

Fachinformationen für die
steuerberatenden Berufe

Bolk

Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter

Abkürzungen durch die
Personengesellschaftsberatung

5., aktualisierte und wesentlich
überarbeitete Auflage

Mit DVD-ROM und
Online-Service



Weitere Informationen zum Produkt mit
Bestellmöglichkeit erhalten Sie in unserem
Online-Angebot unter www.deubner-steuern.de/shop

Deubner 
Steuern & Praxis

Bolk

Bilanzierung und Besteuerung
der Personengesellschaften und
ihrer Gesellschafter

Bolk

Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter

**Abkürzungen durch die
Personengesellschaftsberatung**

5. aktualisierte und wesentlich überarbeitete Auflage 2023

von

Dipl.-Finanzwirt Wolfgang Bolk, Nordkirchen

IMPRESSUM

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

5. Auflage 2023

© 2023 by Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert. Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Recht & Steuern Beteiligungs GmbH
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRB 37127
Geschäftsführer: Ralf Wagner, Jochen Hortschansky, Kurt Skupin

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Fon +49 221 937018-0
Fax +49 221 937018-90
kundenservice@deubner-verlag.de
www.deubner-steuern.de

Umschlag geschützt als eingetragenes Design der
Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Satz: Barbara Brudlo, 25832 Tönning
Druck: CPI books GmbH, Leck

Printed in Germany

ISBN 978-3-88606-867-8

10. Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften

<u>Inhalt</u>	<u>Rdnr.</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Rdnr.</u>
10.1 Übertragung in das Gesellschaftsvermögen	10.1	10.2.1 Veräußerung wie unter Fremden.....	10.36
10.1.1 Entgeltliche Rechtsgeschäfte	10.1	10.2.2 Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten	10.37
10.1.1.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen	10.4	10.2.3 Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen	10.40
10.1.1.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	10.6	10.2.4 Abgrenzung: Entnahmen aus dem Sonderbetriebsvermögen.....	10.48
10.1.2 Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	10.7	10.2.5 Abgrenzung: Veräußerung des ganzen Betriebs	10.49
10.1.2.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen	10.17	10.3 Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	10.50
10.1.2.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	10.20	10.3.1 Überführung in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen	10.50
10.1.3 Unentgeltliche Übertragungen	10.21	10.3.2 Überführung in das Sonderbetriebsvermögen.....	10.54
10.1.3.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen	10.22	10.4 Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	10.58
10.1.3.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	10.28	10.4.1 Übertragung durch Rechtsträgerwechsel	10.58
10.1.4 Ausweichgestaltung bei Grundstücken des Privatvermögens	10.30	10.4.2 Übertragungen i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG..	10.62
10.1.5 Veräußerung nach Einlage.....	10.34	10.4.2.1 Übertragung zwischen Betriebsvermögen und Gesellschaftsvermögen	10.68
10.2 Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen in das Privatvermögen des Gesellschafters	10.35	10.4.2.2 Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesellschaftsvermögen derselben Mitunternehmerschaft ..	10.75

Inhalt	Rdnr.	Inhalt	Rdnr.
10.4.2.3 Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesellschaftsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft	10.78	10.4.5.2 Widerstreitende Rechtsauffassungen.....	10.135
10.4.2.4 Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft	10.80	10.4.5.3 Weiterhin ungeklärte Rechtsfrage.....	10.140
10.4.3 Buchwertfortführung	10.85	10.5 Anteilsübertragung nach erfolgsneutraler Ausgliederung	10.146
10.4.3.1 Buchwertfortführung ohne Ergänzungsbilanz.....	10.85	10.5.1 Ausgliederung in Schwesterpersonengesellschaften	10.146
10.4.3.2 Buchwertfortführung mit Ergänzungsbilanz bei Übertragung in das Gesellschaftsvermögen .	10.92	10.5.2 Veräußerung des Anteils nach Ausgliederung des Sonderbetriebsvermögens	10.148
10.4.3.3 Übertragungen, die eine Ergänzungsbilanz nicht erlauben.....	10.96	10.5.3 Unentgeltliche Übertragung und steuerneutrale Ausgliederung	10.156
10.4.4 Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist	10.98	10.5.4 Erfolgsneutrale Ausgliederung einer Sachgesamtheit	10.161
10.4.4.1 Sperrfrist und Rückwärtsberichtigung.....	10.98	10.6 Umwandlungssteuergesetz und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen	10.163
10.4.4.2 Gewerbesteuerrechtliche Konsequenzen.....	10.108	10.6.1 Einbringung nach § 20 UmwStG und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen.....	10.163
10.4.4.3 Relevante Ereignisse innerhalb der Sperrfrist.....	10.112	10.6.1.1 Entnahme	10.164
10.4.4.4 Verletzung der Sperrfrist und Einpersonen-GmbH & Co. KG.....	10.118	10.6.1.2 Erfolgsneutrale Ausgliederung	10.168
10.4.4.5 Verletzung der Sperrfrist und § 6b EStG	10.126	10.6.2 Einbringung nach § 24 UmwStG und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen.....	10.175
10.4.4.6 Verletzung der Sperrfrist und Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	10.129	10.7 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern bei Beteiligung von Kapitalgesellschaften.....	10.178
10.4.5 Ausgliederung mit Schuldübernahme (Trennungstheorie)	10.130		
10.4.5.1 Problemstellung	10.130		

