermittelt der Gesellschafter seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so kann sinngemäß nach den oben dargestellten Regelungen verfahren werden. Dabei ist ein dem Konto "Beteiligung" entsprechender Posten im Anlageverzeichnis des Gesellschafters zu führen und fortzuentwickeln.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

6 Verluste bei Personengesellschaften (§ 15 a EStG)

6.1 Verluste des typisch Stillen

Sachverhalt

Die Eheleute Paul und Erna sind an der GmbH beteiligt:

Paul mit 49 %

Erna mit 51 %.

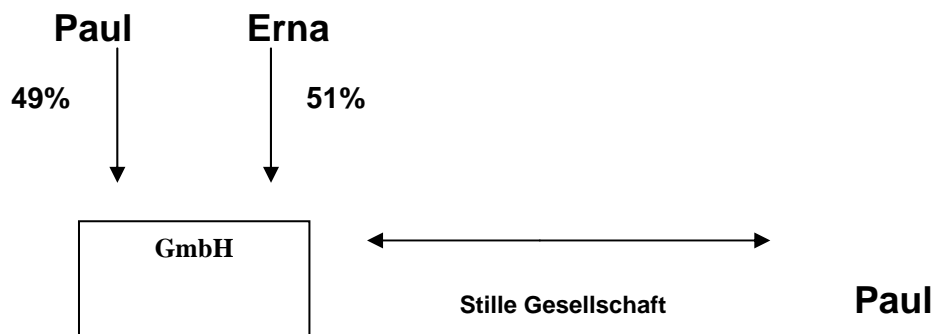
Paul beteiligt sich an der GmbH als typisch Stiller mit einer Einlage von 90.000 DM.

Der stille Gesellschaftsvertrag bestimmt unter „Gewinn- und Verlustverteilung“:

Die GmbH erhält einen Vorabgewinn.

Die stille Einlage wird verzinst.

Der Restgewinn wird nach Kapitalanteilen aufgeteilt. Paul leistet die stille Einlage in voller Höhe.



Nach mehreren Verlustjahren hat sich die stille Einlage auf 4.000 DM ermäßigt.

1996 erwirtschaftet die GmbH erneut einen Verlust. Auf Paul entfällt ein Verlustanteil mit 24.000 DM. Das FA will nur den Verlust mit 4.000 DM als Werbungskosten anerkennen.

1997 und 1998 erzielt die GmbH Gewinne.

Davon entfallen auf Paul:

Gewinnanteil 1997 9.000 DM

Gewinnanteil 1998 17.000 DM

Der Jahresabschluß 1996 wird in 1998 festgestellt,
der Jahresabschluß 1997 in 1999 und
der Jahresabschluß 1998 in 2000.

Erläuterungen

a) Verlustbeteiligung des Stillen

Die Verlustbeteiligung des Stillen kann im Gesellschaftsvertrag beliebig geregelt werden.

3 Regelungen sind möglich:

- Die Verlustbeteiligung des Stillen wird ausgeschlossen.
- Die Verlustbeteiligung wird auf die stille Einlage begrenzt.
- Der Stille ist an den Verlusten über seine stille Einlage hinaus beteiligt. Es besteht keine Nachschußpflicht, wenn nichts anderes vereinbart ist.

Verluste schmälern den Rückzahlungsanspruch des Stillen. Der Stille muß künftige Gewinne stehen lassen, bis die Einlage wieder aufgefüllt ist.

BFH:

Aus der tatsächlichen Übung der Gesellschafter (GmbH und Paul) in der Vergangenheit folgt: Die Gesellschafter wollen eine **Verlustbeteiligung** von Paul **über seine stille Einlage hinaus**.

b) Bilanzierung der stillen Einlage bei der GmbH

Der stille Gesellschafter hat einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Geschäftsinhaber auf Rückzahlung der stillen Einlage bei Ende der stillen Gesellschaft.

- **Gewinnanteile** des Stillen sind auszuzahlen.
- **Verlustanteile** schmälern den Rückzahlungsanspruch.
- **Künftige Gewinne** sind stehen zu lassen, bis die Einlage wieder aufgefüllt ist.

Daraus folgt:

- Die GmbH passiviert die **geleistete stille Einlage** als **Verbindlichkeit**.
- Der **Gewinnanteil** wird gesondert passiviert, z.B. als passives Verrechnungskonto.
- **Verlustanteile** schmälern die Rückzahlungsverbindlichkeit.

c) Einkünfte des typisch Stillen

Der typisch Stille mit Beteiligung im Privatvermögen hat Einkünfte aus Kapitalvermögen.

- Der Gewinnanteil des typisch Stillen ist Einnahme aus Kapitalvermögen.
- Der Verlustanteil ist abzugsfähig als Werbungskosten.

Gewinnanteil und Verlustanteil fließen zu und ab mit Feststellung des Jahresabschlusses.

Der Ausfall der Einlageforderung ist ein steuerlich unbeachtlicher Vorgang im Privatvermögen, z.B. bei Insolvenz des Geschäftsinhabers.

d) Typisch stille Beteiligung im Betriebsvermögen

Die typisch stille Beteiligung im Betriebsvermögen führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Der typisch Stille aktiviert die stille Beteiligung mit seinen Anschaffungskosten in Höhe der Einlage oder mit den niedrigeren Teilwert, wenn der innere Wert der Beteiligung sinkt, d.h. nicht automatisch in Höhe des Verlustanteils.

e) Typisch stille Beteiligung beim Geschäftsinhaber

Der Geschäftsinhaber passiviert die Rückzahlungspflicht:

Bank an Rückzahlungspflicht

Der Geschäftsinhaber zieht den Gewinnanteil des typisch Stillen als Betriebsausgabe ab. Er rechnet den Gewinnanteil zum Gewerbeertrag hinzu.

f) Verlustbeteiligung über die stille Einlage hinaus

Verluste über die stille Einlage hinaus sind nur verrechenbare Verluste nach § 15 a EStG, wenn der Gesellschaftsvertrag eine Verlustbeteiligung über die stille Einlage hinaus bestimmt.

Die Verluste über die stille Einlage hinaus können auf einem negativen Einlagenkonto außerhalb der Bilanz erfaßt werden.

Winnefeld, Bilanz-Handbuch L Rz. 260: Ein negatives Einlagenkonto für den Stillen darf in der Bilanz nicht geführt werden.

Der Verlust auf dem negativen Einlagenkonto wird im Verlust- Entstehungsjahr als verrechenbarer Verlust gesondert festgestellt.

Das Abflußprinzip gilt nicht.

Spätere Gewinne des Stillen werden erfolgsneutral mit dem negativen Einlagenkonto verrechnet.

Einnahmen aus Kapitalvermögen fließen dem Stillen erst zu, wenn das negative Einlagenkonto aufgefüllt ist. Das Wiederauffüllen des positiven Einlagenkontos ist Zufluß der Gewinnanteile.

g) Entscheidung des BFH

Verlustanteil 1996	24.000 DM
Werbungskosten mit Abfluß in 1998	4.000 DM
verrechenbarer Verlust 1996	20.000 DM
Gewinnanteil 1997	9.000 DM
verbleibender verrechenbarer Verlust	11.000DM
Gewinnanteil 1998	17.000 DM
- verrechenbarer Verlust	11.000 DM
= Einnahmen aus Kapitalvermögen	6.000 DM
mit Zufluß in 2000	

Fundstelle

BFH vom 23. Juli 2002- VIII R 36/01, DB 2002, S.2687

6.2 Negatives Kapitalkonto, Sonderbetriebsvermögen ; BMF 30.5.1997

Infolge des BFH-Urteils vom 14.5.1991 (VIII R 31/88, BStBI 1992 II S. 167), wonach bei der Ermittlung des Kapitalkontos i.S. des § 15 a Abs. 1 EStG das - positive und negative - Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten außer Betracht zu lassen ist, so daß das Kapitalkonto nach der Steuerbilanz der KG unter Berücksichtigung etwaiger Ergänzungsbilanzen maßgeblich ist, hat die Finanzverwaltung ihre bisherige - gegenteilige - Auffassung aufgegeben (BMF-Schreiben vom 20.2.1992, BStBI 1992 I S. 123). Bei der Ermittlung des Kapitalkontos sind im einzelnen folgende Positionen zu berücksichtigen: (1) Geleistete Einlagen (Haft- und Pflichteinlagen, verlorene Zuschüsse, auch unabhängig von der Gewinn- und Verlustsituation verzinste Pflichteinlagen), (2) in der Bilanz ausgewiesene Kapitalrücklagen, (3) in der Bilanz ausgewiesene Gewinnrücklagen, (4) Beteiligungskonto in Abgrenzung zu einem Forderungskonto (Darlehenskonto), (5) Verlustvortrag in Abgrenzung zu Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter. Kapitalersetzende Darlehen sind außer Betracht zu lassen. - Hierdurch wird das BMF-Schreiben vom 24.11.1993 (BStBI 1993 I S. 934) ersetzt.

Verw.; BMF 30.5.1997, IV B 2 - S 2241 a - 51/93 II, BStBI 1997 I S. 627

Mit Urteil vom 14.5.1991, VIII R 31/88 (BStBI 1992 II S. 167) hat der BFH entschieden, daß bei der Ermittlung des Kapitalkontos i.S. des § 15 a EStG das - positive und negative - Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten außer Betracht zu lassen ist. Nach dem Urteil ist für die Anwendung des § 15 a EStG das Kapitalkonto nach der Steuerbilanz der KG unter Berücksichtigung etwaiger Ergänzungsbilanzen maßgeblich. Die bisherige Verwaltungsauffassung, wonach auch das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten in die Ermittlung des Kapitalkontos i.S. des § 15 a EStG einzubeziehen war (vgl. Abschn. 138 d Abs. 2 EStR 1990), ist überholt (vgl. FMS vom 20.2.1992, 31 a - S 2241 a 30/4 - 12.508 - entspricht dem BMF-Schreiben im BStBI 1992 I S. 123 nebst der darin getroffenen Übergangsregelung).

Zu der Frage, wie der Umfang des Kapitalkontos i.S. des § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung zu bestimmen ist, nehme ich im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder wie folgt Stellung:

Das Kapitalkonto i.S. des § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG setzt sich aus dem Kapitalkonto des Gesellschafters in der Steuerbilanz der Gesellschaft und dem Mehr- oder Minderkapital aus einer etwaigen positiven oder negativen Ergänzungsbilanz des Gesellschafters (BFH-Urteil vom 30.3.1993, VIII R 63/91, BStBI 1993 II S. 706) zusammen. Bei der Ermittlung des Kapitalkontos sind im einzelnen folgende Positionen zu berücksichtigen:

1. Geleistete Einlagen; hierzu rechnen insbesondere erbrachte Haft- und Pflichteinlagen, aber auch z.B. verlorene Zuschüsse zum Ausgleich von Verlusten. Pflichteinlagen gehören auch dann zum Kapitalkonto i.S. des § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG, wenn sie unabhängig von der Gewinn- oder Verlustsituation verzinnt werden.

2. In der Bilanz ausgewiesene Kapitalrücklagen. Wenn eine KG zur Abdeckung etwaiger Bilanzverluste ihr Eigenkapital vorübergehend durch Kapitalzuführung von außen im Wege der Bildung einer Kapitalrücklage erhöht, so verstärkt sich das steuerliche Eigenkapital eines jeden Kommanditisten nach Maßgabe seiner Beteiligung an der Kapitalrücklage.

3. In der Bilanz ausgewiesene Gewinnrücklagen. Haben die Gesellschafter einer KG durch Einbehaltung von Gewinnen Gewinnrücklagen in der vom Gesellschaftsvertrag hierfür vorgesehenen Weise gebildet, so verstärkt sich das steuerliche Eigenkapital eines jeden Kommanditisten nach

Maßgabe seiner Beteiligung an der Gewinnrücklage.

Der Umstand, daß durch die Bildung von Kapital- (siehe Nr. 2) und Gewinnrücklagen das steuerliche Eigenkapital der KG nur vorübergehend verstärkt und die Haftung im Außenverhältnis nicht nachhaltig verbessert wird, ist für die Zugehörigkeit ausgewiesener Kapital- und Gewinnrücklagen zum Kapitalkonto i.S. des § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG ohne Bedeutung.

4. Beteiligungskonto in Abgrenzung zu einem Forderungskonto (Darlehenskonto)

Nach § 167 Abs. 2 HGB wird der Gewinnanteil des Kommanditisten seinem Kapitalanteil nur so lange gutgeschrieben, wie dieser die Höhe der vereinbarten Pflichteinlage nicht erreicht. Nach § 169 HGB sind nicht abgerufene Gewinnanteile des Kommanditisten, soweit sie seine Einlage übersteigen, außerhalb seines Kapitalanteils gutzuschreiben. In diesem Fall sind die auf einem weiteren Konto (Forderungskonto oder Darlehenskonto) ausgewiesenen Gewinnanteile dem Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten zuzuordnen, weil sie ein selbständiges Forderungsrecht des Kommanditisten gegenüber der Gesellschaft begründen.

§ 169 HGB kann jedoch durch Gesellschaftsvertrag abbedungen werden. Die Vertragspraxis hat daher ein System kombinierter Kapitalanteile mit geteilten Kapitalkonten entwickelt. Die Kapitalbeteiligung, das Stimmrecht und die Gewinn- bzw. Verlustbeteiligung richten sich regelmäßig nach dem Verhältnis der festen Kapitalanteile, wie sie auf dem sog. Kapitalkonto I ausgewiesen werden. Auf diesem Konto wird in der Regel die ursprünglich vereinbarte Pflichteinlage gebucht. Daneben wird ein zweites variables Gesellschafterkonto geführt, das eine Bezeichnung wie Kapitalkonto II, Darlehenskonto, Kontokorrentkonto o.a. zu tragen pflegt. Dieses Konto dient dazu, über das Kapitalkonto I hinausgehende Einlagen, Entnahmen oder Gewinn- und Verlustanteile auszuweisen. Es kann aber auch Gesellschafterdarlehen aufnehmen (BFH-Urteil vom 3.2.1988, I R 394/83, BStBl 1988 II S. 551). Soweit deshalb ein Gesellschaftsvertrag die Führung mehrerer Gesellschafterkonten vorschreibt, kann nicht mehr die Rechtslage nach dem HGB zugrunde gelegt werden. Vielmehr ist entscheidend darauf abzustellen, welche Rechtsnatur das Guthaben auf dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten zweiten Gesellschafterkonto hat (BFH-Urteil vom 3.2.1988, a.a.O.).

Werden auch Verluste auf dem separat geführten Gesellschafterkonto verrechnet, so spricht dies grundsätzlich für die Annahme eines im Gesellschaftsvermögen gesamthänderisch gebundenen Guthabens. Denn nach § 120 Abs. 2 HGB besteht der Kapitalanteil begrifflich aus der ursprünglichen Einlage und den späteren Gewinnen, vermindert um Verluste sowie Entnahmen. Damit werden stehengelassene Gewinne wie eine Einlage behandelt, soweit vertraglich nicht etwas anderes vereinbart ist; sie begründen keine Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft. Verluste mindern die Einlage und mindern nicht eine Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft. Insoweit fehlt es an den Voraussetzungen der §§ 362 bis 397 BGB. Die Einlage einschließlich der stehengelassenen Gewinne und abzüglich der Verluste und der Entnahmen stellt damit für die Gesellschaft Eigen- und nicht Fremdkapital dar. Deshalb läßt sich die Verrechnung von Verlusten auf dem separat geführten Gesellschafterkonto mit der Annahme einer individualisierten Gesellschafterforderung nur vereinbaren, wenn der Gesellschaftsvertrag dahin verstanden werden kann, daß die Gesellschafter im Verlustfall eine Nachschußpflicht trifft und die nachzuschießenden Beträge durch Aufrechnung mit Gesellschafterforderungen zu erbringen sind (BFH-Urteil vom 3.2.1988, a.a.O.).

Sieht der Gesellschaftsvertrag eine Verzinsung der separat geführten Gesellschafterkonten im Rahmen der Gewinnverteilung vor, so spricht dies weder für noch gegen die Annahme individualisierter Gesellschafterforderungen, weil eine Verzinsung von Fremdkapital (§ 110, § 111 HGB) und eine Verzinsung der Kapitalanteile im Rahmen der Gewinnverteilung (§ 121 Abs. 1 und 2, § 168 Abs. 1 HGB) gleichermaßen üblich und typisch sind. Sieht der Gesellschaftsvertrag eine Ermäßigung der Verzinsung entsprechend der Regelung in § 121 Abs. 1 Satz 2 HGB vor, so spricht dies allerdings für die Annahme eines noch zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Guthabens (BFH-Urteil vom 3.2.1988, a.a.O.).

Ob ein Gesellschafterdarlehen zum steuerlichen Eigenkapital der Gesellschaft oder zum steuerlichen Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehört, läßt sich danach nur anhand der Prüfung der Gesamtumstände des Einzelfalls anhand der vom BFH aufgezeigten Kriterien entscheiden. Ein wesentliches Indiz für die Abgrenzung eines Beteiligungskontos von einem Forderungskonto ist, ob - nach der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung - auf dem jeweiligen Kapitalkonto auch Verluste gebucht werden.

5. Verlustvortrag in Abgrenzung zu Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter

Nach § 167 Abs. 3 HGB nimmt der Kommanditist an dem Verlust nur, bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Getrennt geführte Verlustvortragskonten mindern regelmäßig das Kapitalkonto des Kommanditisten i.S. des § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG. Dies gilt auch, wenn die Regelung des §167 Abs. 3 HGB von den Gesellschaftern abbedungen wird, so daß den Gesellschafter im Verlustfall eine Nachschußpflicht trifft. Derartige Verpflichtungen berühren die Beschränkung des Verlustausgleichs nach § 15 a EStG nicht. Die Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Übernahme bzw. Ausgleich des Verlustes entspricht steuerlich einer Einlageverpflichtung des Kommanditisten (BFH-Urteil vom 14.12.1995, IV R 106/94, BStBl 1996 II S. 226) und ist damit, erst bei tatsächlicher Erbringung in das Gesamthandsvermögen zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 11.12.1990, VIII R 8/87, BStBl 1992 II S. 232). Dem zur Verlustübernahme verpflichteten Gesellschafter ist steuerlich zum Bilanzstichtag im Verlustentstehungsjahr ein Verlustanteil zuzurechnen, der zu diesem Stichtag auch sein Kapitalkonto i.S. des § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG vermindert. Eine Berücksichtigung der Verpflichtung im Sonderbetriebsvermögen ist nicht möglich (BFH-Urteil vom 14.12.1995, a.a.O.).

