

10. Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften

Inhalt	Rdnr.	Inhalt	Rdnr.
10.1 Übertragung in das Gesamthandsvermögen	10.1	10.2.1 Veräußerung wie unter Fremden	10.23
10.1.1 Entgeltliche Rechtsgeschäfte	10.1	10.2.2 Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten	10.24
10.1.1.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen.....	10.3	10.2.3 Entnahmen aus dem Gesamthandsvermögen	10.26
10.1.1.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	10.4	10.2.4 Abgrenzung: Entnahmen aus dem Sonderbetriebsvermögen	10.31
10.1.2 Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	10.5	10.3 Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	10.32
10.1.2.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen.....	10.8	10.3.1 Überführung in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen.....	10.32
10.1.2.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	10.11	10.3.2 Überführung in das Sonderbetriebsvermögen	10.35
10.1.3 Unentgeltliche Übertragungen	10.12	10.4 Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	10.39
10.1.3.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen.....	10.13	10.4.1. Vorbemerkung	10.39
10.1.3.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	10.17	10.4.2 Übertragungen i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	10.41
10.1.4 Ausweichgestaltung bei Grundstücken des Privatvermögens.....	10.18	10.4.2.1 Übertragung zwischen Betriebsvermögen und Gesamthandsvermögen	10.42
10.1.5 Veräußerung nach Einlage	10.21	10.4.2.2 Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft	10.44
10.2 Übertragung aus der Personengesellschaft in das Privatvermögen des Gesellschafters	10.22	10.4.2.3 Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft	10.45

Inhalt	Rdnr.	Inhalt	Rdnr.
10.4.2.4 Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft.....	10.47	10.6 Umwandlungssteuergesetz und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen.....	10.96
10.4.3 Buchwertfortführung	10.50	10.6.1 Einbringung nach § 20 UmwStG und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen	10.96
10.4.3.1 Buchwertfortführung ohne Ergänzungsbilanz	10.50	10.6.2 Einbringung nach § 24 UmwStG und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen	10.101
10.4.3.2 Buchwertfortführung mit Ergänzungsbilanz	10.53	10.7 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern bei Beteiligung von Kapitalgesellschaften	10.104
10.4.4 Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist ...	10.57	10.7.1 Bei Übertragung bestehende Beteiligung.....	10.104
10.4.5 Verletzung der Sperrfrist und Einpersonen-GmbH & Co. KG.....	10.62	10.7.2 Nach Übertragung erfolgende Beteiligung einer Kapitalgesellschaft	10.108
10.4.6 Verletzung der Sperrfrist und § 6b EStG	10.70	10.8 Ausgliederung in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft.....	10.110
10.4.7 Ausgliederung mit Schuldübernahme (Trennungstheorie).....	10.73	10.9 Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung	10.127
10.5 Anteilsübertragung nach erfolgsneutraler Ausgliederung	10.80	10.10 Beendigung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung	10.128
10.5.1 Veräußerung des Anteils nach Ausgliederung des Sonderbetriebsvermögens.....	10.82		
10.5.2 Unentgeltliche Übertragung und steuerneutrale Ausgliederung	10.90		
10.5.3 Tarifbegünstigung trotz erfolgsneutraler Ausgliederung einer Sachgesamtheit	10.94		

10.1 Übertragung in das Gesamthandsvermögen

10.1.1 Entgeltliche Rechtsgeschäfte

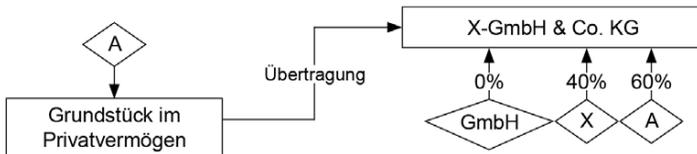
- 10.1 Die Übertragung eines Wirtschaftsguts eines Gesellschafters zu Eigentum in das Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) „seiner“ Personengesellschaft gegen Entgelt wie unter Fremden ist nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Aus der Sicht des übertragenden Gesellschafters handelt es sich um eine Veräuße-

ung und aus der Sicht der Personengesellschaft liegt eine **Anschaffung** vor. Dies gilt handels- und steuerrechtlich gleichermaßen.