Inhalt	Rdnr.	Inhalt	Rdnr.
10.7.1	Bei Übertragung bestehende Beteiligung.....	10.9	Begründung und Beendigung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ...
	10.178		
10.7.2	Nach Übertragung erfolgende Beteiligung einer Kapitalgesellschaft.....	10.9.1 10.9.2	Begründung Beendigung.....
	10.182		10.201 10.202
10.8	Ausgliederung in das Gesellschaftsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft	10.10	Umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG .
	10.188		10.204

10.1 Übertragung in das Gesellschaftsvermögen

10.1.1 Entgeltliche Rechtsgeschäfte

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen „seiner“ Personengesellschaft gegen Entgelt wie unter Fremden ist nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Aus der Sicht des übertragenden Gesellschafters handelt es sich um eine Veräußerung und aus der Sicht der Personengesellschaft liegt eine **Anschaffung** vor. Dies gilt handels- und steuerrechtlich gleichermaßen. An dieser steuerrechtlichen Wertung wird sich nach Aufgabe des **Gesamthandprinzips** bei Personengesellschaften durch das MoPeG¹ mit Wirkung vom 01.01.2024 nichts ändern. 10.1

Entgeltliche Rechtsgeschäfte in diesem Sinne liegen auch vor, wenn die Gegenleistung einem **Darlehens-** bzw. **Verrechnungskonto** des Gesellschafters gutgeschrieben wird und dieses Konto unstreitig zum Fremdkapital gehört.² Gleiches gilt auch trotz Nachrangigkeit gem. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO bei sogenannten eigenkapitaleretzenden Darlehen.³ Außerdem liegt eine Veräußerung auch in den Fällen der **Schuldübernahme** sowie der Übertragung gegen **Veräußerungsrente** vor. Hier kann es auch zu teilentgeltlichen Rechtsgeschäften kommen, wenn die Schuldübernahme bzw. der Rentenbarwert hinter dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts zurückbleibt und ein Barausgleich für den Wertunterschied nicht vereinbart ist (siehe Rdnr. 10.130). 10.2

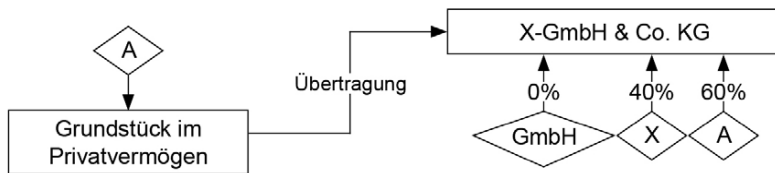
¹ Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) v. 10.08.2021, BGBl I, 3436.

² BFH, Urt. v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617; BMF-Schreiben v. 11.07.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I, 713, zum Privatvermögen; BMF-Schreiben v. 08.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl I, 1279, zum Betriebsvermögen.

³ BFH, Urt. v. 28.03.2000 – VIII R 41/98, BStBl II, 339.

- 10.3 Die steuerrechtliche Anerkennung als Veräußerungsgeschäft setzt allerdings voraus, dass die Vereinbarung klar und ernstlich gewollt ist, rechtswirksam geschlossen wurde und dementsprechend durchgeführt wird, wobei Inhalt und Durchführung grundsätzlich dem entsprechen müssen, was unter Fremden üblich ist. Insbesondere ist dabei der für einen Kaufvertrag wesentliche Vorgang der Zahlung des Kaufpreises und seiner Verzinsung bei säumiger oder fehlender Zahlung zu berücksichtigen.⁴

10.1.1.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen



- 10.4 Die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen aufgrund entgeltlichen Rechtsgeschäfts ist grundsätzlich nur dann von steuerlicher Bedeutung, wenn
- ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG,⁵
 - eine Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 bzw. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG oder
 - die Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 22 UmwStG
- vorliegt.
- 10.5 Aus Sicht der übernehmenden Personengesellschaft handelt es sich um den Erwerb eines Wirtschaftsguts, das mit den **Anschaffungskosten** zu bewerten ist (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG, § 255 Abs. 1 HGB). Im Hinblick auf die AfA ist § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht zu beachten. Soweit es sich um den Erwerb eines vom veräußernden Gesellschafter entdeckten Bodenschatzes handeln sollte, steht der anschließenden Absetzung für Substanzverringerung (AFS) nach § 7 Abs. 6 EStG nichts im Weg, soweit die Maßstäbe des Fremdvergleichs nicht verletzt werden. Das gilt auch für den Fall, dass der Bodenschatz von einer Einpersonen-GmbH & Co. KG angeschafft wurde, an der der bisherige Eigentümer als alleiniger Kom-

⁴ BFH, Urt. v. 20.07.2015 – IV R 15/14, BStBl II 2016, 593; BFH, Urt. v. 04.02.2016 – IV R 46/12, BStBl II, 607, Rdnr. 40 ff.