6. Außer Betracht zu lassen sind kapitalersetzende Darlehen. Handels- und steuerrechtlich sind eigenkapitalersetzende Darlehen als Fremdkapital zu behandeln; eine Gleichbehandlung mit Eigenkapital ist nicht möglich (BFH-Urteil vom 5.2.1992, I R 127/90, BStBl 1992 II S. 532).

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 24.11.1993 (BStBl 1993 I S. 934) und wird im BStBl I veröffentlicht.

6.3 Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens durch Verlustübernahme bei Personengesellschaften

6.3.1 Verlustübernahmeerklärungen

Die FinVerw hat durch BMF-Schr. v. 30. 5. 1997 - S 2241a (BStBl 1997 I S. 627) ihr früheres BMF-Schr. v. 24. 11. 1993 - S 2241a (BStBl 1993 I S. 934) zum Umfang des Kapitalkontos ergänzt. In diesem Schreiben heißt es u. a. wörtlich:
"Die Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Übernahme bzw. Ausgleich des Verlusts entspricht steuerlich einer Einlageverpflichtung des Kommanditisten . . . und ist damit erst bei tatsächlicher Erbringung in das Gesamthandsvermögen zu berücksichtigen."
Diese Aussage entspricht zunächst der Rspr. des BFH, der mit Ur. v. 14. 12. 1995 - IV R 106/94, BStBl 1996 II S. 226) entschieden hat, dass eine im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Verpflichtung zur Übernahme von Verlusten, die durch weitere Einlagen abzudecken sind (Patronatsverpflichtung), erst mit Erbringen der tatsächlichen Einlage geleistet werde. Dieser Aussage sind der I. Senat des BFH (Ur. v. 24. 1. 1996 - I R 74/94, BStBl 1996 II S. 441) und der VIII. Senat des BFH (Beschl. v. 29. 8. 1996 - VIII B 44/96, DStRE 1997 S. 240; Ur. v. 7. 10. 1997 - VIII R 22/94, BFH/NV 1998 S. 823 ; v. 16. 12. 1997 - VIII R 76/93, BFH/NV 1998 S. 576) gefolgt.

Aus diesen Entscheidungen kann man jedoch nicht ableiten, die Übernahme der Verluste durch den Gesellschafter erhöhe immer nur dann das Verlustausgleichsvolumen des § 15a EStG , wenn die Übernahme der Verluste wie eine geleistete Einlage tatsächlich erbracht ist. Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

6.3.2 Tatsächliche Einlageleistung nur bei Geldeinlagen

Der BFH stützt sich für seine Aussage, ob die Einlage "tatsächlich erbracht" ist, auf Baumbach/Hopt (HGB, 29. Aufl., § 171 Rdnr. 6), wonach der Gegenwert in das Vermögen der Gesellschaft fließen muss. Es wird dort von einer tatsächlichen Wertzuführung (Kapitalaufbringungsgrundsatz) gesprochen. Allerdings wird dann auch unmittelbar anschließend klargestellt, dass bei wertmäßiger Deckung auch "die Einbuchung genügt". Dementsprechend wird in Röhrich/Graf von Westphalen/von Gerkan (HGB, 1998, § 171 Rdnr. 40) davon gesprochen, dass die Leistung der Einlage auch durch Einbuchung erfolgen kann.

Es ist zu unterscheiden: Der tatsächliche Wertzufluss ist bei einer Einlageleistung in bar erforderlich. Denn in diesem Fall muss unmittelbar ersichtlich sein, dass das Geld der Gesellschaft zusteht, was entweder auf Kasse, Bank oder einem anderen Guthabenkonto nachgewiesen werden kann.

Anders sieht es bei Sacheinlagen aus. Diese sind bereits dann bewirkt, wenn sie so in die Einflussphäre der Gesellschaft gelangt sind, dass der wirtschaftliche Wert der Einlage der Gesellschaft nicht mehr einseitig durch die Gesellschafter entzogen werden kann. Dies bedeutet, dass die Gläubiger sich auf diese Form der Kapitalzuführung berufen können. Das ist dann gegeben, wenn nicht nur im Innenverhältnis eine Verlustübernahmeerklärung vorliegt, sondern diese Erklärung auch gegenüber Außenstehenden wie eine bilanzierungsfähige Forderung wirkt. Davon kann man dann ausgehen, wenn die Verlustübernahmeerklärung des Gesellschafters z. B. als abstraktes Schuldanerkenntnis zu

beurteilen ist oder die Erklärung auf andere Weise eine für die Gläubiger garantierte Rechtsposition schafft, auf die sich diese berufen können.

6.3.3 Verdeckte Einlage

Bestätigt wird diese Aussage durch einen Vergleich zu verdeckten Einlagen. Auch diese sind bereits dann erbracht, wenn sie entweder in das Vermögen der Gesellschaft geflossen sind oder sie auf sonstige Weise gesicherte Rechtspositionen erzeugen, die dem Empfänger nicht mehr einseitig entzogen werden können und auf die sich ein Gläubiger berufen kann. Dies ist bei einer Verlustübernahmeerklärung dann der Fall, wenn der zu erwartende Jahresfehlbetrag, der durch den Gesellschafter auszugleichen ist, in etwa seiner Höhe nach feststeht und der mindestens durch den Gesellschafter zu übernehmende Verlust in seiner Größenordnung in etwa bekannt ist und der den Verlust übernehmende Gesellschafter dies ausdrücklich und bedingungslos erklärt sowie die Erklärung schriftlich dokumentiert hat. Denn in diesem Fall sind die vom GrS des BFH (Beschl. v. 7. 8. 2000 - GrS 2/99, BStBl 2000 II S. 632) entwickelten Kriterien der Aktivierungsfähigkeit sinngemäß anzuwenden, so dass eine schuldrechtliche Verlustübernahmeerklärung als einlagefähiges WG "Forderung" und damit als Sacheinlage das Verlustausgleichsvolumen erhöhen kann. Anderenfalls bestünde bei mittelständischen PersGes das kuriose Ergebnis, dass eine Verlustübernahmeerklärung, obwohl sie konzernrechtlich wie ein Ergebnisabführungsvertrag wirkt, die Verluste nicht ausgleichsfähig macht und daher eine Konzern-PersGes schlechter als die kapitalgesellschaftsrechtliche Organschaft stellt. Dies würde eine weitere Benachteiligung der Personenunternehmen bedeuten. Zu dieser Frage scheint ein Revisionsverfahren beim IV. Senat des BFH unter dem Az. IV R 50/02 (gegen FG Düsseldorf, Urt. v. 23. 1. 2001 - 12 K 3294/96 F) anhängig zu sein. Es sollten daher alle diese Verfahren offen gehalten werden, bis über dieses Revisionsverfahren abschließend entschieden ist.

7 Die unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (= Sachgesamtheiten) nach § 6 Abs. 3 EStG

7.1 Allgemeines

§ 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG vom 20.12.2001, BStBI I 2002, 35:

„(3) ¹Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben; **dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.** ²Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der **bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.** ³Der Rechtsnachfolger ist an die in Satz 1 genannten Werte gebunden.“

In **§ 6 Abs. 3 EStG** wird seit dem 01.01.1999 mit Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (BStBI I 1999, 304) die bis dahin gültige Regelung des § 7 Abs. 1 EStDV fortgeführt. Danach sind bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils vom bisherigen Betriebsinhaber auf einen Dritten, die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) fortzuführen. Als weitere Rechtsfolge der Buchwertfortführung kann der Rechtsnachfolger in etwaige Verbleibensfristen des Rechtsvorgängers eintreten (z.B. § 6b EStG). Auch das sog. Verpächterwahlrecht geht im Rahmen der Buchwertfortführung auf den Rechtsnachfolger über (BFH vom 20.4.1989, BStBI 111989, 863; BMF vom 23.11.1990, BStBI I 1990,770).

Mit der Änderung des EStG durch das UntStFG sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 zum Teil deklaratorisch (§ 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG), zum Teil aber auch konstitutiv (§ 6 Abs. 3 **Satz 2** EStG) geändert worden.

Der Gesetzgeber hat für die Änderungen in § 6 Abs. 3 EStG keine besondere Anwendungsregelung vorgegeben. Somit gilt für den erstmaligen Anwendungszeitpunkt die Generalvorschrift des § 52 Abs. 1 EStG, d.h. § 6 Abs. 3 i.d.F. des UntStFG ist für den **Veranlagungszeitraum 2001** (für alle Übertragungen nach dem 31.12.2000) anzuwenden.

7.2 Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG

7.2.1 Voraussetzungen

Eine unentgeltliche Betriebsübertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn

- das wirtschaftliche Eigentum
- an allen **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen**
- in einem **einheitlichen Vorgang**
- unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus
- auf einen oder mehrere Rechtsnachfolger
- **unentgeltlich** übertragen wird
- und der Übertragende seine bisher in diesem Betrieb ausgeübte unternehmerische Tätigkeit aufgibt (BFH vom 02.09.1993, BFH/NV 1993,161).

Bei der unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG ist grds. ebenso wie bei der entgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Betriebsübertragung der **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** maßgebend (BFH vom 14.07.1993, BStBl II 1994, 15 und vom 09.05.1996, BStBl II 1996, 476).

Inhaltlich beschäftigt sich § 6 Abs. 3 EStG, im Gegensatz zu den Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG, die sich mit der Übertragung von Einzel- Wirtschaftsgütern auseinandersetzen, mit der Übertragung von sog. **Sachgesamtheiten** (betriebliche Einheiten).

Die wesentlichen Unterschiede zur Betriebsveräußerung gem. § 16 EStG sind zum einen das Merkmal der **Unentgeltlichkeit**, zum anderen die **rein funktionale Betrachtungsweise** bei Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG.

7.2.2 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen kann nicht abstrakt oder durch abschließende Aufzählung klar definiert werden, sondern er ist anhand der Verhältnisse des Einzelfalls normspezifisch auszulegen (BFH vom 24.08.1989, BStBl II, 1014), je nachdem, ob es sich um Fälle der begünstigten Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs, um begünstigte Umwandlungen nach dem UmwStG, Betriebsaufspaltungen, unentgeltliche Betriebsübertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG oder Betriebsverpachtungen handelt. Zu unterscheiden ist zwischen der wesentlichen Betriebsgrundlage in **funktionaler** und in **quantitativer** Hinsicht.

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG gehören nur solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb erforderlich sind (sog. **funktionale Betrachtungsweise**), da Sinn und Zweck der unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 die Erhaltung bzw. Fortführung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils ist.

Nach der funktionalen Betrachtungsweise ist ein Wirtschaftsgut wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich und in seiner Funktion für den Betrieb ein besonderes wirtschaftliches Gewicht bzw. erhebliche Bedeutung für die Betriebsführung besitzt (BFH vom 14.07.1993, BStBI II 1994, 15). Letztlich entscheidend ist, ob ein Wirtschaftsgut für die Fortführung des Betriebs entbehrlich ist. Nicht entbehrlich sind vor allem Wirtschaftsgüter, die für den Betriebsablauf unerlässlich und nicht jederzeit ohne Betriebsunterbrechung ersetzbar sind, so dass ein möglicher Erwerber des Betriebs nur mit ihrer Hilfe den Betrieb in der bisherigen Form fortführen könnte (BFH vom 29.07.1992, BStBI II 1993, 180). Es kommt nicht darauf an, ob in dem Wirtschaftsgut auch erhebliche stille Reserven ruhen (BFH vom 02.10.1997, BStBI II 1998, 104; vom 31.08.1995, BStBI II 1995, 890; vom 14.07.1993, BStBI II 1994, 15).

Wesentliche Betriebsgrundlage im Sinne der funktionalen Betrachtungsweise können insbesondere folgende Wirtschaftsgüter darstellen:

- **Grundstücke:**
Entsprechend der Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung ist bei **Grundstücken** in aller Regel von einer wesentlichen Betriebsgrundlage auszugehen; dies gilt nicht nur für Fabrikations- und land- und forstwirtschaftliche Betriebe, sondern auch für Dienstleistungsunternehmen (BFH vom 23.05.2000, BStBI II 2000, 621). Die BMF-Schreiben vom 18.09. und 20.12.2001 (BStBI I 2001, 634 und BStBI I 2002, 88) beinhalten lediglich eine Übergangsregelung für den Begriff der (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, nicht aber eine Übergangsregelung für andere Vorschriften und Rechtsinstitute (§§ 6 Abs. 3, 16 EStG, § 24 UmwStG, Betriebsverpachtung), bei denen der Begriff der funktional wesentlichen Betriebsgrundlage eine Rolle spielt.
- Für den Betriebsablauf wesentliche **Maschinen und Betriebsvorrichtungen** eines Fabrikationsbetriebes (BFH vom 17.04.1997, BStBI II 1998, 388 und vom 26.05.1993, BStBI II 1993, 710).
- **Immaterielle Wirtschaftsgüter** wie z.B. Kundenstamm, Patente (BFH vom 22.09.1999, BFH/NV 2000, 317; vom 10.06.1999, BFH/NV 1999, 20.09.1973, BStBI II 1973, 869; vom 03.10.1989, BStBI II 1990, 421).

Von einer **unwesentlichen** Betriebsgrundlage im Sinne der funktionalen Betrachtungsweise kann grds. ausgegangen werden bei

- Barvermögen,
- Pkw
- zu fremden Wohnzwecken vermietete Eigentumswohnungen.

Auch **Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens** können wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen. Dabei richtet sich die Beurteilung der Frage nach den wesentlichen Betriebsgrundlagen auch im Sonderbetriebsvermögen nach den allgemein bekannten Grundsätzen.

7.2.3 Unentgeltlichkeit

Der Hauptanwendungsbereich der unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG ist neben dem **Erbfall die Schenkung**. Entscheidend ist bei der unentgeltlichen Übertragung, dass der Übertragende keine Vermögenswerte Leistung erhält, sondern einseitig entreichert wird. Für den Erwerber entstehen folglich auch somit keine Anschaffungskosten, da er kein Vermögen aufwendet.

Die bei der Übertragung **übernommenen Passiva** des Betriebes stellen **kein Entgelt** dar, da der Übertragungsgegenstand die dazugehörigen Verbindlichkeiten umfasst (GrS BFH vom 05.07.1990, BStBl II 1990, 847; BFH vom 07.02.1995, BStBl II 1995, 770; BFH vom 11.12.1997, BFH/NV 1998, 836; BMF vom 13.01.1993, BStBl I 1993, 80, Tz 29). Die Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten führt im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG somit weder zu einem Veräußerungsentgelt noch zu Anschaffungskosten. Auch das Vorhandensein eines **negativen steuerlichen Kapitalkontos** steht einer unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen (BFH vom 23.04.1971, BStBl II 1971, 686 und vom 24.08.1972, BStBl II 1973, 111). Wird jedoch neben der Übernahme des negativen Kapitalkontos noch ein (Teil-)Entgelt geleistet, z.B. ein Gleichstellungsgeld, ist das negative Kapitalkonto dem (Teil-)Entgelt hinzuzurechnen (BFH vom 16.12.1992, BStBl II 1993, 436).

Einer Unentgeltlichkeit steht auch nicht entgegen, dass Nutzungsrechte vorbehalten werden bzw. Dritten zugewendet werden. Dabei ist gleichgültig, ob es sich um schuldrechtliche (BFH vom 07.03.1989, BStBl II 1989, 768) oder dingliche Nutzungsrechte (Nießbrauch) handelt und wie zivilrechtlich die Einräumung erfolgt. Ebenso sind an Dritte zu erbringende Sachleistungen aus dem Betrieb (BFH GrS vom 05.07.1990, BStBl II 1990, 847), aus den Erträgen an sie zu leistende Zahlungen sowie eine ihnen am Betrieb einzuräumende Gewinnbeteiligung kein Entgelt.

Ist das **Entgelt geringer** als der **Buchwert** der übertragenen wirtschaftlichen Einheit (Kapitalkonto), ist die Übertragung im Ergebnis als **voll unentgeltlich** nach § 6 Abs. 3 EStG mit der Folge der Buchwertfortführung zu beurteilen. Eine solche Übertragung ist - anders als entsprechende Übertragungen im Privatvermögen - also nicht in ein voll entgeltliches und ein voll unentgeltliches Geschäft aufzuteilen, vielmehr ist in solchen Fällen die sog. **Einheitstheorie** anzuwenden mit der Folge, dass bei Entgelten, die das Kapitalkonto nicht übersteigen, ein voll unentgeltlicher Erwerb gegeben ist (BFH vom 10.07.1986, BStBl II 1986, 811 und vom 16.12.1993, BStBl II 1993, 436; BMF vom 13.01.1993, BStBl I 1993, 80, Tz 35). Übersteigt hingegen das Entgelt den Wert des Kapitalkontos liegt eine voll entgeltliche Übertragung und somit eine Veräußerung vor.

Bei Vereinbarungen von Einzelkaufpreisen liegt eine unentgeltliche Übertragung i.S. des § 6 Abs. 3 EStG dann vor, wenn lediglich für nicht funktional wesentliche Wirtschaftsgüter ein Kaufpreis vereinbart worden ist; der bei der Veräußerung von nicht funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen entstandene Gewinn ist nicht begünstigt.

a) Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge

Ein Sonderfall der vorweggenommenen Erbfolge ist die **Schenkungen unter Lebenden**. Der Schenker hat dabei die Intention, sein Vermögen bzw. Teile davon bereits zu Lebzeiten auf die Erben zu übertragen. Die Schenkung ist häufig damit verbunden, dass der Übernehmer gewisse Pflichten zu erfüllen hat. Die steuerrechtliche Beurteilung richtet sich danach, ob der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil entgeltlich oder unentgeltlich übertragen worden ist.