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.¹ Gleiches gilt auch bei eigenkapitalersetzenden Darlehen.² 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. 10.73).

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.³

10.1.1.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen



Die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen ist grundsätzlich nur dann von steuerlicher Bedeutung, wenn es sich

- um eine privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG,
- um eine Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 EStG oder

¹ 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.

² BFH, Urt. v. 28.03.2000 – VIII R 41/98, BStBl II, 339.

³ BFH, Urt. v. 04.02.2016 – IV R 46/12, DStRE 2016, 186, Rdnr. 40 ff.

- um die Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 22 UmwStG handelt.

Aus der 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 oder 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 Wege. § 11d Abs. 2 EStDV ist nicht anwendbar.

10.1.1.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen

- 10.4 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).

10.1.2 Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

- 10.5 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 BFH⁴ werden Gesellschaftsrechte⁵ 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

⁴ BFH, Urt. v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl II 2002, 420; BFH, Urt. v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617; BFH, Urt. v. 24.01.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; BFH, Urt. v. 15.05.2008 – IV R 46/05, BStBl II, 812; BFH, Urt. v. 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl II 2009, 464, zur Qualität von Kapitalkonten bei der Gewährung von Gesellschaftsrechten.

⁵ Zur GmbH vgl. BFH, Urt. v. 24.04.2007 – I R 35/05, BStBl II 2008, 253.

verpflichtet hat und die Gegenleistung dem Kapitalanteil zugeschrieben wird, in dem sich die Gesellschaftsrechte widerspiegeln.

Von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft in diesem Sinne ist daher auszugehen, wenn der Gegenwert für das eingebrachte Wirtschaftsgut auf einem **Eigenkapitalkonto** des Gesellschafters gutgeschrieben wird,⁶ 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.⁷

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.⁸

Die Zugangsbewertung hat in diesen Fällen mit den Anschaffungskosten zu erfolgen, die dem **gemeinen Wert** des eingebrachten Wirtschaftsguts entsprechen, 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.⁹

Der **BFH**¹⁰ folgt jedoch nicht der Auffassung des BMF, dass die bloße Gutschrift der Gegenleistung auf dem **variablen (echten Eigen-)Kapitalkonto II** als Gewährung von Gesellschaftsrechten anzusehen ist.¹¹ Davon ist auszugehen, wenn der Gesellschaftsvertrag (§§ 109, 161 Abs. 2 HGB) vorsieht, dass sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, nicht nach dem gesamten Kapitalanteil, sondern (nur) nach dem festen Kapitalanteil (Kapital I) rich-

⁶ Vgl. dazu auch BMF-Schreiben v. 11.07.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I, 713; BMF-Schreiben v. 08.12.2011 – IV C 6 S 2241/10/10002, BStBl I, 1279.

⁷ 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). Nach der Übergangsregelung entsprechend dem BMF-Schreiben v. 20.05.2009 – IV C 6 – S 2134/07/10005, BStBl I, 671, sowie BMF-Schreiben v. 11.07.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl I, 713, wird es nicht beanstandet, wenn Übertragungsvorgänge vor dem 01.07.2009 wie bisher beurteilt werden.

⁸ BFH, Urt. v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617.

⁹ BFH, Urt. v. 26.03.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091; DStR 2015, 1606.

¹⁰ BFH, Urt. v. 29.07.2015 – IV R 15/14, DStR 2016, 217; FR 2016, 228 mit Komm. LEVEDAG;

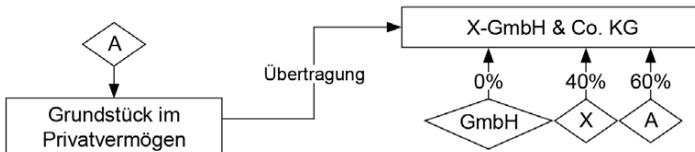
BFH, Urt. v. 16.02.2016 – IV R 46/12, DStRE 2016, 186.