⁵ BMF-Schreiben v. 03.09.2019 – IV C 1 – S 2256/19/10002 :0001, BStBl I, 888.

manditist beteiligt ist.⁶ § 11d Abs. 2 EStDV greift insoweit anders als nach einer Einlage⁷ (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG) nicht.

10.1.1.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen

Gehörte das Wirtschaftsgut vor der Übertragung zum Betriebsvermögen eines Betriebs des Gesellschafters oder zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei dieser oder einer anderen Personengesellschaft, so liegt bei einer Übertragung gegen Entgelt wie unter Fremden ebenfalls eine Veräußerung einerseits und eine Anschaffung andererseits vor. Diese Rechtsfolge kann auch ungewollt eintreten, wenn die Beteiligten einer Bilanz auf der Grundlage einer Buchführung zugestimmt haben, in der der Gegenwert für eine Übertragung im Irrtum über die Rechtslage auf einem Gesellschafterdarlehenskonto gebucht wurde. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist in diesen Fällen nicht anwendbar. Folglich ist mit der Veräußerung eine Aufdeckung stiller Reserven verbunden, die grundsätzlich erfolgswirksam zu erfassen ist. Soweit im Einzelfall die Voraussetzungen dafür vorliegen, kann die Begünstigung nach § 6b EStG in Betracht kommen, die abweichend von der Handelsbilanz nur in der Steuerbilanz des abgebenden Betriebs zu würdigen ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG).

10.6

10.1.2 Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Eine entgeltliche Übertragung liegt auch bei einer Einbringung in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft im Wege der Sacheinlage vor, wenn (und soweit) dem Gesellschafter dafür als Gegenleistung nach Vereinbarung der Beteiligten Gesellschaftsrechte gewährt werden (tauschähnlicher Vorgang). Nach Auffassung des BFH⁸ werden Gesellschaftsrechte⁹ gewährt, wenn mit der Übertragung des Wirtschaftsguts die Einräumung oder Erweiterung eines Mitunternehmeranteils verbunden ist. Davon sei auszugehen, wenn sich der Gesellschafter zur Sacheinlage (Einbringung) im Rahmen der Gründung oder einer Kapitalerhöhung verpflichtet hat und die Gegenleistung dem Kapitalanteil zugeschrieben wird, in dem sich die Gesellschaftsrechte widerspiegeln.

10.7

Dafür ist grundsätzlich der Kapitalanteil nach Handelsrecht maßgebend (§ 120 Abs. 2, § 167 Abs. 2 sowie § 264c Abs. 2 HGB), wenn der Gesellschaftsvertrag eine Aufteilung (Trennung) der Kapitalkonten nicht regelt. Sieht der Gesellschaftsvertrag jedoch – was der Regelfall der Praxis ist – eine Kapitalkontentrennung vor,

10.8

⁶ BFH, Urt. v. 01.09.2022 – IV R 25/19, DStR 2022, 2434.

⁷ Siehe abgrenzend unten Rdnr. 10.27 zu BFH, Urt. v. 29.07.2015 – IV R 15/14, BStBl II 2016, 593, zur Einlage und dem Verbot der Abschreibung nach § 7 Abs. 6 EStG.

⁸ BFH, Urt. v. 04.02.2016 – IV R 46/12, BStBl II, 607, zur Qualität von Kapitalkonten bei der Gewährung von Gesellschaftsrechten; vgl. dazu auch WENDT, BFH/PR 2016, 95.

⁹ Zur GmbH vgl. BFH, Urt. v. 24.04.2007 – I R 35/05, BStBl II 2008, 253.

dann liegt eine Gewährung von Gesellschaftsrechten nur vor, wenn vorrangig eine Gutschrift auf dem (Eigen-)Kapitalkonto¹⁰ erfolgt, das die maßgeblichen Gesellschaftsrechte, insbesondere die Stimm- und Gewinnbezugsrechte bestimmt. Dies ist das Festkapitalkonto (Kapital I).

- 10.9 Obwohl der BFH¹¹ offengelassen hat, ob eine Gewährung von Gesellschaftsrechten darüber hinaus auch dann vorliegt, wenn **neben** einer Gutschrift auf dem **Festkapitalkonto I** eine weitere Gutschrift nach Art eines Agios zugunsten eines variablen **Eigenkapitalkontos II** und/oder der **gesamthänderisch gebundenen Rücklage**¹² i.S.d. § 264c Abs. 2 Satz 8 HGB erfolgt, hat sich die Finanzverwaltung festgelegt und ihre entgegenstehenden Verwaltungsanweisungen aufgehoben.¹³
- 10.10 Danach ist von einem **entgeltlichen** Rechtsgeschäft auszugehen, wenn der Gegenwert für das Wirtschaftsgut gutgeschrieben wird, und zwar
- nur auf dem Kapitalkonto I (Festkapital) oder
 - auf dem Kapitalkonto I (Festkapital) und daneben auch auf einem – wie auch immer bezeichneten – Kapitalunterkonto (Kapital II etc.) oder
 - auf dem Kapitalkonto I und daneben auch auf Konto Kapitalrücklage bzw. gesamthänderisch gebundene Rücklage. Bei disquotaler Einzahlung zugunsten der Rücklage liegt eine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.¹⁴