- **Unentgeltliche Übertragung**

Eine unentgeltliche Übertragung liegt insbesondere vor, wenn Sachgesamtheiten gegen **wiederkehrende Versorgungsleistungen** übertragen werden.

Versorgungsleistungen sind wiederkehrende Geld- oder Sachleistungen, die der Vermögensübernehmer an den Übergeber oder Dritte leistet. Sie stellen nicht kaufmännisch abgewogene wiederkehrende Leistungen dar, die grds. lebenslänglich gewährt werden (BFH vom 31.08.1994, BStBl II 1996, 676). Der **Übernehmer** erwirbt den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in diesem Fall insgesamt **unentgeltlich** und führt die Buchwerte gem. § 6 Abs. 3 EStG fort. Soweit es sich bei dem übertragenden Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil um eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit handelt, kann der Übernehmer die zu zahlenden Leistungen als dauernde Last im Rahmen des **Sonderausgabenabzugs** gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG geltend machen. Der **Empfänger** hat die Versorgungsleistungen als **wiederkehrende Bezüge** nach § 22 Nr.1 EStG zu versteuern.

Bei Betriebsübertragungen zwischen nahen Angehörigen gegen wiederkehrende Leistungen spricht - unabhängig vom Wert der übertragenen Vermögenswerte - eine widerlegbare Vermutung für private Versorgungsleistungen (BFH vom 09.10.1985, BStBl II 1986, 51; vom 29.01.1992, BStBl II 1992, 465 und vom 03.06.1992, BStBl II 1993, 23).

Keine Versorgungsleistungen in diesem Sinne sind **betriebliche Versorgungsrenten**. Sie stellen vielmehr eine nachträgliche Vergütung für geleistete Arbeit dar und führen zu nachträglichen steuerpflichtigen Einkünften. Ebenfalls keine Versorgungsleistung im Sinne der Unentgeltlichkeit liegt vor bei **betrieblichen Veräußerungsrenten**. Eine betriebliche Veräußerungsrente ist gegeben, wenn bei der Veräußerung einer Sachgesamtheit Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten wie unter fremden Dritten gegeneinander abgewogen werden.

- **Entgeltliche Übertragung**

Eine Entgeltlichkeit ist gegeben bei Übertragungen, die insbesondere gegen **Abstandszahlungen, Gleichstellungsgelder und / oder bei der Übernahme privater Verbindlichkeiten** (BFH vom 08.11.1990, BStBl II 1991, 450) erfolgen, wenn das **Entgelt das Kapitalkonto übersteigt**. Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen und sind Leistungen des Übernehmers als Entgelt (Teilentgelt) zu werten, so ist keine Aufteilung in ein vollunentgeltliches und ein vollentgeltliches Geschäft vorzunehmen. Nach der Einheitstheorie entsteht ein Veräußerungsgewinn, soweit das gesamte Entgelt das Kapitalkonto übersteigt. Der Veräußerungsgewinn wird durch Gegenüberstellung des Veräußerungspreises und des steuerlichen Kapitalkontos abzüglich etwaiger Veräußerungskosten ermittelt, der dabei entstehende Gewinn ist tarifbegünstigt, § 34 EStG.

Beim Übernehmer kann in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven von nachträglichen Anschaffungskosten ausgegangen werden, die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter (ohne Firmenwert) im Verhältnis der in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufzuteilen sind. Für das einzelne Wirtschaftsgut bestimmt sich der entgeltlich und der unentgeltlich erworbene Teil nach dem Verhältnis der Anschaffungskosten zum Verkehrswert des Betriebes. Wird die Gegenleistung fremdfinanziert, so sind die Schuldzinsen als Betriebsausgaben abzugsfähig.

b) Übertragung im Todesfall

Mit dem Erbfall geht der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil auf den oder die Erben über. Sie treten in die Rechtsstellung des Erblassers und müssen deshalb auch die Buchwerte nach § 6 Abs. 3 EStG fortführen.

Sind der oder die Erben zur Erfüllung von Vermächtnissen oder von Nachlassverbindlichkeiten, wie z.B. zur Erfüllung von Pflichtteils- oder Erbersatzansprüchen verpflichtet, so führt deren Erfüllung weder zu Anschaffungskosten der geerbten Wirtschaftsgüter noch - bei Fremdfinanzierung der entsprechenden Ansprüche - zu einer Betriebsschuld, so dass (ab 1995) ein Abzug der Schuldzinsen als Betriebsausgaben ebenfalls nicht mehr in Betracht kommt (BMF- Schreiben vom 11.01.1993, BStBl I 1993 und vom 11.08.1994, BStBl I 1994,603).

Geht der Betrieb auf mehrere Erben über, so werden mit dem Erbfall die Miterben zu Mitunternehmern. Sie setzen sich im Rahmen der Erbauseinandersetzung dann auch als Mitunternehmer auseinander.

7.2.4 Übertragung im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs

Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen in einem **einheitlichen Vorgang** übertragen werden. Der Übertragung wird grds. ein Kausalgeschäft zu Grunde liegen d.h. ein Übergabe- bzw. Schenkungsvertrag.

Ein einheitlicher Vorgang kann auch bei mehreren Übertragungsakten vorliegen. Beruhen die mehreren Übertragungsakte auf einem Kausalgeschäft, so stellt die Erfüllung des Kausalgeschäfts durch die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen einen einheitlichen Vorgang dar.

Liegen mehrere Kausalgeschäfte vor (schrittweise Übertragung), handelt es sich um einen einheitlichen Vorgang, wenn zwischen den Übertragungsakten ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Ein enger sachlicher Zusammenhang ist auch dann gegeben, wenn die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen geplant war und nur durch besondere Umstände (z.B. persönliche) die Übertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage verzögert worden ist (BFH vom 14.07.1993, BStBl II 1994,15). Erfolgt die Übertragung auf Grund mehrerer Kausalgeschäfte ist für die Beurteilung der Frage des zeitlichen Zusammenhangs ggf. die Gesamtplanrechtsprechung des BFH (BFH vom 06.09.2000, BStBl II 2001, 229) sinngemäß anzuwenden.

Der Übertragende muss die im Rahmen des übertragenen Betriebs ausgeübte gewerbliche Tätigkeit aufgeben. Eine unentgeltliche Übertragung i.S. des § 6 Abs. 3 EStG ist daher nicht anzunehmen, wenn der Übertragende dem Erwerber zunächst sämtliche Betriebsmittel unentgeltlich überträgt, sie dann aber zurückpachtet, um die bisherige gewerbliche Tätigkeit fortzuführen (BFH vom 02.09.1992, BFH/NV 1993, 161). Die geschenkten Betriebsmittel sind deshalb zu entnehmen.

7.2.5 Übertragung auf einen oder verschiedene Rechtsnachfolger

Die unentgeltliche Übertragung unterliegt dem Buchwertprivileg unabhängig davon, ob die Übertragung auf einen Erwerber (natürliche Person) oder auf mehrere gesellschaftsrechtlich verbundene Erwerber (z.B. Kinder als Gesellschafter einer den Betrieb fortführenden OHG) erfolgt, sofern diese den Betrieb gemeinsam fortführen.

7.3 Zurückbehaltung von Betriebsgrundlagen bei der unentgeltlichen Übertragung eines gesamten Betriebes

Werden im Rahmen einer Übertragung **funktional wesentliche** Wirtschaftsgüter zurückbehalten und ins Privatvermögen überführt, liegt keine unentgeltliche Betriebsübertragung i.S. des § 6 Abs. 3 EStG (Buchwertfortführung) vor, sondern eine **begünstigte Betriebsaufgabe** gem. §§ 16 Abs. 3, 34 EStG.

Bei der unentgeltlichen Übertragung eines **gesamten Betriebes** bzw. **Mitunternehmeranteils** ist trotz Einführung der Regelung in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG erforderlich, dass alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden.

Eine unentgeltliche Betriebsübertragung ist hingegen anzunehmen, **wenn nicht funktional wesentliche** Betriebsgrundlagen zurückbehalten, ins Privatvermögen überführt oder im Zusammenhang mit der Betriebsübertragung veräußert oder zum Buchwert gem. **§ 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des StSenkG bzw. UntStFG** in ein anderes Betriebsvermögen überführt werden. Der bei der Überführung der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen entstehende Gewinn ist ein laufender Gewinn (BFH vom 19.02.1981, BStBl II 1981, 566). Werden nicht wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten und ins Privatvermögen überführt und sind zur Finanzierung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter Verbindlichkeiten aufgenommen worden, so werden diese Verbindlichkeiten zu einer privaten Schuld (R 13 Abs. 15 EStR 2003).

7.4 Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils

7.4.1 Begriff des Mitunternehmeranteils

In die Gewinnermittlung einer Personengesellschaft ist nicht nur das Gesamthandsvermögen, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen einzubeziehen (R 13 Abs. 2 Satz 1 EStR 2003). Zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft zählen die Wirtschaftsgüter, die zwar nicht zum Gesamthandsvermögen gehören, die aber gleichwohl in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehen sind, da sie dem betrieblichen Bereich der Betätigung des Mitunternehmers im Rahmen der Gesellschaft zuzuordnen sind. Es handelt sich insoweit um Wirtschaftsgüter die einem, mehreren oder allen Gesellschaftern (ggf. anteilig) gehören und die geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen.

Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 3

7.4.2 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Der in § 6 Abs. 3 EStG verwendete Begriff des Mitunternehmeranteils umfasst ebenso wie der gleichlautende Begriff in § 16 Abs. 1 EStG auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Voraussetzung für die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG ist, dass all die Wirtschaftsgüter unentgeltlich übertragen werden, die für die Mitunternehmerschaft funktional wesentlich sind, d.h. auch etwaige wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens. Die Beantwortung der Frage nach den wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sinne dieser Vorschrift (§ 6 Abs. 3 EStG) erfolgt ausschließlich nach der s.o. dargestellten funktionalen Betrachtungsweise. Insoweit kann auch auf die BFH-Rechtsprechung zur sachlichen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zurückgegriffen werden.

Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 3

7.4.3 Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils

Bei der Übertragung eines **gesamten Mitunternehmeranteils** ist für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG (Buchwertprivileg) Voraussetzung, dass der Mitunternehmeranteil zu 100 % übertragen wird, d.h. der bisherige Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet.

Aufgrund der Tatsache, dass auch Sonderbetriebsvermögen als Bestandteil des Mitunternehmeranteils anzusehen ist, greift die Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 EStG nur dann, wenn im Rahmen der Übertragung auch die **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zu 100 %** unentgeltlich mitübertragen werden.

Dieser Grundsatz gilt auch nach Änderung des § 6 Abs. 3 EStG durch das UntStFG weiterhin für den Fall, dass der **gesamte Mitunternehmeranteil** unentgeltlich übertragen wird. **§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG** i.d.F. des UntStFG findet in diesem Fall keine Anwendung, da die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter nach dem Ausscheiden des bisherigen Mitunternehmers nicht mehr zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören.

Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 4

Bei der unentgeltlichen Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils sind im Falle des Vorhandenseins von Sonderbetriebsvermögen im Einzelnen verschiedene Fallgestaltungen möglich, deren steuerliche Behandlung unterschiedlich ist.

Nachfolgend werden einige Fallgestaltungen kurz dargestellt:

- Werden für die Mitunternehmerschaft **funktional wesentliche Grundlagen** des Sonderbetriebsvermögens nicht mitübertragen, sondern ins Privatvermögen überführt, liegt eine gem. §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigte Betriebsaufgabe vor (H 139 Abs. 4 „Sonderbetriebsvermögen“ 2. Spiegelstrich EStH 2003). Sowohl die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandvermögens als auch das Sonderbetriebsvermögen werden zunächst entnommen. Die unentgeltliche Übertragung erfolgt dann nach Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Privatvermögen.

Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 5

- Werden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die **funktional wesentliche Betriebsgrundlage** sind, im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils **zu Buchwerten** in ein anderes eigenes Betriebsvermögen überführt (§ 6 Abs. 5 EStG), entsteht ein **nicht begünstigter Aufgabe- Gewinn** aus der Übertragung des Mitunternehmeranteils. Eine Begünstigung gem. §§ 16, 34 EStG entfällt, da nicht alle stille Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden. Das Betriebsvermögen ist mit dem gemeinen Wert gem. § 16 Abs. 3 EStG zu bewerten.

Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 6

- Werden nicht funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten, ist § 6 Abs. 3 EStG anwendbar. Die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter können unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 EStG erfolgsneutral in ein anderes Betriebsvermögen des ausscheidenden Gesellschafters überführt oder unter Entstehung eines nicht begünstigten Entnahmegewinns ins Privatvermögen überführt werden.

Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 8

7.4.4 Beispiele

Beispiel Nr.1:

A ist zu 50% als Kommanditist an der gewerblichen A & B GmbH & Co KG beteiligt. Der Betrieb der KG wird auf einem Grundstück des A betrieben, das er an die KG verpachtet hat.

Mit Wirkung vom 01.01.2003 überträgt A seinen gesamten Mitunternehmeranteil - ohne das Sonderbetriebsvermögen - unentgeltlich auf seinen Sohn.

Das Grundstück wird weiterhin der KG entgeltlich zur Nutzung überlassen.

Der gemeine Wert der ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens beträgt 400.000 €; das Kapitalkonto beträgt 200.000 €.

Der gemeine Wert des Grundstücks beträgt 1.200.000 €; der Buchwert beträgt 800.000 €.

Lösungshinweis:

*Es liegt **keine** unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG vor, da das für den Betrieb der KG funktional wesentliche Betriebsgrundstück nicht mitübertragen wird. Die unentgeltliche Übertragung der ideellen Anteile am Gesamthandsvermögen erfolgt aus dem Privatvermögen und führt mithin zwingend zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils und zur Aufdeckung aller stillen Reserven, § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Das Grundstück verliert seine Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen. Bei der Ermittlung des Aufgabegewinns ist das Grundstück ebenso wie der ideelle Anteil am Gesamthandsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.*

Der Aufgabegewinn beträgt demnach 600.000 €. (1.600.000 €. –1.000.000 €.).

Der Gewinn ist gem. § 34 tarifbegünstigt zu besteuern.

**Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 5**

Lösungshinweis GewSt:

*Der Aufgabegewinn gehört nach § 7 Satz 1 GewStG in Verbindung mit Abschnitt 39 Abs. 1 Nr. 1 S.1 GewStR 1998 **nicht** zum Gewerbeertrag.*

Beispiel Nr.2:

A ist zu 50 % als Kommanditist an der gewerblichen A & B GmbH & Co KG beteiligt. Der Betrieb der KG wird auf einem Grundstück des A betrieben, das er an die KG verpachtet hat. Mit Wirkung vom 01.01.2003 überträgt er seinen gesamten Mitunternehmeranteil - ohne das Sonderbetriebsvermögen - unentgeltlich auf seinen Sohn. Das Grundstück wird weiterhin der KG entgeltlich zur Nutzung überlassen. Allerdings überführt A das Grundstück ab dem 01.01.2003 zwecks Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven in sein Einzelunternehmen. Der Teilwert des ideellen Anteils am Gesamthandsvermögen beträgt 400.000 €; Buchwert 200.000 €. Der gemeine Wert des Grundstücks beträgt 1.200.000 €; der Buchwert beträgt 800.000 €

Lösungshinweis:

Es liegt **keine** unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG vor, da das für den Betrieb der KG funktional wesentliche Betriebsgrundstück nicht mitübertragen wird. Die unentgeltliche Übertragung des ideellen Anteils am Gesamthandsvermögen erfolgt nach der Entnahme im Privatvermögen und führt insoweit zur Aufdeckung der stillen Reserven und einem laufenden Gewinn.

Die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG sieht für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zwingend die Buchwertfortführung vor. Ein Wahlrecht, die stillen Reserven aufzudecken, besteht nicht mehr.

Ein tarifbegünstigter Aufgabegewinn i.S.d. §§ 16, 34 EStG liegt nicht vor, da nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden. Der Aufgabe-Gewinn beträgt demnach 200.000 € (400.000 € - 200.000 €). Die Bewertung erfolgt gem. § 16 Abs. 3 EStG mit dem gemeinen Wert.

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 6

Lösungshinweis GewSt:

Der aus der Entnahmehandlung herrührende Gewinn gehört nicht zum Gewerbeertrag, da dieser im Rahmen der Aufgabe des Mitunternehmeranteils des A entstanden ist.

Eine gewerbsteuerliche Freistellung von erzielten Gewinnen kommt nach ständiger Rechtsprechung stets dann in Betracht, wenn diese im Zusammenhang mit der Beendigung des Gewerbebetriebs entstanden sind (ab Erhebungszeitraum 2002 ist diesbezüglich jedoch die Änderung im § 7 GewStG zu beachten!). Dies gilt auch bei der Aufgabe eines gesamten Mitunternehmeranteils.

Die vorgenannte Rechtsfolge ergibt sich aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbebesteuerung, die von ihrem Sinn und Zweck her lediglich lebende bzw. aktive Betriebe besteuert.

Vgl. hierzu auch BFH vom 15.03.2000, BStBl II 2000, 316 m.w.N.

Beispiel Nr.3:

Ä ist zu 50 % als Kommanditist an der gewerblichen A & B GmbH & Co KG beteiligt. Der Betrieb der KG wird auf einem Grundstück des A betrieben, das er an die KG verpachtet hat. Mit Wirkung vom 01.01.2003 überträgt er seinen gesamten Mitunternehmeranteil und 3/6 des Sonderbetriebsvermögens unentgeltlich auf seinen Sohn. Das Grundstück wird insgesamt weiterhin der KG entgeltlich zu Nutzung überlassen. Der Teilwert des ideellen Anteils am Gesamthandsvermögen beträgt 400.000 €; Buchwert: 200.000 €. Der Teilwert des Grundstücks beträgt 1.200.000 €; Buchwert: 800.000 €.