¹¹ BMF v. 11.07.2011, BStBl I, 713.

ten soll.¹² Die Finanzverwaltung wird ihre Auffassung korrigieren müssen. Solange greift § 176 Abs. 2 AO.

10.1.2.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen

10.8



Ebenso wie die Übertragung gegen Entgelt sowie unter Fremden ist auch eine Gutschrift in der Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Es handelt sich um einen **tauschähnlichen Vorgang**, der bei Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen Steuerfolgen

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

auslösen kann. Das gilt auch für die Rechtsfolgen entsprechend Rdnr. 10.2.

Die Anschaffungskosten entsprechen dem **gemeinen Wert** des eingebrachten Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG). Maßgebend ist der objektiv bestehende gemeine Wert zum Zeitpunkt der Einbringung.¹³

10.9

Beispiel

Kommanditist K bringt eine GmbH-Beteiligung (Anteil am Stammkapital 30 %, Anschaffungskosten 150.000 €) aus seinem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen 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 eines Darlehensanspruchs („Privatkonto“).

¹² Nach REiB, in: KIRCHHOFF, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rdnr. 382 entbehrt die unterschiedliche Sachbehandlung jeder inneren Rechtfertigung.

¹³ BFH, Urt. v. 26.03.2015 – IV R 7/12, BFH/NV 2015, 1091.

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).

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.

10.10

10.1.2.2 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, handelt es sich bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zwar ebenfalls um ein entgeltliches Rechtsgeschäft, jedoch werden die Folgen der Besteuerung 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 im Wege der Einzelrechtsnachfolge fortzuführen (siehe dazu ausführlich unten Rdnr. 10.39).

10.11

10.1.3 Unentgeltliche Übertragungen

Von den entgeltlichen Rechtsgeschäften abzugrenzen sind solche Übertragungen in das Gesamthandsvermögen, die als (verdeckte) **Einlage** erfolgen. Die Übertragung erfolgt dann unentgeltlich, wenn der Aktivierung des Wirtschaftsguts weder fremdübliche Gegenleistungen noch Gutschriften auf dem **Kapitalkonto I** ggf. zzgl. weiterer **Eigenkapitalkonten** in der Form der Gewährung von Gesellschafts-

10.12

rechten gegenüberstehen.¹⁴ Deshalb liegt eine unentgeltliche Übertragung nur vor, wenn in Folge der Aktivierung des Wirtschaftsguts korrespondierend auf der Passivseite ein Zugang zur gesamthänderisch gebundenen Rücklage und/oder eine Gegenbuchung nur **zugunsten des (echten) Kapitalkontos II** erfolgt.¹⁵ Im Übrigen wird auch dann eine unentgeltliche Übertragung (Einlage) angenommen, wenn der Gegenwert unmittelbar erfolgswirksam als Ertrag mit Wirkung für alle Gesellschafter gebucht wird. Außerhalb der Steuerbilanz ist im Fall der Ertragsbuchung eine Kürzung entsprechend § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG geboten.

10.1.3.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen

10.13 Erfolgt die Übertragung aus dem Privatvermögen des Gesellschafters in diesem Sinne unentgeltlich, ist der Vorgang als erfolgsneutrale **Einlage** auch i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG zu beurteilen. Davon ist auszugehen, wenn eine „freiwillige Einzahlung in das Eigenkapital“¹⁶ vorliegt. Wird der Gegenwert der gesamthänderisch gebundenen Rücklage zugeführt, setzt dies voraus, dass es sich nicht nur um eine „buchhalterische“ Maßnahme handelt, sondern dass die Berechtigung zur Passivierung dieser Rücklage auch gesellschaftsrechtlich geregelt ist, und zwar entweder durch Gesellschaftsvertrag oder durch Beschluss der Gesellschafter (§ 264c Abs. 2 Satz 8 HGB).

10.14 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 verdeckten Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG) muss die Bewertung daher regelmäßig mit dem Teilwert erfolgen. Der Gesellschafter realisiert in diesen Fällen zum Zeitpunkt der Einlage keinen steuerpflichtigen Gewinn.