¹⁰ Die Praxis bezieht auch die Gesellschafterkonten mit Fremdkapitalcharakter in den Kreis der Kapitalkonten ein (vgl. Vierkontenmodell, BFH, Urt v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl II 2009, 272) und stiftet so mehr Verwirrung, als erforderlich ist. Siehe zur Kritik an der Rechtsprechung und der kautelarjuristischen Vertragspraxis mit Vorschlag für eine gesellschaftsvertragliche Regelung bereits oben Rdnr. 2.39 ff. Auch HOFFMANN, StuB 2016, 485, kritisiert die Praxis der Kontentrennung mit den unklaren Begriffen und den damit verbundenen Missverständnissen.

¹¹ BFH, Urt. v. 29.07.2015 – IV R 15/14, BStBl II 2016, 593, Rdnr. 26 und 27; ebenso BFH, Urt. v. 04.02.2016 – IV R 46/12, BStBl II, 607, Rdnr. 26; SCHMIDT/KULOSA, EStG, 41. Aufl. 2022, § 6 Rdnr. 599, beklagt die damit geschaffene Rechtsunsicherheit.

¹² Bei disquotaler Einzahlung zugunsten der Rücklage handelt es sich dem BFH, Urt. v. 05.02.2020 – II R 9/17, BStBl II, 658, zufolge um eine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die Verfassungsbeschwerde wurde durch Beschluss des BVerfG v. 19.04.2021 – 1 BvR 2072/20 nicht zur Entscheidung angenommen; siehe zu den Kapitalkonten auch Rdnr. 2.36 f.

¹³ BMF-Schreiben v. 26.07.2016 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I, 684.

¹⁴ BFH, Urt. v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617; BFH, Urt. v. 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl II 2009, 464. Zu einer Aufteilung nach den Grundsätzen der Trennungstheorie kommt es nicht (mehr).

Diese Grundsätze greifen auch dann, wenn es sich um die Übertragung in das Gesellschaftsvermögen einer Einpersonen-GmbH & Co. KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt, an der der Einbringende allein als Kommanditist beteiligt ist.¹⁵

Gesellschaftsrechte werden dagegen **nicht** gewährt, wenn die Gegenleistung **ausschließlich** dem variablen **Eigenkapitalkonto II** gutgeschrieben wird.¹⁶ Gleiches gilt, wenn aus Anlass der Einbringung eine Gutschrift ausschließlich zugunsten der **gesamthänderisch gebundenen Rücklage** erfolgt. In diesem Fall handelt es sich um eine unentgeltliche Übertragung, die bei Einbringungen aus dem Privatvermögen als Einlage zu würdigen ist (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG). 10.11

Obwohl dies mit dem Verständnis vom „**Kapitalanteil**“, der einheitlich zu sehen ist¹⁷ und lediglich für Zwecke der Buchführung in Konten getrennt werden kann, nur schwer vereinbar ist, hat sich die Praxis auf diese Rechtslage inzwischen eingestellt. Erfolgt die Gutschrift der Gegenleistung für eine Einbringung neben dem Festkapital (Kapital I) auch auf einem anderen Kapitalunterkonto, liegt deshalb aus Sicht des Einbringenden insgesamt ein Veräußerungsgeschäft und aus der Sicht der Gesellschaft ein Anschaffungsgeschäft vor, soweit das fragliche Wirtschaftsgut vor der Einbringung dem Privatvermögen zuzuordnen war (siehe dazu weitergehend Rdnr. 10.17). 10.12

Dennoch sind diese vermeintlich klaren Grundsätze inzwischen wieder fraglich geworden. Gegen den Inhalt des BMF-Schreibens hat ein Finanzamt im Fall einer Übertragung aus dem Privatvermögen gegen Festkapital und daneben gegen Gutschrift zugunsten der gesamthänderisch gebundenen Rücklage eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts in Anschaffung und Einlage angenommen und damit Nachteile im Hinblick auf die Begrenzung der AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ausgelöst. Die Klage blieb erfolglos, denn das Finanzgericht¹⁸ ist der Auffassung des Finanzamts gefolgt. Es bleibt zu wünschen, dass der BFH die Revision des Steuerpflichtigen alsbald entscheidet, damit wieder Ruhe einkehrt und entsprechende Übertragungen rechtssicher gestaltet werden können. Dabei ist zu hoffen, dass der BFH bei aller Kritik am Rechtsinstitut der „Gewährung von Gesellschaftsrechten“ die 10.13

¹⁵ BFH, Urt. v. 01.09.2022 – IV R 25/19, DStR 2022, 2434, Rdnr. 21 und 22, zur entgeltlichen Übertragung unter Beachtung der Fremdvergleichsmaßstäbe.