Lösungshinweis:

Bislang nicht entschieden ist der Fall, dass im Zuge der unentgeltlichen Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens nur unterquotal, d.h. weniger als 100 % unentgeltlich übertragen werden. Zwei Lösungsansätze sind hier denkbar:

- Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG soweit der Mitunternehmeranteil dem Anteil des Sonderbetriebsvermögens entspricht oder
- vollständige Versagung des Buchwertprivilegs, da nicht entsprechend der Beteiligungsquote das Sonderbetriebsvermögen übertragen wird.

Nach meiner Auffassung ist der Vorgang für Zwecke des § 6 Abs. 3 EStG nicht in zwei Vorgänge zu unterteilen. Die erforderliche Quote bei der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen richtet sich nach dem Umfang des übertragenen Gesamthandsvermögens.

Wird der nicht übertragene Anteil des Sonderbetriebsvermögens jedoch unter Aufdeckung der stillen Reserven in das Privatvermögen überführt, liegt eine tarifbegünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils i.S.d. § 16 Abs. 3 und § 34 EStG vor.

Wird das Sonderbetriebsvermögen zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen überführt, liegt eine nicht begünstigte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils vor.

Bezogen auf den Beispielfall liegt somit keine unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG auf den Sohn vor, da das für den Betrieb der KG funktional wesentliche Grundstück des Sonderbetriebsvermögens nicht entsprechend des 100 %igen Mitunternehmeranteils auf den Sohn übertragen wird. Es liegt insgesamt eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor, die zu einem begünstigten Gewinn gem. §§ 16, 34 EStG führt. Die unentgeltliche Übertragung des ideellen Anteils am Gesamthandsvermögen auf den Sohn erfolgt nach dessen Entnahme aus dem Privatvermögen.

Aktuell:

Entwurf BMF keine Aussage zu diesem Problem !!!!!!!

Lösungshinweis GewSt:

Ist einkommensteuerlich von einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils auszugehen, so ist der nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Gewinn im Gewerbeertrag nicht zu erfassen (vgl. hierzu Abschnitt 39 Abs. 1 Nr.1 S.1 GewStR 1998).

Auch im Falle der Anwendung des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs.3 EStG ist der hierdurch entstehende laufende Gewinn nicht Teil des Gewerbeertrags, da der laufende Gewinn im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils des A angefallen ist.

Beispiel Nr.4:

Der Vater V ist an der X-KG beteiligt. Der Betrieb der KG wird auf einem Grundstück betrieben, das V an die KG verpachtet hat. V möchte sich aus Altersgründen aus der betrieblichen Tätigkeit zurückziehen. Er plant daher, seinen KG-Anteil im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seinen Sohn S zu übertragen. Das Grundstück möchte er jedoch zur Alterssicherung noch behalten. Der Steuerberater des V plant die Gründung einer gewerblich geprägten Y-GmbH & Co KG, auf die das Grundstück vor Übertragung des Mitunternehmeranteils zu Buchwerten übertragen werden soll. Anschließend soll dann der Mitunternehmeranteil von V auf S unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG übertragen werden.

Lösungshinweis:

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der übertragende Mitunternehmer beteiligt ist (hier: die neugegründete Y GmbH & Co KG), ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr.2 EStG i.d.F. des UntStFG zwar nunmehr zu Buchwerten möglich. Erfolgt diese Übertragung aber im Zusammenhang mit der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils gem. § 6 Abs. 3 EStG, so ist der Vorgang gem. der Gesamtplanrechtsprechung des BFH (Urteil vom 06.09.2000, BStBI II 2000, 229) nach § 6 Abs. 3 Satz 1, 1. Halbsatz EStG zu beurteilen.

Exkurs BFH- Urteil vom 06.09.2000, BStBI II 2000, 229

Der BFH hat in diesem Urteil entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht tarifbegünstigt ist, **wenn aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind.** Entsprechendes gilt für den Fall der Veräußerung des Gesellschaftsanteils bei gleichzeitiger Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Dieses Urteil wurde mit dem Zweck der Tarifbegünstigung (Aufdeckung aller stiller Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang) begründet.

Bedeutsam ist auch, dass der BFH im Urteil vom 06.09.2000 trotz der Trennung der beiden Vorgänge (Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen einerseits und Veräußerung des Restmitunternehmeranteils andererseits) wegen der einheitlichen Planung und des engen zeitlichen Zusammenhangs einen einheitlich zu beurteilenden Vorgang angenommen hat. Es ist umstritten, ob diese Gesamtplanrechtsprechung auch auf Fälle der unentgeltlichen Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG anzuwenden ist. Jedoch ist z.B. die OFD Düsseldorf der Auffassung, dass für die unentgeltliche Übertragung nichts anderes gelten kann.

Bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils bei Vorhandensein von wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen liegt eine Übertragung des Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG nur dann vor, wenn auch das Sonderbetriebsvermögen mit auf den Übernehmer übertragen wird.

Ein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, d.h. die Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen, liegt ebenfalls nicht vor, weil einerseits der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen wird und andererseits das zurückbehaltene Grundstück nicht mehr zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft, d.h. nicht mehr zum Betriebsvermögen der X-KG gehört.

Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 7 mit Beispiel (zeitlicher Zusammenhang im Beispiel 3 Monate)

Rechtsfolge:

Die stillen Reserven im Gesellschaftsanteil sind gem. § 6 Abs. 1 Nr.4 Satz 1 EStG aufzudecken.

Hinweis Praxis:

Dies kann jedoch dadurch vermieden werden, dass der Vorgang zeitlich und sachlich so entzerrt wird, dass die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens auf die neugegründete GmbH & Co KG und die Übertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils nicht als einheitlicher Vorgang zu werten ist, der auf einem einheitlichen Plan beruht.

Lösungshinweis GewSt:

Die aufgrund der Gesamtplanrechtsprechung des BFH aufzudeckenden stillen Reserven führen einkommensteuerlich zu laufendem Gewinn, der jedoch nicht im Gewerbeertrag zu erfassen ist, da er im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils steht (vgl. hierzu auch Ausführungen zu Beispiel 2).

Findet die Gesamtplanrechtsprechung aufgrund der angemessenen zeitlichen und sachlichen Entzerrung des Vorgangs keine Anwendung, so entsteht bereits einkommensteuerlich kein zu erfassender Gewinn. Der Vorgang ist somit gewerbesteuerlich irrelevant.

7.5 Die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

7.5.1 Rechtslage bis einschließlich VZ 2000

Hinsichtlich der bis einschließlich bis zum 31.12.2000 geltenden Rechtslage war es in der Literatur umstritten, ob auch die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG fallen sollte oder aber zwingend der gesamte Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen werden musste.

Einerseits ist der Grundgedanke des § 6 Abs. 3 EStG, dass eine Übertragung nur dann erfolgsneutral erfolgen darf bzw. muss, wenn der Mitunternehmeranteil als solcher im Ganzen bestehen bleibt (Fortführungsgedanke). Wird nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils übertragen, bleibt der Mitunternehmeranteil im Ganzen eben nicht bestehen, somit stünde hier die Begünstigung im Widerspruch zum Grundgedanken des § 6 Abs. 3 EStG.

Andererseits war es in der Praxis, insbesondere im Rahmen der Unternehmensnachfolge, häufig im Interesse des Seniors (Vater), dass noch nicht der ganze Mitunternehmeranteil übertragen wurde, sondern erst mal nur ein bestimmter Anteil. Um die Unternehmensnachfolge in diesen Fällen nicht zu erschweren, wandte die Finanzverwaltung daher die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG dem entsprechend auch auf die unentgeltliche Teilanteilsübertragung an.

Der BFH hat sich erstmals in seinem Urteil vom 24.08.2000 (BFH/NV 2001,1554) zu dieser Problematik geäußert. Danach ist das Buchwertprivileg grds. auch bei der unentgeltlichen Teilanteilsübertragung anzuwenden. Zwingende Voraussetzung ist jedoch, dass bei der unentgeltlichen Teilanteilsübertragung zumindest der entsprechende Anteil an den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens quotall unentgeltlich mitübertragen werden muss.

Bei unentgeltlichen Übertragungen **eines Teils eines Mitunternehmeranteils bis zum 31.12.2000** war § 6 Abs. 3 EStG nur anwendbar, wenn das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen im selben Verhältnis übertragen wurde, wie der Teil des Mitunternehmeranteils zum gesamten Mitunternehmeranteil stand. Gehörten zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens mehrere Wirtschaftsgüter, mussten grds. alle diese Wirtschaftsgüter anteilig übertragen werden.

Problem:

Auch in den Fällen der anteiligen Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei Vorhandensein von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen stellt sich wieder die bislang nicht geklärte Frage, welche Rechtsfolgen zu ziehen sind, wenn die wesentlichen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens lediglich unterquotall übertragen werden. Denkbar wäre auch hier wieder die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG soweit der Teil des Mitunternehmeranteils dem Anteil am Sonderbetriebsvermögen entspricht oder aber die vollständige Versagung der Buchwertfortführung (vgl. auch Beispiel Nr.3).

*Nach meiner Auffassung richtet sich die erforderliche Quote hinsichtlich der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen nach dem Umfang der übertragenen Gesellschaftsrechte, d.h. bei einer unterquotalen Übertragung kommt eine Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG **nicht** in Betracht.*

Bei einer überquotalen Übertragung ist nach meiner Auffassung hinsichtlich des Mitunternehmeranteils und des quotale übertragenen Sonderbetriebsvermögens die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG möglich. Hinsichtlich der Beurteilung des überquotale übertragenen Sonderbetriebsvermögens sind folgende Rechtslagen zu unterscheiden:

- **VZ bis 1998:** Buchwertfortführung nach Maßgabe des MU- erlasses (Tz. 38).
VZ 1999 und 2000: vorbehaltlich der Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG laufender Gewinn aus der anteiligen Entnahme des Sonderbetriebsvermögens

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 23,24 i.V.m. Tz 10 in allen offenen Fällen

7.5.2 Rechtslage ab VZ 2001

Die bisherige Rechtslage bei Übertragungen im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG hat insbesondere im Hinblick auf die dadurch verursachten Erschwernisse einer Unternehmensnachfolgeplanung erhebliche Kritik hervorgerufen. Der Gesetzgeber hat darauf mit dem UntStFG reagiert. Zum einen durch die gesetzliche Klarstellung, dass nunmehr auch **Teile eines Mitunternehmeranteils** (Satz 1, 2. Halbsatz) zu Buchwerten übertragen werden können. Zum anderen hat der Gesetzgeber die Möglichkeit zugelassen, **funktional wesentliches Betriebsvermögen zurückzubehalten** (Satz 2).

§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG geht alternativ von einem (bisherigen) Einzelunternehmer aus, der als „Betriebsinhaber“ bezeichnet wird. Der Klammerzusatz „Mitunternehmer“ ist als weitere Alternative zu verstehen. Die Rechtsfolgen des Satzes 2 sollen unabhängig davon eintreten, ob der sich auf sein Altenteil zurückziehende Unternehmer- Senior bisher seine Tätigkeit als Einzelunternehmer oder als Mitunternehmer ausgeübt hat.

Allerdings muss zur Erreichung der gewünschten Buchwertfortführung das zurückbehaltene Wirtschaftsgut (wenn es eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt) im bisherigen Betriebsvermögen verbleiben. Dies wiederum macht es erforderlich, dass der weichende Senior noch weiterhin am betreffenden Betriebsvermögen beteiligt bleibt. Für diese Zwecke muss zwischen dem eigentlich weichenden bisherigen Betriebsinhaber (Mitunternehmer) und dem Unternehmensnachfolger eine Mitunternehmerschaft begründet werden bzw. aufrechterhalten bleiben.

Die Fünfjahresfrist soll der Missbrauchsverhinderung dienen, die offensichtlich vom Gesetzgeber in dem unerwünschten Überspringen von stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt gesehen wurde. Der Gesetzgeber unterstellt, dass bei einem Behaltezeitraum von mindestens fünf Jahren davon ausgegangen werden kann, dass die unentgeltliche Übertragung zum Zwecke der Fortführung des Mitunternehmerverhältnisses durch den Rechtsnachfolger und nicht zwecks Vorbereitung der Veräußerung oder Einstellung erfolgt ist. Die Frist gilt nur für den Unternehmensnachfolger.

Entsprechend der gesetzlichen Neuregelung ist es allerdings nicht erforderlich, dass die zurückbehaltenen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens im Anschluss an die unentgeltliche Übertragung der ideellen Anteile am Betriebsvermögen über einen bestimmten Zeitraum in der Mitunternehmerschaft verbleiben. Eine Übertragung dieser Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen dürfte grds. zwingend zu Buchwerten möglich sein, ohne dabei Einfluss auf die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG zu haben. Ggf. ist jedoch auch in diesen Fällen die „Gesamtplanrechtsprechung“ des BFH zu beachten.

Problem:

Ungeklärt ist, ob bei der Übertragung einzelner funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen im zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung der ideellen Anteile am Gesamthandvermögen, auch hier die „Gesamtplanrechtsprechung“ des BFH beachtet werden muss. Hinsichtlich der Rechtsfolgen dürfte es nach meiner Auffassung keinen Unterschied machen, ob das Sonderbetriebsvermögen aufgrund eines Gesamtplans vor oder nach der Übertragung zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt worden ist.

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 15 zum Gesamtplan

Veräußert der unentgeltliche Rechtsnachfolger seinen Mitunternehmeranteil innerhalb von fünf Jahren nach der unentgeltlichen Teilanteilsübertragung oder gibt er seinen Anteil auf und hat der Rechtsvorgänger funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, so war die Zurückbehaltung für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG schädlich und die Übertragung ist rückwirkend nicht als unentgeltliche Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG anzusehen.

Rechtsfolge:

Der Rechtsvorgänger erzielt einen laufenden Gewinn aus der Entnahme der ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandvermögens, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Der Rechtsnachfolger hat die Wirtschaftsgüter rückwirkend mit dem Einlagewert gem. § 6 Abs. 1 Nr.5 EStG anzusetzen.

Bei unentgeltlichen Teilanteilsübertragungen nach dem 31.12.2000 ist die unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des UntStFG dann unschädlich, wenn der zurückbehaltene Anteil nach der Übertragung Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft bleibt.

Soweit funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens im größeren Umfang als der Teil des Mitunternehmeranteils unentgeltlich mitübertragen werden (überquotale Übertragung), tritt aufgrund der Änderung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG durch das StSenkG bzw. das UntStFG hinsichtlich des überquotale übertragenden Anteils keine Gewinnrealisierung ein, da bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft zwingend die Buchwerte fortzuführen sind.

7.5.3 Beispiele

a) Rechtslage bis zum 31.12.2000

Beispiel Nr.5:

A ist zu 50 % Kommanditist an der gewerblichen A & B GmbH & Co KG beteiligt. Der Betrieb der KG wird auf einem Grundstück des A betrieben, das er an die KG verpachtet hat. Mit Wirkung vom 31.12.2000 überträgt er die Hälfte seines Mitunternehmeranteils und 3/4 des Sonderbetriebsvermögens unentgeltlich auf seinen Sohn. Das Grundstück wird insgesamt weiterhin der KG entgeltlich zur Nutzung überlassen. Der gemeine Wert des ideellen Anteils am Gesamthandsvermögen beträgt 400.000 €; Buchwert 200.000 €. Der Teilwert des Grundstücks beträgt 1.200.000 €; Buchwert 800.000 €.

Lösungshinweis:

Soweit der Anteil des unentgeltlich übertragenen Sonderbetriebsvermögen dem Anteil des unentgeltlich übertragenen Anteils an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögen entspricht, liegt nach meiner Auffassung eine unentgeltliche Teilanteilsübertragung vor, die dem Buchwertprivileg des § 6 Abs. 3 EStG unterliegt. Die Buchwerte des Gesamthandsvermögens muss der Sohn als Rechtsnachfolger i.H.v. 100.000 € fortführen, den Buchwert des Grundstücks darf der Sohn als Rechtsnachfolger entsprechend dem hälftigen Mitunternehmeranteil lediglich i.H.v. 400.000 € fortführen.

Soweit das Sonderbetriebsvermögen über den entsprechenden Anteil am Gesamthandsvermögen hinaus unentgeltlich übertragen wird, schließt § 6 Abs. 5 Satz 3 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 die Buchwertfortführung für Übertragungen vor dem 01.01.2001 aus. Es liegt insoweit eine gewinnrealisierende Entnahme vor, die zur Aufdeckung der stillen Reserven und einem laufenden Gewinn führt. Der Entnahmegewinn beträgt 100.000 € (300.000 € - 200.000 €).

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 16

Lösungshinweis GewSt:

Der Entnahmegewinn aus der überquotalen Übertragung des Sonderbetriebsvermögens, ist als laufender Gewinn auch im **Gewerbeertrag zu** erfassen. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer führt diesbezüglich nicht zu einer anderen Beurteilung, da kein unmittelbarer sachlichen Zusammenhang zur Veräußerung oder Aufgabe des **gesamten** Mitunternehmeranteils besteht. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht des A bleibt nämlich aufgrund seines noch ihm zuzurechnenden Mitunternehmeranteils weiterhin bestehen.

b) Rechtslage ab dem 01.01.2001

Beispiel Nr.6:

V ist seit Jahren zu 50 % Gesellschafter der V & S OHG.

Zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehört ein Grundstück, das zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört.

Zum 01.07.2003 überträgt V seinen Gesellschaftsanteil in vollem Umfang unentgeltlich auf seine Tochter.

Hinsichtlich des Grundstücks bleibt V Alleineigentümer.