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 gesamthänderische Rücklage	100.000 €
c) Grundstück	100.000 €	an Kapitalkonto II	100.000 €

¹⁴ BFH, Urt. v. 29.07.2015 – IV R 15/14, DStR 2016, 217; BFH, Urt. v. 16.02.2016 – IV R 46/12, DStRE 2016, 186.

¹⁵ Siehe dazu bereits Rdnr. 10.6 ff.

¹⁶ BFH, Urt. v. 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl II 2009, 464.

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.

Im (nicht gerade praxistypischen) Fall **zu a)** ist die gebuchte Gewinnerhöhung 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.

Im Fall **zu b)** entspricht die Lösung sowohl der Auffassung des BFH¹⁷ als auch des BMF.¹⁸ Die Lösung **zu c)** folgt der aktuellen Rechtsprechung des BFH,¹⁹ weicht aber vom BMF-Schreiben vom 11.07.2011 ab. Die Reaktion des BMF steht derzeit (03/2016) noch aus.

Sowohl die Ertragsbuchung als auch die erfolgsneutrale Buchung zur Erhöhung der gesamthänderisch gebundenen Rücklage²⁰ 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 ErbStG). Man wird hier wohl nur dann zu vernünftigen Ergebnissen kommen, wenn auch die anderen Gesellschafter der Beteiligungsquote entsprechende Beiträge leisten. 10.15

Liegt bei einer Übertragung aus dem Privatvermögen die Gutschrift auf einem Eigenkapitalkonto des Einbringenden oder der gesamthänderisch gebundenen Rücklage unterhalb des Teilwerts, liegt in Höhe der Differenz zum Teilwert eine (verdeckte) Einlage vor. Dies dürfte unter Fremden nicht in Betracht kommen. 10.16

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.

¹⁷ BFH, Urt. v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617; BFH, Urt. v. 15.05.2008 – IV R 46/05, BStBl II, 812; BFH, Urt. v. 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl II 2009, 464.

¹⁸ BMF-Schreiben v. 11.07.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl I, 713, zu II.2.b)

¹⁹ BFH, Urt. v. 29.07.2015 – IV R 15/14, DStR 2016, 217; BFH, Urt. v. 16.02.2016 – IV R 46/12, DStRE 2016, 186.

²⁰ BMF-Schreiben v. 11.07.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl I, 713, zu II.2.b).

Lösung

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

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).

10.1.3.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen

- 10.17 Gehörte das Wirtschaftsgut vor der Übertragung zum Betriebsvermögen eines Betriebs des Gesellschafters oder zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei dieser oder einer anderen Personengesellschaft, so handelt es sich bei einer unentgeltlichen Übertragung ebenfalls um **Entnahmen** im abgebenden Betrieb bzw. Sonderbetriebsvermögen,²¹ jedoch werden die Folgen der Besteuerung vorrangig durch § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG geregelt.²² 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. 10.39).

10.1.4 Ausweichgestaltung bei Grundstücken des Privatvermögens

- 10.18 Soweit gestaltbar, sollte im Zusammenhang mit Grundstücken zur Vermeidung des § 23 EStG zunächst eine **Überführung** aus dem Privatvermögen in das Son-

²¹ Nach Auffassung des 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. RECNIK, liegen allerdings keine Entnahmen vor, wenn es sich um das Sonderbetriebsvermögen derselben Personengesellschaft handelt. Das ist schlüssig, denn das Wirtschaftsgut verlässt nicht das Betriebsvermögen in der „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“, bestehend aus Gesamthandsbilanz, ggf. Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanz auf der Grundlage der additiven Gewinnermittlung.

²² Innerhalb derselben Mitunternehmerschaft ist die unentgeltliche Übertragung kein Besteuerungstatbestand. Insoweit ist § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG nur deklaratorisch. In anderen Fällen – etwa wenn das Wirtschaftsgut Sonderbetriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft war oder zum Betriebsvermögen eines Betriebs des Mitunternehmers gehört hat – handelt es sich um eine Entnahme, deren Bewertung spezialgesetzlich von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG privilegiert wird. Ebenso BODE, BB 2012, 2685; ablehnend MITSCHKE (BMF), FR 2013, 314 und 618.