¹⁶ BFH, Urt. v. 29.07.2015 – IV R 15/14, BStBl II 2016, 593.

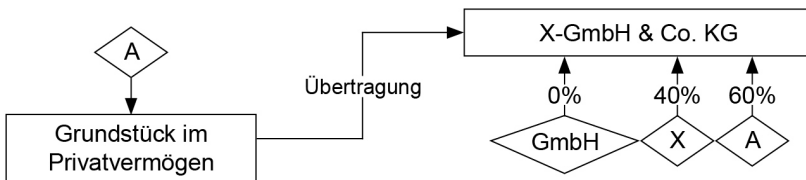
¹⁷ Nach KRUMM, in: KIRCHHOF/SEER, EStG, 21. Aufl. 2022, § 15 Rdnr. 382, ist die unterschiedliche Sachbehandlung verfehlt; kritisch zur Einordnung des Kapitalkontos II zu Recht auch RÄTKE, StuB 2016, 287 zu III.2.3.

¹⁸ Niedersächsisches FG, Urt. v. 17.10.2019 – 7 K 67/15, BB 2020, 2224, Revision des Steuerpflichtigen anhängig beim BFH unter dem Az. IV R 2/20.

Kontinuität der Rechtsprechung¹⁹ berücksichtigt, auf die sich die Gestaltungsberatung auch verlassen muss.

- 10.14 Wird **neben** der Gewährung von Gesellschaftsrechten auch eine Schuldübernahme, eine gestundete Kaufpreiszahlung oder eine Darlehensgewährung in Höhe etwa der Differenz zur Kapitalkontengutschrift vereinbart (sog. Mischentgelt), liegt auch insoweit ein **entgeltliches Rechtsgeschäft** vor.²⁰ Die Gegenleistung setzt sich in einem solchen Fall aus der Kapitalgutschrift und der vereinbarten Zahlung bzw. dem Nennwert des gewährten Darlehens zusammen.
- 10.15 Maßgebend für den Zeitpunkt des Zugangs des Wirtschaftsguts ist der Übergang des Eigentums nach Zivilrecht oder der vorangehende Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Bei **Grundstücken** geht dem Eigentumsübergang nach §§ 873, 925 BGB regelmäßig bereits die Einräumung des wirtschaftlichen Eigentums voran, wenn der Erwerber, hier die Personengesellschaft, bereits die tatsächliche Sachherrschaft innehat und in Erwartung des Erwerbs nach dem Willen der Vertragspartner **Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten** übergegangen sind.²¹
- 10.16 Der von den Vertragspartnern gewählte Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums kann mit rechtlicher Wirkung nur zeitgleich mit dem Vertragsabschluss oder zeitlich nach diesem liegen. Eine Rückbeziehung des Gefahrenübergangs auf einen Zeitpunkt vor Vertragsabschluss ist unbeachtlich, weil eine Ausschließung der Einwirkung auf das Grundstück nicht rückwirkend vereinbar ist.²² Das gilt auch dann, wenn die Rückbeziehung sich aus einem notariell beurkundeten Vertrag ergeben sollte.

10.1.2.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen



¹⁹ Mit BFH, Urt. v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617, wurde die Beurteilung als einheitliches Rechtsgeschäft begründet.

²⁰ BFH, Urt. v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617.

²¹ So zutreffend BFH, Urt. v. 17.12.2009 – III R 92/08, BStBl II 2014, 190. Ein Vertragsinhalt mit einem „Übergang von Nutzen und Lasten“ wird der Sachlage nicht gerecht, weil insbesondere die Besitzeinräumung für das wirtschaftliche Eigentum wesentlich ist.

²² BFH, Urt. v. 20.10.2011 – IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377.

Ebenso wie die Übertragung gegen Entgelt unter Fremden ist auch eine Gutschrift in der Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung für eine Übertragung aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen „seiner“ Gesellschaft ein entgeltliches Rechtsgeschäft, das aus der Sicht des Gesellschafters Steuerfolgen nach sich ziehen kann, und zwar:

- im Fall privater Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 23 EStG,²³
- bei einer Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 bzw. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG oder
- bei der Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 22 UmwStG.

Die **Zugangsbewertung** hat in diesen Fällen mit den Anschaffungskosten zu erfolgen. Diese entsprechen dem gemeinen Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts, weil es sich um einen tauschähnlichen Vorgang handelt (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG). Maßgebend ist der objektiv bestehende gemeine Wert zum Zeitpunkt der Einbringung.²⁴

Beispiel

Kommanditist K bringt eine GmbH-Beteiligung (Anteil am Stammkapital 30 %, Anschaffungskosten 150.000 €) aus seinem Privatvermögen in das Gesellschaftsvermögen seiner KG im Rahmen einer vereinbarten Kapitalerhöhung ein. Die Gegenbuchung erfolgt i.H.v. 100.000 € unter entsprechender Erhöhung der Kommanditeinlage auf Kapital I, 200.000 € durch Einstellung in die gesamthänderisch gebundene Rücklage und 300.000 € durch Einräumung einer Darlehensforderung.