Lösungshinweis:

Es liegt keine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils vor, da V nach der Übertragung kein Gesellschafter/ Mitunternehmer mehr ist.

Die Zurückbehaltung des Grundstücks erfüllt auch nicht den Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, da das Grundstück nicht weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören. Der Vorgang ist auch nicht als unentgeltliche Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils zu werten, da das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählende Grundstück nicht mitübertragen worden ist.

Durch die Übertragung seines ideellen Anteils am Gesamthandsvermögen verliert V seine Stellung als Mitunternehmer der Gesellschaft; damit wird das Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen ins Privatvermögen entnommen. V erzielt ab der Entnahme Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG.

Insgesamt liegt eine begünstigte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 3 i.V.m. § 34 EStG vor.

**Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 5**

Lösungshinweis GewSt:

*Der Aufgabegewinn gehört nach § 7 S.1 GewStG in Verbindung mit Abschnitt 39 Abs. 1 Nr.1 S.1 GewStR 1998 **nicht** zum **Gewerbeertrag**.*

Beispiel Nr.7:

V ist seit Jahren zu 50 % Gesellschafter der V & S OHG. Zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehört ein Grundstück, das zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört. Zum 01.07.2003 überträgt V die Hälfte von seinem Gesellschaftsanteil unentgeltlich auf seine Tochter. Hinsichtlich des Grundstücks bleibt V Alleineigentümer.

Lösungshinweis:

Die Übertragung erfolgt zwingend zu Buchwerten, § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbsatz EStG. Die Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens ist grds. unschädlich. Es ist allerdings zu überwachen, ob die Tochter die fünfjährige Behaltefrist einhält, § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 10 und 11

Lösungshinweis GewSt:

Ein Gewinn, der dem Gewerbeertrag zuzuordnen wäre, entsteht nicht. Gewerbesteuerliche Auswirkungen ergeben sich demzufolge nicht.

1. Abwandlung zu Beispiel Nr.7

Zum 01.01.2005 veräußert die Tochter den in 2005 erhaltenen Gesellschaftsanteil.

Lösungshinweis:

V hat nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig auf die Tochter übertragen. Dies ist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG allerdings nur dann unschädlich, wenn die Tochter den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens 5 Jahre nicht veräußert oder aufgibt. Diese Voraussetzung ist hier nicht gegeben mit der Folge, dass die ideellen Anteile der auf die Tochter übertragenen Wirtschaftsgüter rückwirkend zum Teilwert und damit unter Aufdeckung der stillen Reserven übertragen werden. Der hierbei entstehende laufende Gewinn ist dem V zuzurechnen. Eine Begünstigung gem. §§ 16, 34 EStG kommt deshalb nicht in Betracht, da nicht sämtliche stille Reserven versteuert werden. Hinsichtlich des zurückbehaltenen Grundstücks sind keine stillen Reserven aufzudecken, denn insoweit bleibt dieses Wirtschaftsgut in der Hand von V Sonderbetriebsvermögen.

T hat rückwirkend ab 2003 erhöhte Buchwerte und damit ggf. erhöhtes Abschreibungspotential.

Praxishinweis: Eine schädliche Verfügung des Übernehmers innerhalb der Sperrfrist kann sich rückwirkend und ohne Einflussmöglichkeit des Übertragenden für diesen in eine hohe Steuerlast verwandeln: Diesem Umstand sollte man in der Praxis durch eine Klausel zur Tragung eventueller Steuerlasten bzw. einer Verpflichtung zur unentgeltlichen Rücküberreignung im Übertragungsvertrag Rechnung tragen

Lösungshinweis GewSt:

Der durch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils innerhalb der Fünfjahresfrist entstehende laufende Gewinn gehört zum Gewerbeertrag, da es sich hierbei weder um einen Gewinn im Sinne der §§ 16, 34 EStG noch um einen im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Beendigung eines Gewerbebetriebs angefallenen Gewinn handelt. Die Änderung des maßgebenden Gewerbesteuermessbescheides hat nach § 35b GewStG zu erfolgen.

2. Abwandlung zu Beispiel Nr.7:

Zum 01.01.2005 überträgt T den gesamten Gesellschaftsanteil unentgeltlich auf ihre Tochter (Enkelin von V)

Lösungshinweis:

Es liegt kein Verstoß gegen die fünfjährige Behaltensfrist vor, da die unentgeltliche Übertragung weder eine Veräußerung noch eine Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteils darstellt. Es liegt vielmehr wieder ein Fall des § 6 Abs. 3 EStG vor (zwingender Buchwertansatz). Hinsichtlich der fünfjährigen Behaltefrist tritt die Enkelin nach meiner Auffassung in die Rechtsstellung der Mutter bzw. des Opas.

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 14

Lösungshinweis GewSt:

Ein Gewinn, der dem Gewerbeertrag zuzuordnen wäre, entsteht nicht. Gewerbesteuerliche Auswirkungen ergeben sich demzufolge nicht.

Beispiel Nr.8:

A ist zu 50 % Kommanditist an der gewerblichen A & B GmbH & Co KG beteiligt. Der Betrieb der KG wird auf einem Grundstück des A betrieben, das er an die KG verpachtet hat. Mit Wirkung vom 31.12.2003 überträgt er die Hälfte seines Mitunternehmeranteils und 3/4 des Sonderbetriebsvermögens unentgeltlich auf seinen Sohn. Das Grundstück wird insgesamt weiterhin der KG entgeltlich zur Nutzung überlassen. Der gemeine Wert des ideellen Anteils am Gesamthandsvermögen beträgt 400.000 €; Buchwert 200.000 €. Der Teilwert des Grundstücks beträgt 1.200.000 €; Buchwert 800.000 €.

Lösungshinweis:

Soweit der Anteil des unentgeltlich übertragenen Sonderbetriebsvermögens dem Anteil des unentgeltlich übertragenen Anteils an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögen entspricht, liegt eine unentgeltliche Teilanteilsübertragung vor, die zwingend zum Buchwert zu erfolgen hat, § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbsatz EStG. Die Buchwerte des Gesamthandsvermögens muss S als Rechtsnachfolger i.H.v. 100.000 € fortführen, den Buchwert des Grundstücks muss S als Rechtsnachfolger entsprechend dem hälftigen Mitunternehmeranteils lediglich i.H.v. 400.000 € fortführen.

Für den überquotale übertragenen Teil des Grundstück ist zwingend der Buchwert fortzuführen, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des UntStFG.

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 16

Lösungshinweis GewSt:

Ein Gewinn, der dem Gewerbeertrag zuzuordnen wäre, entsteht nicht. Gewerbesteuerliche Auswirkungen ergeben sich demzufolge nicht.

Beispiel Nr.9:

V ist seit Jahren zu 50 % Gesellschafter der V & S OHG.

Zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehört ein Grundstück, dass zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört.

Zum 01.07.2003 überträgt V 1/5 seines Gesellschaftsanteils unentgeltlich auf seine Tochter.

Hinsichtlich des Grundstücks bleibt V Alleineigentümer.

T veräußert innerhalb der Sperrfrist 1/10 dieses anteilig übertragenen Mitunternehmeranteils.

Lösungshinweis:

Die Rechtsfolgen der schädlichen Teil- Veräußerung innerhalb der Sperrfrist sind noch nicht geklärt. Zum einen wird die Auffassung vertreten, dass die Teil- Veräußerung rückwirkend zur Aufdeckung der stillen Reserven des ganzen übertragenen Anteils führt, d.h. im Beispielfall zur Aufdeckung der stillen Reserven, die in 1/5 des Mitunternehmeranteils ruhen. Zum anderen wird die Auffassung vertreten, dass die Teil- Veräußerung nur zu einer anteiligen Aufdeckung, d.h. der stillen Reserven, die in dem veräußerten Anteil von 1/10 ruhen, führt.

Ich bin der Auffassung, dass die Teil- Veräußerung rückwirkend zur Aufdeckung der stillen Reserven des ganzen übertragenen Anteils führt.

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 11

Für gesamte Übertragung sind rückwirkend Teilwerte anzusetzen

Lösungshinweis GewSt:

Der durch die Veräußerung innerhalb der Sperrfrist entstandene Gewinn aus der Übertragung der anteiligen Wirtschaftsgüter zum 01.07.2003 gehört nach § 7 Satz 1 GewStG zum Gewerbeertrag, da dieser nicht im Zusammenhang mit der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils entstanden ist. Die Änderung des Gewerbesteuermessbescheides hat nach § 35b GewStG zu erfolgen.

Die Höhe des zu erfassenden Gewinns folgt der einkommenssteuerlichen Beurteilung, also nach meiner Auffassung in Höhe der stillen Reserven des ganzen übertragenen Anteils.

7.6 Unentgeltliche Aufnahme einer natürl. Person in ein Einzelunternehmen

7.6.1 Rechtslage bis einschließlich VZ 2000

Strittig war bisher der scheinbar einfache und alltägliche Fall der unentgeltlichen Aufnahme eines (neuen) Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen. In der Praxis handelt es sich hierbei insbesondere um die Fälle der Aufnahme eines Kindes oder eines nahen Verwandten in das elterliche Einzelunternehmen zur Vorbereitung auf die Unternehmensnachfolge. In der bis 2001 gültigen Gesetzesfassung des § 6 Abs. 3 EStG war dieser Fall nicht geregelt.

In der Literatur wurden für diese Sachverhalte u.a. folgende Lösungsansätze diskutiert:

- analoge Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG

oder

- Annahme einer Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG und anschließende Einbringung der Wirtschaftsgüter in die Personengesellschaft aus dem Privatvermögen.

Die **Finanzverwaltung** wendete im Hinblick auf Sinn und Zweck der Regelung, die gewinnneutrale vorweggenommene Erbfolge für betriebliche Einheiten zu sichern, die **Buchwertfortführung** des § 6 Abs. 3 EStG an (EStG-Kartei NRW § 6 Abs. 3 EStG Nr.800). Die unentgeltliche Aufnahme eines Angehörigen in ein Einzelunternehmen zur Bildung einer Personengesellschaft führte somit unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze des § 6 Abs. 3 EStG zur Fortführung der entsprechenden Buchwerte des Einzelunternehmens.

Voraussetzung für die sinngemäße Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG war in diesen Fällen, dass der Einzelunternehmer alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig übertragen hat. Die Übertragung einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen ins Sonderbetriebsvermögen der entstehenden Personengesellschaft führte zur Aufdeckung aller in den übertragenen anteiligen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven. Der dann entstandene Gewinn war als laufender Gewinn (Entnahme der anteiligen Wirtschaftsgüter, § 6 Abs. 1 Nr.4 EStG) zu versteuern. Die unentgeltliche Übertragung erfolgte in diesen Fällen nach der Entnahme aus dem Privatvermögen.

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 21 i.V.m. Tz 23,24 in allen offenen Fällen

7.6.2 Rechtslage ab VZ 2001 (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG)

Durch die Ergänzung in **Satz 1** des § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG wird nunmehr klargestellt, dass die bereits durch die Verwaltung angewendeten Grundsätze der Buchwertfortführung kraft Gesetzes auch für die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen gelten.

Des Weiteren ist es auf Grund des neu eingefügten Satzes 2 bei unentgeltlichen Übertragungen nach dem 31.12.2000 für die Buchwertfortführung nicht mehr erforderlich, dass die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebsvermögens mitübertragen werden. Voraussetzung ist jedoch, dass sie nach der unentgeltlichen Übertragung Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft sind und der Aufgenommene (Rechtsnachfolger) den Mitunternehmeranteil nicht innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach Begründung der Mitunternehmerstellung veräußert oder aufgibt.

**Aktuell:
Entwurf BMF siehe Tz 21**

Beispiel Nr.10:

V ist Gewerbetreibender. Um die Unternehmensnachfolge zu sichern, nimmt er seinen Sohn S unentgeltlich in sein Unternehmen auf. Zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört ein Fabrikationsgrundstück, das V in seinem Alleineigentum behält und an die V & S OHG verpachtet. V und S sind sowohl am Gewinn und Verlust als auch an den stillen Reserven zu je 50 % beteiligt. Nach vier Jahren veräußert S seinen Mitunternehmeranteil.

Lösungshinweis:

a) Unentgeltliche Aufnahme vor dem 01.01.2001

Hat die unentgeltliche Aufnahme des S vor dem 01.01.2001 stattgefunden, liegt kein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG vor, da nicht alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig übertragen worden sind (EStG-Kartei NRW § 6 Abs. 3 EStG Nr.800). Die Übertragung der anderen anteiligen Wirtschaftsgüter erfolgte nach der gewinnrealisierenden Entnahme im Privatvermögen.

Aktuell:

**Entwurf BMF siehe Tz 21 i.V.m. Tz 23,24 in allen offenen Fällen
§ 6 Abs. 3 EStG ist anwendbar, aber durch schädliche Veräußerung rückwirkend TW**

Lösungshinweis GewSt:

Der durch die Entnahme entstandene laufende Gewinn steht - obwohl das Steuerobjekt Einzelunternehmen wegfällt - nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Beendigung der gewerblichen Tätigkeit des Einzelunternehmens. Die Tätigkeit wird vielmehr im Rahmen der Personengesellschaft fortgesetzt. Der laufende Gewinn ist daher der Gewerbesteuer zu unterwerfen (so auch Abschn. 68 Abs. 2 GewStR 1998 zur Unternehmeridentität)

b) Unentgeltliche Aufnahme nach dem 31.12.2000

Die unentgeltliche Übertragung hat nach dem 31.12.2000 stattgefunden, so dass zunächst die Zurückbehaltung des Grundstücks als funktional wesentliche Betriebsgrundlage nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG für die Anwendung der Buchwertfortführung nach Satz 1 unschädlich ist. Da jedoch der Sohn die fünfjährige Behaltensfrist nicht eingehalten hat, führt die Veräußerung des Mitunternehmeranteils rückwirkend zu einer neuen Beurteilung des Übertragungsvorgangs (§175 Abs. 1 Nr.2 AO). V hat rückwirkend die stillen Reserven bezüglich der anteilig auf S übertragenen Wirtschaftsgüter aufzudecken.

Hinsichtlich des zurückbehaltenen Grundstücks hat V keine stillen Reserven aufzudecken, da insoweit die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG greift (Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft).

Den Gewinn hat V als laufenden Gewinn zu versteuern. Eine Begünstigung gem. §§ 16, 34 EStG greift hier nicht, da nicht alle stillen Reserven versteuert werden (Buchwertfortführung für das Grundstück im Sonder- BV).

Lösungshinweis GewSt:

Die durch das rückwirkende Ereignis veranlasste geänderte einkommenssteuerliche Beurteilung des Steuerfalls führt aus gewerbesteuerlicher Sicht zu einer gewerbesteuerlichen Zuordnung des einkommensteuerlich entstandenen laufenden Gewinns zum Gewerbeertrag. Vgl. hierzu auch Ausführungen unter a).

7.7 Besonderheiten bei der Vererbung eines Mitunternehmeranteils

Beim Tod eines Mitunternehmers ist es nicht zwingend, dass die (der) Erbe(n) auch Rechtsnachfolger in der Gesellschafterstellung werden. Darüber entscheiden nämlich nur in seltenen Fällen das Erbrecht und die Erfolge. Ausschlaggebend dafür, ob ein Erbe, ob mehrere, alle oder überhaupt keine (Mit-)Erben in die Gesellschafterstellung nachrücken, ist vielmehr die Regelung im Gesellschaftsvertrag.

Eine Nachfolge der Erben in der Gesellschafterstellung des Erblassers findet - ohne Rücksicht auf die gesetzliche Erbfolge und ohne Rücksicht auf den Inhalt etwaiger letztwilliger Verfügungen - nur statt, wenn und soweit dies der Gesellschaftsvertrag zulässt.

In der Praxis werden insbesondere **folgende Nachfolgeregelungen** vereinbart:

7.7.1 Fortsetzungs- oder Übernahmeklausel

Die Gesellschaft wird in diesem Fall allein durch die überlebenden Altgesellschafter fortgeführt. Der Gesellschaftsanteil geht gar nicht erst auf die Erben über, so dass diese auch nicht Mitunternehmer werden mit der Folge,

- dass noch eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Erblasser in Höhe des Unterschieds zwischen dem Abfindungsanspruch und dem Kapitalkonto vorliegt (BFH vom 26.03.1981, BStBl II, 614 und vom 15.04.1993, BStBl II 1994, 227);
- dass etwaiges Sonderbetriebsvermögen diese Eigenschaft verliert und in den Veräußerungsgewinn bzw. Aufgabegewinn miteinzubeziehen ist (BFH vom 24.04.1975, BStBl II, 580);
- dass die Miterben lediglich einen schuldrechtlichen Abfindungsanspruch gegenüber den verbleibenden Altgesellschaftern haben.

7.7.2 Einfache Nachfolgeklausel

Bei dieser Regelung wird die Gesellschaft mit allen Erben fortgesetzt.

- Jeder Miterbe wird von Anfang an Mitunternehmer der Personengesellschaft. Die Buchwerte, die auf den Erblasser entfielen, sind gem. § 6 Abs. 3 fortzuführen;
- obwohl der auf Grund einer einfachen Nachfolgeklausel vererbte Mitunternehmeranteil nicht zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehört, kann er aber in die Erbauseinandersetzung einbezogen und abweichend aufgeteilt werden (BFH vom 13.12.1990, BStBl II 1992, 510 und vom 29.10.1991, BStBl II 1992, 512), d.h.
 - ⇒ Ausgleichszahlungen an weichende Miterben führen zu Anschaffungskosten und u.U. auch zu einem Veräußerungsgewinn (BFH vom 13.12.1990, BStBl II 1992, 510);
 - ⇒ es besteht aber auch die Möglichkeit der gewinnneutralen Realteilung bei Mischnachlass ggf. einschließlich von Sonderbetriebsvermögen (BFH vom 29.10.1991, BStBl II 1992, 512; BMF-Schreiben vom 11.01.1993, BStBl I 1993, 62, Tzn. 80-82).