Lösung

- Aus der Sicht der KG liegt eine Anschaffung vor. Die Anschaffungskosten betragen 600.000 € zzgl. Nebenkosten der Übertragung.
- Aus Sicht des Kommanditisten handelt es sich um eine Veräußerung i.S.d. § 17 EStG. Der Veräußerungsgewinn beträgt vorbehaltlich des Freibetrags 450.000 € (§ 3 Nr. 40c i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG).

²³ BMF-Schreiben v. 03.09.2019 – IV C 1 – S 2256/19/10002 :0001, BStBl I, 888, Rdnr. 6.

²⁴ BFH, Urt. v. 26.03.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091.

10.19

Beispiel

In Erfüllung seiner Einlageverpflichtung (100.000 €) bringt Gesellschafter G aus seinem Privatvermögen ein Grundstück (Anschaffungskosten 40.000 €/Verkehrswert 100.000 €), das ihm seit fünf Jahren gehört, in „seine“ G-GmbH & Co. KG ein. Der Zugang wird (vorbehaltlich Erwerbsnebenkosten) gebucht:

Grundstück	100.000 €	an Kapitalkonto I G	100.000 €
------------	-----------	---------------------	-----------

Lösung

Die Übertragung erfolgt gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so dass ein tauschähnlicher Vorgang vorliegt. Die Bewertung hat mit dem gemeinen Wert zu erfolgen. Da das Grundstück innerhalb von zehn Jahren übertragen wird, ist ein Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG zu versteuern.

10.1.2.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen

10.20

Gehörte das Wirtschaftsgut vor der Übertragung zum Betriebsvermögen eines Betriebs des Gesellschafters oder zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei dieser oder einer anderen Personengesellschaft, handelt es sich bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ebenfalls um ein entgeltliches Rechtsgeschäft. In diesen Fällen werden die Folgen der Besteuerung jedoch vorrangig durch § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG geregelt. Danach erfolgt die Bewertung mit dem Buchwert, der bei zutreffender Bilanzierung und Bewertung im abgebenden Betriebsvermögen für das Wirtschaftsgut anzusetzen war. Das gilt nicht nur in den Fällen, in denen das zu übertragende Wirtschaftsgut über stille Reserven verfügt, sondern auch dann, wenn in dem Wirtschaftsgut stille Lasten ruhen.²⁵ Die übernehmende Personengesellschaft ist an diesen Wert gebunden und hat ihn im Wege der Einzelrechtsnachfolge fortzuführen (siehe dazu ausführlich unten Rdnr. 10.58).

10.1.3 Unentgeltliche Übertragungen

10.21

Von den entgeltlichen Rechtsgeschäften abzugrenzen sind solche Übertragungen, die als (verdeckte) **Einlage** in das Gesellschaftsvermögen erfolgen. Die Übertragung erfolgt dann unentgeltlich, wenn der Aktivierung des Wirtschaftsguts weder **fremdübliche Gegenleistungen** noch Gutschriften auf dem Kapitalkonto I gegebenenfalls zuzüglich weiterer Eigenkapitalkonten in der Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten gegenüberstehen. Deshalb liegt eine unentgeltliche Übertragung nur vor, wenn in Folge der Aktivierung des Wirtschaftsguts korrespondierend auf der

²⁵ Zutreffend PITZAL, DStR 2016, 2831.

Passivseite ein Zugang zur gesamthänderisch gebundenen Rücklage²⁶ und/oder eine Gegenbuchung nur **zugunsten des (echten) Kapitalkontos II** erfolgt.²⁷ Im Übrigen wird auch dann eine unentgeltliche Übertragung (Einlage) angenommen, wenn der Gegenwert unmittelbar erfolgswirksam als Ertrag mit Wirkung für alle Gesellschafter gebucht wird.²⁸ Bei dieser nicht gerade praxisüblichen Sachbehandlung ist außerhalb der Steuerbilanz eine Kürzung entsprechend § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG geboten.

10.1.3.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen

Erfolgt die Übertragung aus dem Privatvermögen des Gesellschafters in diesem Sinne unentgeltlich, ist der Vorgang als **Einlage** auch i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG zu beurteilen. Die Bewertung erfolgt nach Einlagegrundsätzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Abgesehen von den Einlagen innerhalb der Dreijahresfrist (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG) und der Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 6 Abs. 1 Nr. 5b oder Nr. 5c EStG), die höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen, muss die Bewertung daher regelmäßig mit dem Teilwert erfolgen. Der Gesellschafter realisiert in diesen Fällen zum Zeitpunkt der Einlage keinen steuerpflichtigen Gewinn.²⁹

10.22

Beispiel

Kommanditist K bringt ein Grundstück (Verkehrswert 100.000 €) in „seine KG“ ein. Die Anschaffungskosten haben seinerzeit 40.000 € betragen.