7.7.3 Qualifizierte Nachfolgeklausel

Der Gesellschaftsanteil geht unmittelbar auf den qualifizierten Miterben über.

Bei dieser Regelung wird nur der qualifizierte Miterbe Mitunternehmer (BFH vom 29.10.1991, BStBl II 1992,512 und vom 26.11.1992 BStBl II 1993,298). Steuerrechtlich ist auch dieser Fall grds. als unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils vom Erblasser auf die qualifizierten nachfolgenden Erben i.S. von § 6 Abs. 3 EStG zu beurteilen. Die anderen Miterben werden nicht Gesellschafter, sie erlangen auch keinen gesellschaftsrechtlichen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft, sondern nur einen auf Erbrecht beruhenden schuldrechtlichen Wertausgleichsanspruch gegen den qualifizierten Nachfolger- Miterben.

Daraus folgt,

- dass dieser keine Anschaffungskosten hat und
- dass bei Fremdfinanzierung des Wertausgleichsanspruchs keine Betriebsschuld, sondern eine Privatschuld gegeben ist (BFH vom 27.07.1993, BStBl II 1994, 625);
- dass - sofern zum Mitunternehmeranteil Sonder- BV gehört - mit dem Erbfall Gesellschaftsanteil und Sonder- BV auseinanderfallen. Der Gesellschafteranteil geht unmittelbar auf den qualifizierten Miterben über. Hingegen gehört das Sonder- BV zum Nachlass und damit zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft. Es ist deshalb - soweit es nicht dem qualifizierten Miterben zuzurechnen ist - mit dem Erbfall zu entnehmen (Ausnahme: qualifizierter Miterbe war bereits wirtschaftlicher Eigentümer- BFH vom 29.10.1991, BStBl II 1992, 512);
- dass der Entnahmegewinn noch dem Erblasser zuzurechnen und als laufender Gewinn zu versteuern ist (BMF vom 11.01.1993, BStBl I 1993, 62, Tzn. 83 bis 85).

Umstritten ist, ob in diesen Fällen die Grundsätze zur unterquotalen Übertragung anzuwenden sind (vgl. Beispiel Nr.3)

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 23

In Erbfällen mit sog. qualifizierter Nachfolgeklausel sind die Tz. 83 bis 85 in der Fassung des BMF- Schreibens vom 11. Januar 1993 (BStBl I S.62) zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung weiter anzuwenden.

7.7.4 Eintrittsklausel

Bestimmten Personen steht ein Options- bzw. Eintrittsrecht zu, an Stelle des Verstorbenen als Gesellschafter in die Gesellschaft einzutreten.

- Wird das Eintrittsrecht nicht ausgeübt, ergeben sich steuerrechtlich die gleichen Konsequenzen wie im Falle der Fortsetzungsklausel;
- wird das Eintrittsrecht dagegen innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall ausgeübt, so liegt eine unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils i.S.v. § 6 Abs. 3 EStG vom Erblasser auf den Eintretenden vor.

7.8 Die unentgeltliche Übertragung auf Kapitalgesellschaften

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils auf eine Kapitalgesellschaft ist noch nicht geklärt. In der Literatur wird zum Teil die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG auch bei Übertragungen auf Kapitalgesellschaften bejaht (Rödter/Schumacher, DStR 2000, 105; Mitsch, INF 2002, 77).

§ 6 Abs. 3 Satz 1, 2. HS. EStG beschränkt ausdrücklich die unentgeltliche Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen auf natürliche Personen als Empfänger. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils auch eine Übertragung auf Kapitalgesellschaften begünstigt sei.

Die Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 3 i.d.F. des UntStFG zeigt, dass eine Buchwertübertragung auf Kapitalgesellschaften vom Gesetzgeber grds. kritisch gesehen wird, wohl aber im Anwachsungsfall weiterhin angewendet werden soll.

Praxishinweis:

Da § 6 Abs. 3 S. 1 1HS EStG n.F. nicht ausdrücklich auf die unentgeltliche Übertragung des ganzen MU- Anteil auf eine natürliche Person abstellt – dies erfolgt erst in § 6 Abs. 3 S. 1 2HS EStG – spricht der Wortlaut dafür, eine derartige Übertragung auf eine KapG ebenfalls unter die Vorschrift zu subsumieren. Ob dieses Ergebnis von der Finanzverwaltung jedoch akzeptiert wird, ist zweifelhaft. Für die Praxis ist daher gegenwärtig von der Durchführung derartiger Gestaltungen abzuraten. Das gewünschte Ziel lässt sich (geringfügig komplizierter) durch eine Gestaltung im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG erreichen, die dann

- Rechtssicherheit gewährleistet und darüber hinaus
- die dort genannten Bewertungswahlrechte bietet

Nach Auffassung des BFH führt die verdeckte Einlage (Einbringung ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten) jedenfalls dann zu einer Betriebsaufgabe, wenn die Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft Privatvermögen sind (BFH, Urteil vom 18.12.1990, BStBl II 1991, 512).

Aktuell:

Entwurf BMF siehe Tz 1 und 2

7.9 Begünstigtes Betriebsvermögen: Änderung der Richtlinien (§ 13a ErbStG)

„R 51 Begünstigtes Betriebsvermögen

(1)...

(2)...

(3) ¹Das Betriebsvermögen muss im Zusammenhang mit dem Erwerb eines **ganzen Gewerbebetriebs**, eines **Teilbetriebs** oder einer **Beteiligung an einer Personengesellschaft** auf den Erwerber übergehen. ²Diese Begriffe sind nach ertragsteuerlichen Grundsätze abzugrenzen. ³Als Erwerb einer Beteiligung gilt auch, wenn eine Person in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen wird oder ein Teil einer Beteiligung an einer Personengesellschaft übertragen wird. ⁴Ein begünstigter Anteil an einer Personengesellschaft liegt nicht nur vor, wenn der Schenker zusammen mit einem Teil seiner Beteiligung in entsprechendem quotalem Umfang sein Sonderbetriebsvermögen überträgt. ⁵Vielmehr gilt dies auch dann, wenn der Schenker sein Sonderbetriebsvermögen in geringerem Umfang überträgt oder es insgesamt zurückbehält und das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehört. ⁶Andere Teilübertragungen eines Gewerbebetriebes oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens sind nicht begünstigt. ⁴ ⁷Dies gilt insbesondere, wenn der Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält oder auf andere Erwerber überträgt. ⁵ ⁸Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist begünstigt, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist.

(4) ...“

Fundstelle

ErbStR 2003

7.10 Überblick/ Zusammenfassung

7.10.1 Überblick über die Tatbestände des § 6 Abs. 3 EStG

§ 6 Abs. 3 Satz 1, 1. HS EStG

Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilsbetrieb oder Anteils eines Mitunternehmers

§ 6 Abs. 3 Satz 1, 2. HS EStG

- unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen
- Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person

§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG

Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen (des Sonderbetriebsvermögens) bei

- der Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen
oder
 - bei der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen
 - Behaltefrist von fünf Jahren für den Übernehmer
- = **Rechtsfolge: zwingend Buchwertfortführung**

7.11 Zusammenfassung (unentgeltliche Übertragung vor BMF)

Vorhandener Mitunternehmeranteil von z.B. 40 % wird unentgeltlich übertragen zu	Sonderbetriebsvermögen wird unentgeltlich übertragen zu	Rechtsfolgen
100%	100%	Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG
100%	0% Sonderbetriebsvermögen wird zurückbehalten <ul style="list-style-type: none"> entnommen/ veräußert anderes BV überführt 	begünstigte Aufgabe des Mitunternehmeranteils nicht begünstigte Aufgabe des Mitunternehmeranteils mit laufendem Gewinn
100 %	50 % unterquotale Übertragung	Wie zuvor
50 %	50 % quotale Übertragung	Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG
50 %	0 % Sonderbetriebsvermögen wird zurückbehalten und bleibt SBV <ul style="list-style-type: none"> entnommen/ veräußert anderes BV überführt 	ab 2001: <ul style="list-style-type: none"> Buchwertfortführung ist zulässig; Der Rechtsnachfolger muss den übertragenen Teil des Mitunternehmeranteils jedoch fünf Jahre fortführen, ansonsten rückwirkender Teilwertansatz, § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG. 1999 und 2000: laufender Gewinn 1999 bis 2001: begünstigte Aufgabe des Mitunternehmeranteils nicht begünstigte Aufgabe des Mitunternehmeranteils mit laufendem Gewinn ab 2002: laufender Gewinn
50 %	100% überquotale Übertragung	<ul style="list-style-type: none"> Buchwertfortführung hinsichtlich des Mitunternehmeranteils und des quotale übertragenen Sonderbetriebsvermögens (50 %); Überquotale übertragenes Sonderbetriebsvermögen: Bis 1998: Buchwertübertragung nach Maßgabe des Mitunternehmererlasses (Tz.38); VZ 1999 und 2000: Gewinnrealisierung; Ab VZ 2001: nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Buchwertfortführung, allerdings Sperrfrist von 3 Jahren;
0 %	100 %	Kein Fall des § 6 Abs. 3 EStG, aber ab 2001 ein Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 letzte Alt. EStG, wenn Erwerber bereits Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft ist.

8 Neuer Entwurf BMF- Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG

Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 (UntStFG, BStBl I 3858) im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen sowie Anteilen von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils und eines Teils eines Mitunternehmeranteils bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen sowie der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen wie folgt Stellung:

A. Persönlicher Anwendungsbereich

- 1 Übertragender und Aufnehmender können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein. In den Fällen der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils sowie der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS und Satz 2 EStG ist die Übertragung nur auf natürliche Personen zulässig.
- 2 Bei unentgeltlichen Übertragungen von oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen jedoch die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG oder der verdeckten Einlage vor (BFH vom 18.12.1990, BStBl 1991 II S. 542). 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 eigene GmbH), greifen die Regelungen über die Betriebsaufgabe ein (BFH-Urteil vom 24. August 2000 - BStBl 2003 S....). In Fällen der verdeckten Einlage eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG zu beachten.

Beispiel 1:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil auf eine steuerbefreite Körperschaft (z.B: Stiftung), zu der keine gesellschaftsrechtlichen Verbindungen bestehen.

Der übertragende A realisiert keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen sind (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG). Bei der übernehmenden Körperschaft kommt es unter Anwendung des § 8 Abs. 1 KStG, § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG zu einer Buchwertfortführung.

Beispiel 2:

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

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

B. Sachlicher Anwendungsbereich

Übertragung eines Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG)

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

I. Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 Satz 1 1HS EStG)

1. bei funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

4 Wird der gesamte Anteil des Mitunternehmers an der Gesellschaft übertragen, setzt § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG voraus; dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen übertragen wird.

5 Wird anlässlich der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz. 1 EStG nicht zulässig. Es liegt insgesamt eine tarifbegünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vor (BFH-Beschluss vom 31. August 1995, BStBl II S.890). Die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen sind aufzudecken. § 6 Abs. 3. Satz 2 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist nicht anwendbar, da der Übertragende mit der Übertragung des (gesamten) Anteils am Gesamthandsvermögens nicht mehr Mitunternehmer ist.

6 Wird anlässlich der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt oder übertragen, findet § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf die Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögens keine Anwendung. Nach den BFH-Urteilen vom 19. März 1991 BStBl II S.635) und vom 2. Oktober 1997 (BStBl 1998 II S. 104) handelt es sich um eine nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Betriebsaufgabe, bei der das Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist.

7 Wird im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils (sog. Gesamtplanrechtsprechung, BFH-Urteil vom 6. September 2000, BStBl 2001 II S.229) funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen (z.B. nach § 6 Abs. 5 EStG) zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen oder entnommen, kann der Anteil am Gesamthandsvermögen nicht nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert übertragen werden. Die darin enthaltenen stillen Reserven sind vielmehr als laufender Gewinn zu versteuern.

Beispiel:

Vater V war Kommanditist bei der X-KG, an die er ein Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) vermietet hatte. V übertrug im Juli 2002 seinen Kommanditanteil unentgeltlich auf seinen Sohn S. Bereits im März 2002 hatte V das Grundstück nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert auf die von ihm neu gegründete gewerblich geprägte Y-GmbH & Co KG übertragen.

Die Buchwertübertragung des Grundstücks ist nach der sog. Gesamtplanrechtsprechung im Zusammenhang mit der Übertragung des Kommanditanteils nach § 6 Abs. 3 EStG zu beurteilen. Die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG liegen danach nicht vor, weil das Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen) nicht an den Sohn übertragen wurde. Ein Anwendungsfall von § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG (unschädliches Zurückbehalten einer wesentlichen Betriebsgrundlage) liegt nicht vor, weil das Grundstück nicht mehr Sonderbetriebsvermögen der X-KG ist, sondern zum Betriebsvermögen der Y-GmbH & Co KG gehört. V muss deshalb die stillen Reserven in seinem Kommanditanteil im Jahr 2002 als laufenden Gewinn versteuern. Der (zwingende) Buchwertansatz für das auf die GmbH & Co KG übertragene Grundstück wird hiervon nicht berührt.

2. bei funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

8 Wird anlässlich der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, steht dies der Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG im Hinblick auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils nicht entgegen. Wird dieses Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen überführt, entsteht insoweit laufender Gewinn (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1987 - BStBl 1988 II S.374).

II. Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person

1. bei funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

a) quotale Übertragung vom Anteil am Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG)

9 § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ist im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen nur anwendbar, soweit das Sonderbetriebsvermögen 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 - BStBl 2003 II S.....). Umfasst das Sonderbetriebsvermögen mehrere Wirtschaftsgüter, z.B. Grundstücke, müssen alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter anteilig übertragen werden.

b.) disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen
aa.) Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen unter Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen (unterquotale Übertragung) (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG)

10 Wird anlässlich der Teilanteilsübertragung von Gesamthandsvermögen Sonderbetriebsvermögen nicht oder in geringerem Umfang (unterquotal) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, liegt insgesamt eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor.

11 Voraussetzung für die Buchwertübertragung ist, 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 innerhalb der 5-Jahresfrist gleich. Bezogen auf den ursprünglichen Übertragungsvorgang liegen die Voraussetzungen für die Buchwertübertragung nicht mehr vor. Für die gesamte Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 AO). Der dabei beim Übertragenden entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG). Für die Berechnung der Behaltefrist ist grundsätzlich das der unentgeltlichen Übertragung oder der Veräußerung zu Grunde liegende obligatorische Rechtsgeschäft, spätestens jedoch der Übergang von Nutzen und Lasten maßgebend.

12 War der Übernehmer bereits vor der unentgeltlichen Teilanteilsübertragung Mitunternehmer dieser Mitunternehmerschaft, ist von einer Veräußerung- oder Entnahme des übernommenen Anteils erst auszugehen, wenn der Anteil der Beteiligung nach der Veräußerung oder Entnahme des (Teil-) Mitunternehmeranteils unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung liegt oder das mit dem Mitunternehmeranteil übernommene funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen innerhalb der 5-Jahresfrist veräußert oder entnommen wird.

Beispiel:

V und 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 5-Jahresfrist seine Beteiligung auf 20 % und veräußert entsprechend einen Teil seines Mitunternehmeranteils.

Es liegt eine Übertragung von V auf S nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor; bei der die Behaltefristen zu beachten sind. 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 (Tz. 11). Für die gesamte

Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 175 Abs: 1 Satz 1 Nr.2 AO). Der dabei beim V entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Abs.. 1 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG).

13 Eine Veräußerung ist auch die Einbringung nach §§ 20,24 UmwStG, unabhängig davon, ob die Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Dies gilt auch für Umwandlungen nach § 25 UmwStG. Überträgt der Rechtsnachfolger einzelne Wirtschaftsgüter des übernommenen Sonderbetriebsvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 EStG auf einen Dritten, liegt auch eine Veräußerung vor.

14 Eine unentgeltliche Weiterübertragung ist unschädlich, dabei geht die Behaltefrist jedoch auf den Rechtsnachfolger über. Dem Rechtsnachfolger ist die Behaltdauer des übertragenden anzurechnen.

15 Voraussetzung für die Buchwertübertragung ist außerdem, dass das zurückbehaltene Betriebsvermögen weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört.

Wird das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen aufgrund eines Gesamtplanes im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils entnommen oder veräußert, ist eine Buchwertübertragung nicht möglich.

bb) überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

16 Wird anlässlich der Teilanteilsübertragung von Gesamthandsvermögen Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotal) übertragen als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang in eine quotale Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG und eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens aufzuteilen.

17 Werden im Zusammenhang mit dem überquotal übertragenen Sonderbetriebsvermögen Verbindlichkeiten übernommen, liegt insoweit eine entgeltliche Übertragung vor, auf die § 6 Abs. 5 EStG keine Anwendung findet (BMF-Schreiben vom 7. Juni. 2001 - BStBl I S. 367).

18 Die o.g. Grundsätze gelten auch, wenn die Mitunternehmerstellung des Empfängers mit der Teilanteilsübertragung erstmals begründet wird (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2000 - BStBl 2003 II S.194).