Buchung des Zugangs

a)	Grundstück	100.000 €	an sonstige betriebliche Erträge	100.000 €
b)	Grundstück	100.000 €	an Rücklage	100.000 €
c)	Grundstück	100.000 €	an Kapitalkonto II	100.000 €

Lösung

In allen Fällen liegt eine Einlage vor, die mit dem Teilwert zu bewerten ist, wenn die Anschaffung des Grundstücks außerhalb des Dreijahreszeitraums vor der Einlage liegt.

10.23

²⁶ BFH, Urt. v. 29.07.2014 – IV R 15/14, BStBl II 2016, 593, sowie BFH, Urt. v. 04.02.2016 – IV R 46/12, BStBl II, 607; BMF-Schreiben v. 26.07.2016 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I, 684. Ausdrücklich lässt der BFH offen, ob nicht jedwede Buchung auf einem Kapitalkonto, das nicht das Festkapitalkonto (Kapital I) ist, unabhängig von dessen Bezeichnung in Abweichung früherer Rechtsprechung nur eine Einlage ist.

²⁷ SCHMIDT/KULOSA, EStG, 41. Aufl. 2022, § 6 Rdnr. 782.

²⁸ BMF-Schreiben v. 11.07.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I, 713.

²⁹ BMF-Schreiben v. 03.09.2019 – IV C 1 – S 2256/19/10002 :001, BStBl I, 888, Rdnr. 2.

Im (nicht gerade praxistypischen) Fall **zu a)** ist die gebuchte Gewinnerhöhung außerhalb der Steuerbilanz rückgängig zu machen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dabei ist sowohl die Gewinnerhöhung innerhalb der Bilanz als auch der Abzug außerhalb der Steuerbilanz nach Maßgabe der Beteiligung allen Gesellschaftern zuzurechnen.

- 10.24 Sowohl die Ertragsbuchung als auch die erfolgsneutrale Buchung zur Erhöhung der gesamthänderisch gebundenen Rücklage³⁰ dürfte bei einer **Mehrpersonengesellschaft** nicht gerade der Regelfall sein, weil mit der Ertragsbuchung ebenso wie durch Erhöhung der Rücklage zugleich eine Bereicherung der anderen Gesellschafter erfolgt, und damit eine Schenkung vorliegt (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Damit folgt das ErbStG abweichend vom Zivilrecht dem Transparenzprinzip und rechnet die freigebige Zuwendung unmittelbar den Gesellschaftern nach Maßgabe der Beteiligungsquote zu.³¹ Man wird hier wohl nur dann zu vernünftigen Ergebnissen kommen, wenn auch die anderen Gesellschafter der Beteiligungsquote entsprechende Beiträge leisten.
- 10.25 Erreicht die Gutschrift auf einem Festkapitalkonto des Einbringenden (Kapital I) ggf. zzgl. der Gutschrift auf anderen Kapitalunterkonten und/oder der gesamthänderisch gebundenen Rücklage bei einer Übertragung aus dem Privatvermögen nicht den Teilwert, liegt in Höhe der Differenz zum Teilwert eine (verdeckte) Einlage vor. Dies dürfte unter Fremden nicht in Betracht kommen.

10.26 **Beispiel**

Mitunternehmer M bringt aus seinem Privatvermögen ein Grundstück in „seine“ Personengesellschaft ein, an der M mit 50 % und seine Kinder K1 und K2 mit jeweils 25 % beteiligt sind. Das Grundstück hatte M vor 20 Jahren zu Anschaffungskosten i.H.v. 50.000 € erworben. Der gemeine Wert = Teilwert beträgt zum Zeitpunkt der Einbringung unstreitig 170.000 €. Es wird vereinbart, dass M für die Einbringung eine Kapitalgutschrift in Höhe seiner damaligen Anschaffungskosten von 50.000 € erhält.

Lösung

In Höhe von 120.000 € liegt eine verdeckte Einlage vor. Für Zwecke der Steuerbilanz muss die richtige Buchung lauten:

³⁰ BMF-Schreiben v. 11.07.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I, 713, zu II.2.b).

³¹ BFH, Urt. v. 05.02.2020 – II R 9/17, BStBl II, 658. Die Verfassungsbeschwerde wurde durch Beschluss des BVerfG v. 19.04.2021 – 1 BvR 2072/20 nicht zur Entscheidung angenommen.

Grundstück	170.000 €	an Kapital M (vereinbart)	50.000 €
		an Kapital M	60.000 €
		an Kapital K1	30.000 €
		an Kapital K2	30.000 €

Bei Trennung der Kapitalkonten erfolgt die Buchung der Differenz als Einlage zugunsten des variablen (Eigen-)Kapitalkontos II oder – falls ein solches Konto dem Gesellschaftsvertrag zufolge nicht vorgesehen ist – auf einem „Mehrkapitalkonto M“ (nur) in der Steuerbilanz.