19	<p>2. bei funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen</p> <p>Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen; jedoch für die Mitunternehmerschaft funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, ist § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG uneingeschränkt anwendbar. Dies gilt auch, wenn funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang übertragen wird, als es dem übertragenen Teil des Gesellschaftsanteils entspricht. Der übernehmende Gesellschafter hat die Buchwerte fortzuführen. Bei der Überführung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen entsteht laufender Gewinn (s. Rdnr. 8).</p>
20	<p>III Isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen</p> <p>Wird das Sonderbetriebsvermögen isoliert (d.h. ohne Änderung dereteiligungsverhältnisse bei der Mitunternehmerschaft) unentgeltlich übertragen, liegt keine Übertragung eines Mitunternehmeranteils vor (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1990 - BStBl 1991 II S. 510). Liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der jeweiligen Fassung (StSenkG vom 23.12.2000 (BGBl I S.1433) oder UntFG vom 20.12.2001 BGBl. I S.3858) vor, erfolgt die Übertragung zum Buchwert. Andernfalls handelt es sich um eine Entnahme. §§ 16, 34 EStG sind nicht anwendbar.</p>
21	<p>C. Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 2. Halbsatz EStG)</p> <p>Bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen unter Zurückbehaltung von Betriebsvermögen ist § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG anzuwenden, wenn das zurückbehaltene Betriebsvermögen Sonderbetriebsvermögen bei der entstandenen Mitunternehmerschaft wird. Zu Behaltefristen Tz. 11 ff.</p>
22	<p>D. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung</p> <p>Entsteht infolge einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (vgl. hierzu auch BMF- Schreiben vom 28. April 1998, BStBl I S.583), ist davon auszugehen, dass einer unter § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG fallenden Übertragung unmittelbar eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens bei der neu entstehenden Besitzpersonengesellschaft nachfolgt. Eine Überführung in das Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert. Eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG; vor dem 1. Januar 2001 mit Gewinnrealisierung, nach dem 31. Dezember 2000 unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG zum Buchwert. Entsteht die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung infolge einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, ist insbesondere Tz. 13 zu beachten.</p>

Beispiel:

A ist zu 60 % an der AB OHG beteiligt, der er auch ein im Sonderbetriebsvermögen befindliches Grundstück zur Nutzung überlässt. In 2002 überträgt A die Hälfte seines Mitunternehmeranteils (1/2 des Gesamthandsanteils und 1/2 des Sonderbetriebsvermögens) unentgeltlich auf C. Die AC-GbR überlässt das Grundstück der ABC-OHG entgeltlich zur Nutzung.

Zunächst liegt eine unentgeltliche Teil- Mitunternehmeranteilsübertragung nach § 6 Abs 3 Satz 1 EStG vor, die 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 ist Gesamthandsvermögen bei der AC-GbR. Die damit verbundene Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen erfolgt nach § 6 Abs 5 Satz 3 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum Buchwert.

E. Zeitliche Anwendung

- 23 Dieses Schreiben ist auf alle Übertragungen nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. In Erbfällen mit sog. qualifizierter Nachfolgeklausel sind die Tz. 83 bis 85 in der Fassung des BMF- Schreibens vom 11. Januar 1993 (BStBl 1 S.62) zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung weiter anzuwenden.
- 24 In allen noch offenen Fällen ist dieses Schreiben auf gemeinsamen Antrag vom Übertragenden und Übernehmenden auch für Übertragungen vor dem 1. Januar 2001 anzuwenden. Die Behaltefristen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG sind zu beachten; dies gilt nicht, wenn der übernommene Mitunternehmeranteil vor dem 1.1.2002 vom Übernehmenden veräußert oder entnommen wurde..

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums, der Finanzen unter der Rubrik Steuern und Zölle - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten , - Einkommensteuer - (<http://www.bundesfinanzministerium.de/Einkommensteuer-.479.htm>) zur Ansicht und zum Download bereit.

Im Auftrag

9 Schenkungsteuerliche Folgen von Übertragungen gem. § 6 Abs. 3 EStG

9.1 Allgemeines

Die durch den II. Senat des BFH (Vorlagebeschluss an das BVerfG v. 22. 5. 2002 - II R 61/99 , BStBl 2002 II S. 598) entfachte Diskussion, ob das ErbStG nahezu vollständig verfassungswidrig ist, kann und wird an der verfassungsrechtlich gebotenen Begünstigung von Betriebsvermögen nichts ändern. Auch ein verschiedentlich verlangtes Tätigwerden des Gesetzgebers mit dem Ziel, das Aufkommen der ErbSt zu steigern, könnte allenfalls umsetzen, was das BVerfG bereits 1995 mit seinen Beschlüssen zur VSt und den Einheitswerten vorgegeben hat (BVerfG v. 22. 6. 1995 - 2 BvL 37/91 , BStBl 1995 II S. 655 , 660; v. 22. 6. 1995 - 2 BvR 552/91, BStBl 1995 II S. 671 ; vgl. instruktiv Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und -grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, Dissertation jur., MVK Medien Verlag Köhler 2001). Da auch das Risiko als gering einzuschätzen ist, dass eine Nachfolgegestaltung aufgrund der anstehenden Entscheidung des BVerfG erbschaft-/schenkungsteuerlich rückwirkend keinen Bestand haben könnte (Kessler/Märkle/Offerhaus, DB 2003, Beilage 2 S. 4 ff.), sollte besser heute als morgen die vielleicht letzte Chance genutzt werden, auf Basis der derzeit niedrigen Werte für Grundbesitz und Betriebsvermögen Übertragungen vorzuziehen. Der nachfolgende Beitrag zeigt auf, welche schenkungsteuerlichen Folgen sich bei der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen ergeben.

9.2 Schenkungssteuerliche Bewertung der in § 6 Abs. 3 EStG genannten Übertragungsgegenstände

9.2.1 Einzelunternehmen

Bei Einzelunternehmen ist das Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. mit §§ 95 ff. BewG mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen, soweit nicht Sondervorschriften, wie z. B. die zur Bedarfsbewertung bei Grundstücken oder die zur Bewertung von Anteilen an inländischen KapGes, gelten. Die sog. Bestandsidentität wird ferner bei Rücklagen durchbrochen. Die in der Steuerbilanz gebildeten Rücklagen sind nicht abzugsfähig. Betroffen sind damit solche nach § 6b bis § 6d, § 7g Abs. 3, § 52 Abs. 16 EStG oder auch die Rücklagen für Ersatzbeschaffung (R 118 Abs. 2 ErbStR).

Gehört zum Betriebsvermögen auch Grundbesitz, findet die Bedarfsbewertung gem. §§ 138 ff. BewG Anwendung, da diese auch für Betriebsgrundstücke gem. § 99 BewG gilt (Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG , § 12 Tz. 145).

Ein ganzes Grundstück ist indes nur dann Betriebsgrundstück und damit schenkungsteuerlich zu erfassen, wenn es zu mehr als 50 v. H. dem Betrieb dient (§ 99 Abs. 2 Sätze 1 und 2 BewG ; sog. „Alles-oder-Nichts-Prinzip,“). Soweit an einem Betriebsgrundstück neben dem Betriebsinhaber andere Personen beteiligt sind, gilt das Grundstück insgesamt nicht als Betriebsgrundstück (R 117 Abs. 2 Satz 2 ErbStR). Bei Ehegatten macht zwar § 26 BewG von diesem Grundsatz eine Ausnahme, die FinVerw will jedoch § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG auch in diesen Fällen anwenden, so dass das Grundstück zum Grundvermögen zählen soll (Folge wäre insoweit der Verlust der Begünstigung nach § 13a ErbStG ; zur Kritik vgl. Strahl, ZEV 1998 S. 424; Moench, DStR 1999 S. 301).

Die besondere Bewertung von bebauten Grundstücken nach § 147 BewG, die hinsichtlich der Gebäude ausnahmsweise den Ansatz des Steuerbilanzwerts erlaubt, kommt indes nur für „Spezialgrundstücke“, in Betracht (R 178 Abs. 1 ErbStR), so z. B. für Grundstücke mit Fabrikationsgebäuden. Grundstücke mit reinen Büro-/Verwaltungsgebäuden erfüllen dagegen nicht die Voraussetzung des § 147 BewG, da sich hier die übliche Miete ermitteln lässt. Derartige Grundstücke sind daher regulär im Ertragswertverfahren nach § 146 BewG zu bewerten. Im Falle von Verwaltungsgebäuden, die ertragsteuerlich bereits weitgehend abgeschrieben sind, hat dies erheblich höhere Grundstückswerte als nach § 147 BewG zur Folge.

Wegen der im betrieblichen Bereich möglichen Verrechnung von Schulden mit den Aktiva (§ 103 BewG) kann es schenkungsteuerlich durchaus Sinn machen, dem positiven Betriebsvermögen „negative Werte“, beizumischen. Anders als im Privatvermögen gilt nämlich hier die Einheitstheorie und es kommt auch dann zu einer Saldierung der Schulden in voller Höhe, wenn der für schenkung-/erbschaftsteuerliche Zwecke anzusetzende Wert der Aktiva unter dem Verkehrswert liegt. Vorteile ergeben sich insbesondere auch bei fremdfinanziertem Grundbesitz. Hier können die derzeit noch niedrigen Bedarfswerte auf der Aktivseite mit den Verbindlichkeiten, angesetzt mit dem Nominalbetrag, saldiert werden. Im Ergebnis zeigt sich, dass die Bewertung des Betriebsvermögens bei Einzelunternehmen rein substanzorientiert ist (§ 109 BewG), denn die Ertragsaussichten bleiben außer Betracht.

9.2.2 Mitunternehmeranteil

Überträgt der Gesellschafter einer PersGes nach § 6 Abs. 3 EStG seinen „ganzen“, Gesellschaftsanteil oder einen Teil seines Gesellschaftsanteils im Wege der Schenkung i. S. der §§ 516 ff. BGB, bemisst sich die SchenkSt/ErbSt gem. § 12 Abs. 5 ErbStG nach dem unter Beachtung von § 97 Abs. 1a BewG ermittelten anteiligen Wert des Betriebsvermögens (zur Aufteilung vgl. R 115 ff. ErbStR).

Der Wert des Betriebsvermögens ist gem. § 11 ErbStG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zu ermitteln, was bei Schenkungen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Gesellschaftsanteil (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) ist. Zu diesem Zweck ist eine Vermögensaufstellung (R 114 Abs. 1 Satz 3 ErbStR) anhand eines amtlichen Vordrucks aufzustellen (R 39 Abs. 3 ErbStR).

Das Betriebsvermögen umfasst gem. § 95 BewG „alle Teile eines Gewerbebetriebs i. S. des § 15 Abs. 1 und 2 EStG“. Die Bewertung des Betriebsvermögens erfolgt gem. § 98a BewG durch Saldierung von positiven und negativen Ansätzen. Das Betriebsvermögen stellt sich damit als Netto-Größe dar, die durch Einzelbewertung ermittelt wird. Alle WG, die im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung Teil des Gewerbebetriebs i. S. des § 15 Abs. 1 und 2 EStG sind, müssen grundsätzlich auch bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens erfasst werden (sog. Bestandsidentität). Dieser Grundsatz der sog. Bestandsidentität wird durch die besonderen Vorschriften des BewG mehrfach durchbrochen (R 114 Abs. 2 Satz 5 ErbStR; R 118 Abs. 2 und 3 ErbStR). Auch bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens einer PersGes sind Korrekturen hinsichtlich der bilanzierten Anteile an KapGes sowie Grundstücke zu machen. Auf die Ausführungen zur Behandlung von Grundstücken kann insoweit verwiesen werden (s. oben).

Gehören zum Gesamthandsvermögen Anteile an nicht börsennotierten KapGes, so erfolgt die Bewertung mit dem gemeinen Wert gem. § 11 Abs. 2 BewG. Soweit der gemeine Wert nicht aus weniger als ein Jahr zurückliegenden Verkäufen abgeleitet werden kann, ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der KapGes mittels des „Stuttgarter Verfahrens“, zu schätzen. Problematisch ist hier oftmals die Bewertung ausländischen Vermögens. Hier sind immer die gemeinen Werte (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V.

mit § 9 BewG) anzusetzen. Zur Praxiserleichterung wurde indes von der FinVerw das Zugeständnis gemacht, die Steuerbilanzwerte anzusetzen (vgl. Abschn. 24 Abs. 3 Satz 2 VStR 1995). Diese Linie hält die Verwaltung in R 98 Abs. 1 Satz 2 ErbStR bei. Ob sich hier die FinVerw auch für erbschaftsteuerliche Zwecke auf Leitfäden aus dem ertragsteuerlichen Bereich (wie z. B. den der OFD Düsseldorf/Münster, 3. überarbeitete Fassung, 1. 9. 2002) stützt, bleibt abzuwarten.

Bei börsennotierten KapGes ist gem. § 11 Abs. 1 BewG der Börsenkurs anzusetzen. Für Anteile an ausländischen KapGes gelten an sich keine Besonderheiten, so dass auch hier mangels eines Veräußerungsfalls, der weniger als ein Jahr zurückliegt, das Stuttgarter Verfahren anzuwenden wäre. Allerdings enthält R 98 Abs. 1 Satz 2 ErbStR wie oben ausgeführt eine Vereinfachungsregelung für Anteile an ausländischen KapGes, denn hier soll ausnahmsweise der Steuerbilanzwert übernommen werden dürfen.

Bei gewerblichen PersGes zählen Grundstücke, die zum Gesamthandsvermögen gehören, unabhängig von ihrer ertragsteuerlichen Qualifizierung gem. § 99 Abs. 2 Satz 4 BewG stets zu den Betriebsgrundstücken. Das ErbSt-Recht folgt hier nicht den ertragsteuerlichen Grundsätzen. Wird z. B. das zum Vermögen der A/B-OHG zählende Grundstück vom Gesellschafter A zu privaten Wohnzwecken genutzt, zählt es nicht zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen (H 13 Abs. 11 EStH 2001). Erbschaftsteuerlich liegt indes Betriebsvermögen vor.

Ist der Wert der Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft zu ermitteln, so erfolgt die Wertermittlung hierzu zweistufig. Zunächst sind nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG die zu berücksichtigenden WG zu ermitteln und in die Vermögensaufstellung einzustellen. Die frühere Differenzierung bei Forderungen und Schulden zwischen Gesellschaftern und der Gesellschaft ist seit 1. 1. 2002 durch Streichung von § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 BewG entfallen. Zu erfassen sind neben den WG des Gesamthandsvermögens (unter Berücksichtigung von etwaigen Ergänzungsbilanzen, R 115 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStR; a. A. Killinger, DStR 1998 S. 710) auch WG des Sonderbetriebsvermögens I und II (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG ; R 115 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ErbStR). In einem zweiten Schritt ist der Saldo der Aktiva und Passiva (= Wert des gesamten Betriebsvermögens) auf die einzelnen Gesellschafter nach § 97 Abs. 1a BewG aufzuteilen. Hierbei sind die WG aus den Sonderbilanzen vorab dem jeweiligen Gesellschafter mit dem Wert zuzurechnen, mit dem sie im Wert des Betriebsvermögens enthalten sind. Gleiches gilt für Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter. Ferner ist das Kapitalkonto des Gesellschafter (ohne Sonderbilanzkapital) vorweg zuzurechnen. Der sich sonach ergebende Restbetrag „Wert des Betriebsvermögens,“ ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel (§ 97 Abs. 1a Nr. 3 BewG) aufzuteilen. Für Kommanditisten ergeben sich im Vergleich zu Vollhaftern keine Unterschiede (R 116 Abs. 1 Satz 3 ErbStR).

9.2.3 Teilbetrieb

Der Begriff „Teilbetrieb,“ ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen auszulegen (R 51 Abs. 3 ErbStR). Danach ist ein Teilbetrieb ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs aufweist und für sich lebensfähig ist (vgl. R 139 Abs. 3 EStR).

Wird ein Teilbetrieb nach § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich übertragen, so richtet sich seine schenkungsteuerliche Bewertung nach dem anteiligen Wert der übergehenden WG, die nach denselben Grundsätzen anzusetzen sind wie bei einem Betrieb. Aus der Bilanz für den Gesamtbetrieb sind die einzelnen, dem Teilbetrieb dienenden WG des Aktiv- und Passivvermögens für Zwecke der Wertermittlung zu übernehmen und nach denselben Kriterien zu korrigieren. Sind demnach Grundstücke oder KapGes-Anteile dem Teilbetrieb zugeordnet, werden diese mit den vorstehend (s. oben) erläuterten besonderen Werten eingestellt.

9.3 Begünstigung der Übertragungsgegenstände nach § 13a ErbStG

9.3.1 Allgemeine Grundsätze

Die Steuervergünstigung gilt nach § 13a Abs. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 4 Nr. 1 ErbStG für inländisches Betriebsvermögen i. S. des § 12 Abs. 5 ErbStG, d. h. beim Erwerb eines ganzen Betriebs, Teilbetriebs oder eines Anteils an einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten PersGes. Voraussetzung für eine Begünstigung ist ferner, dass das Vermögen i. S. der Vorschrift sowohl beim Schenker als auch beim Erwerber Betriebsvermögensqualität inne hat und künftig behält (R 51 Abs. 1 Satz 1 ErbStR).

Das Gesetz unterscheidet zwei Erwerbsvorgänge, nämlich den Erwerb von Todes wegen (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG) und die Übertragung durch Schenkung unter Lebenden (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG). Letztere Übertragungsform erfuhr mit dem StÄndG 2001 eine sprachliche Korrektur. Es wurde in § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG das Tatbestandsmerkmal „vorweggenommene Erbfolge“ durch das Tatbestandsmerkmal „Schenkungen unter Lebenden“ ersetzt. Diese Änderung ist auf alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Fälle ab dem 1. 1. 1996 anzuwenden (§ 37 Abs. 3 ErbStG). Der Gesetzgeber hat auf diesem Wege sämtliche Unklarheiten, die der BFH mit Urte. v. 25. 1. 2001 - II R 52/98 (BStBl 2001 II S. 414 mit Anm. Götz, GmbHR 2001 S. 444) im Zusammenhang mit der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „vorweggenommene Erbfolge“, ohne Not aufgeworfen hatte, rückwirkend beseitigt.

Gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Ob einer freigebigen Zuwendung eine Gegenleistung gegenübersteht, bestimmt sich zunächst nach zivilrechtlichen Grundsätzen (BFH v. 17. 10. 2001 - II R 60/99, BStBl 2002 II S. 165).

Schenkungssteuerrechtlich ist nach der Rspr. des BFH zwischen gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Nutzungs- oder Duldungsauflagen zu unterscheiden. Nur zeitlich befristete Duldungspflichten (z. B. Nießbrauch) können im Wege der Saldierung durch Abzug der Last berücksichtigt werden, soweit dem nicht § 25 Abs. 1 ErbStG entgegensteht (BFH v. 12. 4. 1989 - II R 37/87, BStBl 1989 II S. 524; v. 16. 12. 1992 - II R 114/89, BFH/NV 1993 S. 298). Demgegenüber ist bei der gemischten Schenkung nur der die Gegenleistung übersteigende Wert der freigebigen Zuwendung schenkungssteuerrechtlich gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG relevant (vgl. BFH-Urte. v. 21. 10. 1981 - II R 176/78, BStBl 1982 II S. 83, sowie v. 14. 7. 1982 - II R 125/79, BStBl 1982 II S. 714). Den gemischten Schenkungen sind Schenkungen unter Leistungsauflagen (z. B. Rente, dauernde Last) gleichgestellt (BFH II R 37/87).

Bei der gemischten Schenkung, wenn der Beschenkte also eine wie auch immer geartete Gegenleistung an den Schenker erbringt, kann in der Verhältnisrechnung, mit der nach der BFH-Rspr. der der bürgerlich-rechtlichen Bereicherung entsprechende Teil der steuerlichen Bereicherung ermittelt wird, der Wert des begünstigten Vermögens vor Abzug der Entlastungen nach § 13a ErbStG angesetzt werden. Erst von dem so ermittelten Steuerwert der freigebigen Zuwendung sind dann die Entlastungen nach § 13a ErbStG zu kürzen (vgl. Moench, ErbStG, § 13a Rn. 62; Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a Tz. 15; H 68 (3) „Wirkung der Verzichtserklärung bei vorweggenommener Erbfolge“, ErbStH 1999).

In der Praxis ist die Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt zugunsten des Übertragenden Schenkers häufig anzutreffen. Hingegen spielt der Nießbrauchsvorbehalt bei der Übertragung eines Teilbetriebs keine Rolle.

Als schwierig erweist sich die Ausgestaltung des Nießbrauchs vor allem bei der unentgeltlichen Übertragung von PersGes-Anteilen, da sich der Schenker hier häufig im Schenkungsvertrag Mitspracherechte in der Gesellschafterversammlung vorbehält, die einen Übergang der Mitunternehmerstellung auf den Beschenkten in Frage stellen können. So dürfte etwa die schenkungsvertragliche Verpflichtung, dass der Beschenkte dem Nießbraucher eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht für die Gesellschafterversammlung ausstellen muss, schädlich sein. Hierdurch würde in den Kernbereich der Gesellschafterrechte des Nießbrauchsbestellers (= Beschenkten) eingegriffen, er wäre also gleichsam „entmündigt,“. Dem Beschenkten muss es als Gesellschafter mithin unbenommen sein, an Gesellschafterversammlungen teilzunehmen und sein Stimmrecht bei Grundlagengeschäften auszuüben.

Im Normalfall ist nicht nur der Besteller, sondern daneben auch der Nießbraucher Mitunternehmer (Schmidt, EStG § 15 Rz. 309). Dieser auf den ersten Blick eindeutige Befund der h. M. und des BFH ist für den Erhalt der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorteile indes die entscheidende Weichenstellung. Der Beschenkte kann nämlich die Begünstigungen nach § 13a ErbStG nur dann erhalten, wenn er als Erwerber Mitunternehmer im ertragsteuerlichen Sinne wird (vgl. H 51 (1) letzter Satz „Schenkung von Betriebsvermögen unter freien Widerrufsvorbehalt,“ ErbStH 2003 ; ErbStH 2003 ; Mitsch, INF 2003 S. 388, 392). Hierzu muss ihn Mitunternehmerisiko treffen und er muss Mitunternehmerinitiative entfalten können.

Aus dem Verweis in den ErbStR auf die ertragsteuerliche Beurteilung ergibt sich demnach, dass bei einem vorbehaltenen Nießbrauch am Gewinnstammrecht oder Nießbrauch am Gewinnanspruch als solchen (beide Varianten werden auch als Ertragsnießbrauch bezeichnet) keine Mitunternehmerstellung übergeht und damit § 13a ErbStG nicht anwendbar ist.

9.3.2 Begünstigtes Vermögen

Einzelne WG können seit dem 1. 1. 1996 nur dann begünstigt zugewendet werden, wenn sie mit einer wirtschaftlichen Einheit (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) „zusammen,“ übergehen. Das gilt insbesondere für die WG des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers einer PerGes. Überträgt ein Mitunternehmer seine ganze Beteiligung, kann er zugleich die WG seines Sonderbetriebsvermögens begünstigt mitübertragen (H 51 (3) „Gleichzeitige Übertragung von Gesellschaftsbeteiligungen und Sonderbetriebsvermögen,“ ErbStH 1999). Begünstigt ist auch die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils. Diese Möglichkeit kann mangels entgegenstehender gesetzlicher Regelung losgelöst von der prozentualen Größe (a. A. Moench, ErbStG § 13a Rn. 27; „ein Zwerganteil von z. B. 1 v. H. oder weniger kann ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten sein,“) des Teil-Mitunternehmeranteils bejaht werden.

Wird Sonderbetriebsvermögen isoliert, d. h. ohne einen Teil-Mitunternehmeranteil übertragen, scheidet eine Begünstigung nach §13a ErbStG für Zuwendungen nach dem 1. 1. 1996 aus (BFH-Urt. v. 20. 3. 2002 - II R 53/99 , BStBl 2002 II S. 441 , zur „alten Rechtslage,“ vor dem 1. 1. 1996. Die FinVerw wendet das Urteil, in Altfällen nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an, vgl. gleich lautende Erl. der obersten FinBeh der Länder v. 7. 6. 2002 - S 3812, BStBl 2002 I S. 656).

Ertragsteuerlich wurde bis 31. 12. 2001 verlangt, dass der Mitunternehmer die zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen in demselben Umfang (synchron) mitüberträgt (vgl. BFH v. 12. 4. 2000 - XI R 35/99 , BStBl 2001 II S. 26 , und v. 24. 8. 2000 - IV R 51/98, BFH/NV 2000 S. 1554). Durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20. 12. 2001 (BGBl 2001 I S. 3858) ist jedoch § 6 Abs. 3 EStG für Übertragungen nach dem 31. 12. 2001 durch einen neuen Satz 2

ergänzt worden. Danach ist ein Zurückbehalten von WG durch den bisherigen Mitunternehmer für die Buchwertfortführung hinsichtlich der übertragenen WG unschädlich, sofern der Beschenkte eine fünfjährige Behaltenszeit einhält. Das FinMin Baden-Württemberg ist mit Erl. v. 8. 4. 2002 - S 3812 a/6 (NWB EN-Nr. 538/2002) dieser ertragsteuerlichen Sichtweise für erbschaftsteuerliche Zwecke gefolgt. Demnach sind die schenkungsteuerlichen Begünstigungen (Freibetrag 256 000 € und 40%iger Bewertungsabschlag) nicht nur dann zu gewähren, wenn ein Teil eines Mitunternehmeranteils (z. B. an einer gewerblichen KG, OHG, GmbH & Co. KG) zusammen mit dem quotenmäßig entsprechenden Sonderbetriebsvermögen übertragen wird, sondern auch bei über-/unterquotaler Mitübertragung. Es ist somit ertrag- wie schenkungsteuerlich möglich, dass die Parteien des Schenkungsvertrags individuell – i. d. R. an den Interessen des Schenkers orientiert – Sonderbetriebsvermögen ganz, teilweise oder überhaupt nicht mitübertragen, wenn sie einen Teil eines Mitunternehmeranteils verschenken und der Schenker unverändert Mitunternehmer bleibt.

Die sonst bei der Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben problematische Frage eines Zurückhaltens von wesentlichen Betriebsgrundlagen und Übertragung „nur„ des restlichen Betriebsvermögens stellt sich bei einem Mitunternehmeranteil nicht. Hier können allenfalls WG des Sonderbetriebsvermögens eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen; für deren Zurückbehalten bestehen jedoch die dargestellten vorteilhaften Sonderregelungen.

Im Ergebnis sind demnach diejenigen Übertragungen schenkungsteuerlich begünstigt, die auch ertragsteuerlich als Zuwendung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils beurteilt und nach § 6 Abs. 3 EStG begünstigt werden. Siehe auch Änderungen in den ErbStR 2003 in R 51 Abs. 3 .

9.3.3 Freibetrag nur auf Antrag

Die Beanspruchung des Freibetrags nach § 13a Abs. 1 ErbStG in Höhe von 256 000 € setzt beim Erwerb begünstigten Vermögens im Wege der Schenkung unter Lebenden voraus, dass der Schenker dem FA gegenüber unwiderruflich erklärt, der Freibetrag werde für diese Schenkung in Anspruch genommen. Werden zum selben Zeitpunkt mehrere Erwerber bedacht, ist ferner der für jeden Erwerber maßgebende Teilbetrag des Freibetrags zu bestimmen (vgl. Moench, ErbStG , § 13a Rn. 77). Der Schenker muss in diesem Fall also nicht nur erklären, dass er den Freibetrag in Anspruch nehmen will, sondern er muss zwingend den Freibetrag auf die mehreren Erwerber verteilen (R 58 Abs. 2 Satz 4 ErbStR). Es ist ihm natürlich unbenommen, den Freibetrag nur einem Bedachten zuzuweisen oder allen Beteiligten quotall bzw. in bezifferten Teilbeträgen zukommen zu lassen. Eine bestimmte Form und Frist der Inanspruchnahmeerklärung legt das Gesetz zwar nicht fest, so dass die Schriftform an sich nicht geboten ist. Aus Nachweisgründen verlangen die FÄ in jedem Fall eine schriftliche Erklärung (R 58 Abs. 1 Satz 3 ErbStR).

Mit Urf. II R 53/99 hat der BFH entschieden, dass die Erklärung über die Inanspruchnahme des Betriebsvermögensfreibetrags anlässlich einer Schenkung nachträglich auch noch durch den oder die Erben vorgenommen werden kann, wenn der Erblasser dies zu Lebzeiten nicht (mehr) getan hatte. Sollte das FA bei fehlender Erklärung seitens des Erblassers die Erklärung des Alleinerben bzw. der Miterben bislang zurückgewiesen und einen Freibetragsabzug von 256 000 € verweigert haben, lassen sich mit dieser erfreulichen BFH-Entscheidung, sofern keine bestandskräftigen Steuerbescheide vorliegen, ggf. nachträglich noch steuerliche Vorteile erzielen.

9.3.4 Verbrauch des Freibetrags

Der Freibetrag wird, was häufig übersehen wird, bei Inanspruchnahme stets voll verbraucht (R 58 Abs. 2 ErbStR). Hat das übertragene begünstigte Vermögen einen geringeren Steuerwert von z. B. 150 000 € und wird der Freibetrag dennoch in Anspruch genommen, ist der „restliche“ Freibetragsanteil von 106 000 € „verloren“. Infolge der in § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG enthaltenen Sperrfrist kann der Freibetrag erst zehn Jahre später erneut zur Verfügung stehen.

9.3.5 Bewertungsabschlag

Ist ein Schenker unsicher, ob der Steuerwert des begünstigten Vermögens höher ist als der Freibetrag, bleibt nur der Weg, den Freibetrag zunächst nicht zu beanspruchen, die Wertermittlungen und die Steuerfestsetzung des FA abzuwarten und erst dann die Entscheidung über die Inanspruchnahme des Freibetrags zu treffen. Das kann bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung geschehen (vgl. Moench, ErbStG, § 13a Rn. 67). Unabhängig von der Frage der Möglichkeit der Inanspruchnahme des Freibetrags ist die nach § 13a Abs. 2 ErbStG stets eröffnete Vergünstigung, wonach der – ggf. nach Abzug des Freibetrags – verbleibende Wert des begünstigten Vermögens mit lediglich 60 v. H. anzusetzen ist. Da hier eine Sperrfrist nicht besteht, ist dieser Abschlag bei jeder Zuwendung begünstigten Vermögens vorzunehmen. Die Gewährung des Abschlags steht jedoch auch hier unter dem Vorbehalt, dass die fünfjährige Behaltenszeit nach § 13a Abs. 5 ErbStG nicht verletzt wird.

9.3.6 Missbrauchs-/Behaltensfrist nach § 13a Abs. 5 ErbStG

Ein geltend gemachter Freibetrag und der Bewertungsabschlag fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (Behaltenszeit) gegen eine der gesetzlich abschließend in § 13a Abs. 5 Nr. 1 bis 4 ErbStG aufgeführten Behaltensregelungen (auch Missbrauchsverhinderungsklauseln genannt, vgl. Weinmann, DStR 1993 S. 1238) verstoßen wird (sog. Nachversteuerung).

Unschädlich, und damit von vornherein dem Anwendungsbereich entzogen, ist die unentgeltliche Weiterübertragung des begünstigten Vermögens durch Schenkung unter Lebenden. Die Übertragung durch gemischte Schenkung oder Schenkung unter Leistungsaufgabe ist lediglich hinsichtlich des freigebigen Teils unschädlich; hinsichtlich des entgeltlichen Teils ist sie eine schädliche Verwendung.

9.3.7 Anwendungsfälle von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG

Als schädliche Veräußerung im Zusammenhang mit einem Betrieb oder Teilbetrieb wird angesehen, wenn diese begünstigt erworbenen Einheiten insgesamt veräußert werden. Bei einem Anteil an einer PersGes ist auch die Veräußerung eines Teilanteils schädlich. Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung liegt indes nicht vor, wenn der Erwerber einem Dritten

lediglich ein Nutzungsrecht an dem Betrieb oder Teilbetrieb oder PersGes-Anteil einräumt, weil hier kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird (FinMin Baden-Württemberg, Erl. v. 4. 1. 2000 - S 3812 a/1, NWB EN-Nr. 150/2000).

Mit Ur t. v. 6. 12. 2001 - 3 K 8565/97 Erb (EFG 2002 S. 562 ; Rev. eingelegt, Az. des BFH: II R 11/02) hat das FG Münster entschieden, dass die Übertragung des unter Inanspruchnahme der Steuervergünstigung erworbenen Betriebs gegen eine Versorgungsrente innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist keine steuerschädliche Veräußerung darstelle. Entgegen der Verwaltungsmeinung in R 62 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ErbStR geht das FG bei der Beurteilung, ob es sich um eine schädliche (oder partiell schädliche) Veräußerung handelt, zutreffend von dem ertragsteuerlichen Verständnis aus. Da eine Betriebsübertragung gegen Versorgungsleistungen unentgeltlich ist, müsse dies auch für Zwecke der Auslegung von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG gelten. Dass die vereinbarte Versorgungsrente erbschaftsteuerrechtlich (schenkungsteuerlich) allerdings ein Teilentgelt darstellt, ist für das FG ohne Bedeutung.

Nicht nur ertragsteuerlich, sondern auch erbschaftsteuerlich wird die Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils der Veräußerung gleichgestellt und löst somit eine Nachversteuerung i. S. des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG aus (R 63 Abs. 1 Satz 2 ErbStR).

Welche subjektiven Gründe ausschlaggebend waren, die zu der Veräußerung oder Aufgabe geführt haben, ist nach h. M. irrelevant (zu Recht wird dies von Moench, ErbStG , § 13a Rn. 111, als „ungerecht, empfunden). Neben den erlittenen Vermögensverlust tritt hier eine Nachsteuer, die unter Umständen zur persönlichen Zahlungsunfähigkeit führen kann. Nach unzutreffender Ansicht des FG Münster soll auch die infolge Konkurs bzw. Insolvenz eines Unternehmens erzwungene Betriebsaufgabe keine Ausnahme von diesem Grundsatz bilden (FG-Münster, Ur t. v. 19. 7. 2001 - 3 K 2387/98 Erb, EFG S. 1511, rkr., da die Revision durch BFH v. 29. 10. 2002 - II R 60/01 , BFH/NV 2003 S. 482 , als unzulässig verworfen wurde). In derartigen Fällen dürfte m. E. ein Erlass bzw. eine Billigkeitsfestsetzung in Betracht kommen.

Eine in § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG besonders geregelte Behaltenspflicht besteht für alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, zu denen auch solche des Sonderbetriebsvermögens zählen. Wird Sonderbetriebsvermögen veräußert, in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt, löst dies eine Nachversteuerung aus. Ob diese Vorgänge nach § 6 Abs. 5 EStG e rtragsteuerlich begünstigt sind, ist unerheblich. Auch dann, wenn der Erwerber eine wesentliche Betriebsgrundlage (Sonderbetriebsvermögen) in einen anderen Gewerbebetrieb überführt, sie in eine ausländische Betriebsstätte verbringt oder verdeckt in eine KapGes einlegt, soll ein Missbrauch vorliegen (R 63 Abs. 2 Satz 1 ErbStR).

9.3.8 Verfahrensrechtliche Folgen eines Verstoßes gegen die Behaltensregeln

Während der fünfjährigen Behaltenszeit stehen die gewährten Steuerentlastungen unter dem Vorbehalt der Nachversteuerung. Verfahrensrechtlich erfolgt die Korrektur über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO , weil es sich bei einem die Nachversteuerung auslösenden Sachverhalt um ein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit handelt. Soweit die gewährten Entlastungen nach § 13a ErbStG e ntfallen, weil ein Verstoß gegen die Missbrauchsvorschrift bejaht wird, ist die ErbSt oder SchenkSt neu zu berechnen und festzusetzen. Der Differenzbetrag zur ursprünglich festgesetzten Steuer ist nachzuentrichten.

Die fünfjährige Behaltenszeit beginnt um 0 Uhr des Tags, welcher auf den Tag folgt, an dem die Steuer für den begünstigungsfähigen Erwerb entstanden ist (§ 9 ErbStG). Sie endet fünf Jahre später um 24 Uhr des Tags, der nach seiner Benennung oder seiner Zahl dem Tag der Steuerentstehung entspricht (§ 108 Abs. 1 AO , §§ 186 , 187 BGB).