Liegen nach diesen Grundsätzen Einlagen vor, ist zu berücksichtigen, dass bei der Einlage von **Gebäuden** im gegebenen Fall die AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG zu bestimmen ist. Ist Gegenstand der Einlage ein **Bodenschatz**, der im Privatvermögen entdeckt wurde, ist die Absetzung für Substanzverringering (AfS) nach § 7 Abs. 6 EStG ausgeschlossen (§ 11d Abs. 2 EStDV).³² 10.27

10.1.3.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen

Gehörte das Wirtschaftsgut vor der Übertragung zum Betriebsvermögen eines Betriebs des Gesellschafters oder zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Personengesellschaft, so handelt es sich bei einer unentgeltlichen Übertragung um **Entnahmen** im abgebenden Betrieb bzw. Sonderbetriebsvermögen, jedoch werden die Folgen der Besteuerung vorrangig durch § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG geregelt. Danach erfolgt die Bewertung mit dem Buchwert, der bei zutreffender Bilanzierung und Bewertung im abgebenden Betriebsvermögen für das Wirtschaftsgut anzusetzen war. Die übernehmende Personengesellschaft ist an diesen Wert gebunden und hat ihn nach allgemeinen Grundsätzen im Wege der Einzelrechtsnachfolge fortzuführen (siehe dazu ausführlich unten Rdnr. 10.58). 10.28

Gehörte das Wirtschaftsgut vor der Übertragung in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft bereits zum Sonderbetriebsvermögen dieser Gesellschaft, liegt dem Grunde nach weder Entnahme noch Einlage vor, weil unentgeltliche Übertragungen innerhalb derselben Mitunternehmerschaft keinen Besteuerungstatbestand erfüllen. Insoweit ist die von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG angeordnete Buchwertfortführung nur deklaratorisch.³³ 10.29

³² BFH, Urt. v. 04.12.2006 – GrS 1/05, BStBl II 2007, 508; BFH, Urt. v. 29.07.2015 – IV R 15/14, BStBl II 2016, 593.

³³ BFH, Urt. v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFH-PR 2012, 387 m. Anm. WENDT = DB 2012, 2376 m. Anm. BODE = BB 2012, 2685 m. Anm. RECHNIK. Das ist schlüssig, denn das Wirtschaftsgut verlässt nicht das Betriebsvermögen in der „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“, bestehend aus Steuerbilanz der Gesellschaft, ggf. Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanz auf der Grundlage der additiven Gewinnermittlung; siehe dazu bereits Rdnr. 2.1 ff.

10.1.4 Ausweichgestaltung bei Grundstücken des Privatvermögens

- 10.30 Soweit gestaltbar, sollte im Zusammenhang mit Grundstücken zur Vermeidung des § 23 EStG zunächst eine **Überführung** aus dem Privatvermögen in das Sonderbetriebsvermögen erfolgen. Hier handelt es sich in jedem Fall – auch bei Mitnahme von Schulden aufgrund einer Finanzierung des Wirtschaftsguts – um eine Einlage i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu bewerten ist.
- 10.31 Nach Ablauf der Zehnjahresfrist (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG) kann dann eine Übertragung in das Gesellschaftsvermögen zum Buchwert erfolgen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG).

Beispiel

Die Einlageverpflichtung des Gesellschafters G beträgt 100.000 € und soll durch Übertragung eines Grundstücks erfüllt werden. Da das Grundstück dem G zum Zeitpunkt der Übertragung erst seit fünf Jahren gehört, wird anstelle einer Eigentumsübertragung zunächst eine Nutzungsüberlassung vereinbart.

Lösung

Dadurch wird das Grundstück Sonderbetriebsvermögen und ist in einer Sonderbilanz für G zu aktivieren. Nach Ablauf der zehnjährigen Frist des § 23 EStG erfolgt die Übertragung in das Gesellschaftsvermögen zum Buchwert, der – vorbehaltlich der AfA – regelmäßig dem Teilwert bei Einlage in das Sonderbetriebsvermögen entspricht.

- 10.32 Nach einer Einlage in das Betriebsvermögen bzw. hier Sonderbetriebsvermögen ist die AfA unter Beachtung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG zu berechnen, wenn Gegenstand der Einlage ein **Gebäude** ist, das vor der Einlage der Erzielung von Vermietungseinkünften nach § 21 EStG gedient hat.
- 10.33 Eine Bewertung mit dem Teilwert kommt bei **Anteilen an Kapitalgesellschaften** nicht in Betracht, weil § 6 Abs. 1 Nr. 5b und 5c EStG die Fortführung der Anschaffungskosten erzwingen, wenn der Teilwert diese übersteigt.

10.1.5 Veräußerung nach Einlage

- 10.34 Soweit eine Einlage vorliegt, droht die Besteuerung als Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG, wenn bei Grundstücken Anschaffung, Einlage und Veräußerung innerhalb des Zehnjahreszeitraums liegen (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG).