

PERSONENGESELLSCHAFTEN

Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter des BV in eine Personengesellschaft mit und ohne Teilentgelt

von Dipl.-Finw. Reimund Deh, München

■ Bringt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft einzelne Wirtschaftsgüter (WG) seines Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögens in eine Personengesellschaft unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein, sind in der aufnehmenden Personengesellschaft grundsätzlich die Buchwerte fortzuführen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Nachfolgend soll die Problematik aufgezeigt werden, wenn neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten auch Entgelte gezahlt oder Schulden übernommen werden. ■

1. Überblick über die Regelung des § 6 Abs. 5 EStG und Abgrenzung zu anderen Rechtsvorschriften

§ 6 Abs. 5 EStG umfasst zwei Regelungsbereiche, für die bei Erfüllung der Voraussetzungen die Buchwertfortführung zwingend angeordnet wird:

- **§ 6 Abs. 5 S. 1, 2 EStG** betrifft die **Überführung** von einzelnen WG des Betriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (z.B. vom Einzelunternehmen des A in ein Sonder-BV einer KG, an der A beteiligt ist). Man spricht hier von Überführungen ohne Rechtsträgerwechsel.
- **§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 bis 3 EStG** regelt die unentgeltliche **Übertragung** von einzelnen WG des Mitunternehmers oder die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Mitunternehmerschaft (Einbringung) bzw. umgekehrt aus dem Gesamthandsvermögen in das Betriebsvermögen des Mitunternehmers gegen Minderung von Gesellschaftsrechten (Ausbringung oder Sachwertabfindung) sowie Übertragungen zwischen den Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft. In all diesen Fällen findet ein **Rechtsträgerwechsel** statt.

MERKE ■ Die Rechtsnorm findet auch auf Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen (atypisch stille Gesellschaft) Anwendung sowie auf Körperschaften als einbringende Mitunternehmer (§ 8 Abs. 1 KStG verweist auf § 6 EStG, vgl. auch KStR 32 Abs. 1). Vom sachlichen Anwendungsbereich her ist die Regelung sowohl auf WG des Anlage- als auch des Umlaufvermögens anwendbar, und zwar gleichermaßen auf Übertragungen unter Gründung einer neuen Gesellschaft sowie auf Übertragungen zwischen Betriebsvermögen verschiedener Einkunftsarten (§§ 13, 15, 18 EStG).

§ 6 Abs. 5 EStG regelt umgekehrt und in Abgrenzung zu anderen Vorschriften nicht:

Buchwerte in diesen Fällen zwingend fortzuführen

In diesen Fällen findet ein Rechtsträgerwechsel statt

Anwendungsbereich der Norm weit gefasst

- die Übertragung von WG des **Privatvermögens** in das Gesamthandsvermögen und umgekehrt. Für die Übertragung von WG des Privatvermögens des Mitunternehmers gelten die Grundsätze des BMF 11.7.11, BStBl I 11, 713.
- die unentgeltliche Übertragung **betrieblicher Sachgesamtheiten** (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile). Hier ist § 6 Abs. 3 EStG einschlägig.
- Einbringungen in eine Mitunternehmerschaft nach § 24 UmwStG.
- trotz teilweise gegenteiliger Auffassungen im Schrifttum die Direkt-Übertragung von WG zwischen **Schwesterpersonengesellschaften**, vgl. z.B. Kulosa, L. Schmidt, § 6 EStG, Rz. 702 m.w.N., BMF 8.12.11, a.a.O., Rz. 18-20 mit Gestaltungsvorschlägen unter Zuhilfenahme von § 6b EStG oder im Rahmen einer zweistufigen Abwicklung.
- Übertragungen von WG aus dem Gesamthandsvermögen in ein Betriebsvermögen des Mitunternehmers unter Aufgabe des Betriebs der Personengesellschaft (**Realteilung** nach § 16 Abs. 3 EStG). Hier besteht ebenfalls Zwang zur Buchwertfortführung.

Nach herrschender Meinung wohl auch kein Fall des § 6 Abs. 5 EStG

2. Unentgeltliche Übertragung

■ Ausgangssachverhalt „Arm- und Reich-GmbH & Co. KG“

Herr Reich ist Kommanditist (Beteiligungsquote 20 %) der o.g. GmbH & Co. KG, die in Geislingen/Steige ein Bauunternehmen (Hoch- und Tiefbau) betreibt. Reich unterhält gleichzeitig ein Einzelunternehmen (Handel mit Baumaschinen).

Reich hat zum 15.5.14 zur Stärkung der Eigenkapitalbasis der KG einen Bagger (Buchwert 45.000 EUR, Teilwert 70.000 EUR) aus dem Umlaufvermögen des „Baumaschinenhandels“ auf die KG übertragen. Die **Gegenbuchung** ist über das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto der KG in Höhe von 45.000 EUR erfolgt. Stille Reserven sollen erhalten bleiben.

Gegenbuchung über Rücklagenkonto der KG erfolgt

Die **unentgeltliche** Übertragung wird durch § 6 Abs. 5 S. 3 EStG privilegiert. Kennzeichnend für den Begriff der Unentgeltlichkeit ist die fehlende Gegenleistung. Als Gegenbuchung für die Übertragung kommen daher weder ein Verbindlichkeitskonto noch ein Kapitalkonto infrage, sondern nur das gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklagenkonto (verdeckte Einlage).

Vorgang führt zu verdeckter Einlage

PRAXISHINWEIS | Ist bei der verdeckten Einlage eine Kapitalgesellschaft als Einbringende beteiligt und sind die anderen Mitunternehmer der Personengesellschaft deren Gesellschafter, liegt durch die Wertverschiebung i.d.R. eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Hinweis | Alternativ ist auch vorstellbar, dass die Übertragung als offene Einlage gegen Ertragsbuchung erfolgt, was auch handelsrechtlich zulässig ist. Ob dabei schenkungsteuerlich ein steuerbarer Tatbestand i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt, ist unerheblich.

Auch offene Einlage gegen Ertragsbuchung denkbar

Hinweis | Würden neben der Gegenbuchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto auch Entgelte gewährt, etwa in Form von Barzahlungen, der Einräumung einer Darlehensforderung (Sonder-BV) oder durch Übernahme von Verbindlichkeiten, würde dies zur anteiligen Aufdeckung stiller Reserven führen, vgl. unter 4.).

Da im obigen Fall jedoch eine unentgeltliche Übertragung stattfand, muss in der KG der Buchwert des Baggers in Höhe von 45.000 EUR fortgeführt werden.

3. Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten ohne Teilentgelt

■ Abwandlung Ausgangssachverhalt

Reich überträgt den Bagger gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die KG, indem die Gegenbuchung ausschließlich auf dem variablen Kapitalkonto II erfolgt, auf dem laut Gesellschaftsvertrag auch **Verluste** verbucht werden. Dieses Konto stellt steuerlich keine Schuld der KG gegenüber Reich dar (kein Sonder-BV), sondern Eigenkapital.

Neben der festen Kommanditeinlage (Kapitalkonto I) wird noch ein Kapitalkonto III geführt, auf dem ausschließlich entnehmbare Gewinnanteile sowie Entnahmen und sonstige Einlagen verbucht werden (Gesellschafterdarlehenskonto). Die Buchungen:

1. **Gesamthandsbilanz:** Maschinen an Kapitalkonto II Reich 70.000 EUR (Teilwertansatz)
2. **Negative Ergänzungsbilanz** Reich: Kapital an Maschinen 25.000 EUR (Abstockung).

■ Exkurs Gewährung von Gesellschaftsrechten

Das BMF verweist in seinem Schreiben vom 8.12.11 auf ein früheres Schreiben vom 30.5.97 (IV B 2 -S 2241 a - 51/93 II, BStBl I 97, 627), das zur Frage des Umfangs des steuerlichen Kapitalkontos i.S. des § 15a EStG Stellung nimmt. Neben der Erhöhung des Festkapitals, das die handelsrechtliche Gewinnverteilung beeinflusst, ist auch ein variables Kapitalkonto bei einer KG ein Kapitalkonto, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag der KG auf dem Konto auch Verluste gebucht werden. Im Ausscheidens- bzw. Liquidationsfall soll auch die Verrechnung genügen (BFH 15.5.08, IV R 46/05, BStBl II 08, 812).

In Abgrenzung dazu ist das Darlehenskonto als Forderung des Mitunternehmers im Sonder-BV zu werten und ist somit kein Kapitalkonto (im Ausgangssachverhalt wäre dies das Kapitalkonto III). Keine Rolle für die Einordnung spielt die Verzinsung des Kontos.

Lösung der Abwandlung: Da die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung vollumfänglich gegeben sind, ist der Buchwert der Baumaschine (45.000 EUR) fortzuführen.

Bei Teilentgelt auch anteilige Aufdeckung stiller Reserven

Verbuchung auf variablem Kapitalkonto II

Werden auf dem Konto auch Verluste gebucht?

Verzinsung spielt keine Rolle

GESTALTUNGSHINWEIS I

Die Buchwertfortführung kann auch erreicht werden, wenn zwar in der Handelsbilanz der Teilwert des eingebrachten WG angesetzt wird, jedoch in einer (negativen) Ergänzungsbilanz eine Abstockung stattfindet, sodass insgesamt der Buchwert erreicht wird. Der negative Buchwert (hier 25.000 EUR) wird ratierlich über eine Minder-AfA gewinnerhöhend aufgelöst. Dieser Gewinn wird im Rahmen der Gewinnverteilung der KG ausschließlich dem Gesellschafter zugerechnet, der die Ergänzungsbilanz bildet. Die AfA-Methode richtet sich dabei nach derjenigen in der Gesamthandsbilanz.

Die Bildung einer Ergänzungsbilanz hat übrigens auch Bedeutung für die Vermeidung der rückwirkenden Besteuerung der Einbringung, falls die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG verletzt wird (im Rahmen dieses Beitrags wird jedoch nicht darauf eingegangen).

Abstockung in der Ergänzungsbilanz sichert Buchwert

4. Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten und Teilentgelt

■ Abwandlung der Abwandlung

Reich überträgt den Bagger gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die KG, wobei ein Teil der Gegenleistung auf dem Kapitalkonto II gebucht wird sowie die in Zusammenhang mit der Refinanzierung des Baggers stehende Darlehensschuld von 60.000 EUR übernommen werden soll. Kann der Buchwert (45.000 EUR) vollumfänglich fortgeführt werden und kann ggf. eine Abstockung in der Ergänzungsbilanz erfolgen?

Gesellschaftsrechte und übernommene Verbindlichkeit als Gegenleistung

Unter 3. wurde dargestellt, in welchen Fällen eine „Gewährung von Gesellschaftsrechten“ vorliegt. Zählt nun die übernommene Schuld als Teilentgelt? Dies ist eindeutig zu **bejahen**.

MERKE | Eine im Rahmen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG relevante Gegenleistung der Personengesellschaft kann sowohl in der Hingabe von Aktiva (z.B. Einräumung einer Darlehensforderung) als auch in der Übernahme von Schulden liegen (EStH 6.15, „Übertragung von Einzel-WG“ unter Hinweis auf diverse BFH-Rechtsprechung sowie Kulosa, L. Schmidt, § 6, Rz. 696). Dies gilt jedoch nur dann, wenn das Entgelt fremdüblich ist (sonst lägen erfolgsneutrale Entnahmen oder Einlagen vor. Eine Gegenbuchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ist keine Gegenleistung.

Ein (fremdübliches) Teilentgelt führt nach Auffassung der Finanzverwaltung aufgrund der sog. „Trennungstheorie“ zu einem anteiligen Veräußerungsvorgang (BMF a.a.O., Rz. 15), der einen Gewinn (Verlust) auslösen kann. Zur Ermittlung der **Entgeltlichkeitsquote** wird das Teilentgelt zum Verkehrswert des übertragenen WG in Relation gesetzt; im obigen Beispielsfall hätte die KG den Bagger zu 6/7 entgeltlich und zu 1/7 unentgeltlich erworben.

Finanzverwaltung beruft sich auf die „Trennungstheorie“

Zur Ermittlung des **Einbringungsgewinns** wird dem Entgelt der anteilige Buchwert (6/7 von 45.000 EUR = 38.571 EUR) gegenübergestellt. Der Gewinn beträgt somit 21.429 EUR. Die Gewinnrealisierung kann auch nicht durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden.

Beachten Sie | Der **unentgeltliche** Teil der Übertragung unterliegt der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG. In Höhe von 3.571 EUR (1/7 der stillen Reserven) kann eine Abstockung in einer (negativen) Ergänzungsbilanz erfolgen.

■ Lösung der Abwandlung

Reich erzielt somit in seinem Einzelunternehmen einen Gewinn von 21.429 EUR (60.000 EUR ./. 38.571 EUR). Die Anschaffungskosten der KG betragen mindestens 60.000 EUR Teilentgelt zzgl. 1/7 des nach § 6 Abs. 5 S. 3 fortgeführten Buchwerts in Höhe von 6.429 EUR (45.000 EUR * 1/7). Zu buchen wäre somit:

Maschinen 66.429 EUR	an Bankverbindlichkeiten	60.000 EUR
	an Kapitalkonto II Reich	6.429 EUR

alternativ bei Teilwertansatz:

Maschinen 70.000 EUR	an Bankverbindlichkeiten	60.000 EUR
	an Kapitalkonto II Reich	10.000 EUR

Ergänzungsbilanz Reich: „Kapital an Maschinen 3.571 EUR“ (Abstockung insoweit möglich)

Der **BFH** wendet in seinen noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteilen vom 21.6.12 (IV R 108) bzw. vom 19.9.12 (IV R 11/12) die Einheitstheorie bzw. modifizierte Trennungstheorie an. das heißt, es erfolgt solange keine Gewinnrealisierung, wie das **Teilentgelt zusammen mit gewährten Gesellschaftsrechten** (Gutschriften auf dem Kapitalkonto) den Buchwert des übertragenen WG nicht **übersteigt**.

Nur dann ist laut BFH die Einbringung des WG voll unentgeltlich und es gilt die Buchwertfortführung. Wird der Buchwert insgesamt jedoch überschritten, liegt nach der Auffassung des BFH ein steuerlich **voll entgeltliches** Rechtsgeschäft vor! Es ist jedoch davon auszugehen, dass die BFH-Rechtsprechung in den meisten Fällen vorteilhafter ist als die strikte Trennungstheorie der Finanzverwaltung.

■ Beispiel für die Auswirkungen der unterschiedlichen Rechtsauffassungen

Gesellschafter Jung ist zu 70 % an der Jung & Alt OHG beteiligt und überlässt der OHG ein Lagergrundstück zur Nutzung (Sonder-BV I). Der Buchwert des Grundstücks beträgt 200.000 EUR, der Teilwert 400.000 EUR. Jung hat zum Kauf des Lagergrundstücks ein Darlehen bei seiner Hausbank aufgenommen, das im (negativen) Sonder-BV bilanziert ist; der aktuelle Saldo beträgt 100.000 EUR.

Aufdeckung stiller Reserven von rund 21.500 EUR

Verbuchung des Geschäftsvorfalles bei der KG

BFH wendet Einheitstheorie an

Rechtsprechung dürfte aber meist vorteilhaft sein

Das Grundstück wurde zum 1.7.14 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und unter Übernahme der Bankschuld in die OHG eingebracht. Es sollen sowohl nach Auffassung des BMF als auch nach der BFH-Rechtsprechung möglichst wenig stille Reserven aufgelöst und versteuert werden.

Wichtig: Es soll darauf geachtet werden, dass die Gegenleistungen nicht den Buchwert des Grundstücks übersteigen (dazu soll die Kapitalrücklage verwendet werden).

Gegenleistungen
sollen Buchwert des
Grundstücks nicht
übersteigen

■ Lösung 1: BMF Trennungstheorie

■ Entgeltlicher Teil: 25 % = 100.000 EUR (100.000 EUR/400.000 EUR Teilwert).
Jung versteuert als laufenden Gewinn im Sonder-BV = 50.000 EUR.
100.000 EUR Entgelt ./ 50.000 EUR Buchwert (= 25 % aus 200.000 EUR)

■ Die OHG führt in Höhe von 75 % unentgeltlicher Teil = 150.000 EUR die Buchwerte in der Steuerbilanz fort. Zzgl. der übernommenen Schuld ergibt sich mind. ein Ansatz von 250.000 EUR AK. In einer (negativen) Ergänzungsbilanz kann Jung wiederum bis max. 150.000 EUR abstocken (75 % der stillen Reserven).

Buchwerte werden
zu 75 % fortgeführt

Buchungsmöglichkeiten:

Grundstück 250.000 EUR

an Kapitalkonto II (gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten)	50.000 EUR
an Kapitalrücklage (gesamthänderisch gebunden)	100.000 EUR
an Bankverbindlichkeiten	100.000 EUR

Ergänzungsbilanz Jung: Kapital an Grundstücke 50.000 EUR (Abstockung)

oder bei höherem Teilwertansatz des WG in der Gesamthand:

Grundstück 400.000 EUR

an Kapitalkonto II (gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten)	50.000 EUR
an Kapitalrücklage (gesamt händlerisch gebunden)	250.000 EUR
an Bankverbindlichkeiten	100.000 EUR

Ergänzungsbilanz Jung: Kapital an Grundstücke 150.000 EUR (Abstockung)

■ Lösung 2: BFH modifizierte Trennungstheorie (Einheitstheorie)

Das Entgelt von 100.000 EUR und die gewährten Gesellschaftsrechte von 50.000 EUR übersteigen **nicht** den Buchwert des Grundstücks, sodass keine stillen Reserven aufzudecken sind und § 6 Abs. 5 EStG vollumfänglich zur Anwendung kommt.

Die OHG führt in Höhe von 200.000 EUR den Buchwert des Grundstücks in der Steuerbilanz fort.

Entgelt und
Gesellschaftsrechte
übersteigen den
Buchwert nicht

Buchungsmöglichkeit bei vollem Teilwertansatz in der Gesamthand:

Grundstück 400.000 EUR

an Kapitalkonto II (gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) 50.000 EUR

an Kapitalrücklage (gesamthänderisch gebunden) 250.000 EUR

an Bankverbindlichkeiten 100.000 EUR

Ergänzungsbilanz Jung: Kapital an Grundstücke 200.000 EUR (volle Abstockung)

PRAXISHINWEIS | Zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven empfiehlt es sich, falls die finanzierende Bank „mitspielt“, die Schulden beim Mitunternehmer zurückzubehalten. Dies sollte zumindest dann funktionieren, wenn als Gegenleistung zum eingebrachten WG die Gegenbuchung ausschließlich auf dem Kapitalkonto erfolgt (mangels Schuldübernahme liegt ja auch kein Teilentgelt vor). Da in diesem Fall weiterhin negatives Sonderbetriebsvermögen vorliegen soll, kann der Mitunternehmer die Zinsen als Sonderbetriebsausgaben geltend machen (OFD Karlsruhe 20.6.06, S 2241/27-St 111, Rz. 5.2, Bsp. 3).

Beachten Sie | Zu der o.g. Frage der Behandlung des Teilentgelts ist noch ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (X R 28/12). Bis zur Entscheidung stellt das BMF die Veröffentlichung der beiden Urteile aus dem Jahr 2012 zurück und hält weiter an der strikten Trennungstheorie fest (**Nichtanwendungserlass** vom 12.9.13, BStBl I 13, 1164). In einschlägigen Fällen sollte daher Einspruch eingelegt werden (Kulosa, L. Schmidt, § 6 Rz. 697 erwartet allerdings noch keine vollständige Klärung der Problematik des Teilentgelts).

5. Sachwertabfindung

Scheidet ein Mitunternehmer aus der Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung aus, ohne dass eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG vorliegt, erzielt er einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Überführt der ausscheidende Mitunternehmer jedoch die ihm zugeteilten WG in sein (Sonder-)Betriebsvermögen und erfolgt die Ausbringung unentgeltlich oder gegen Minderung von Gesellschaftsrechten, hat er nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, 2 EStG zwingend den Buchwert fortzuführen. Soweit wiederum Verbindlichkeiten übernommen werden oder andere Gegenleistungen (Teilentgelt) erfolgen, liegt nach der Trennungstheorie (BFH-Einheitstheorie) ein anteiliger Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft vor, der nach dem Gewinnverteilungsschlüssel allen Mitunternehmern zuzurechnen ist.

PRAXISHINWEIS | Um dies zu vermeiden, sollte ausschließlich ein Abgang auf dem steuerlichen Kapitalkonto gebucht werden (OFD Karlsruhe, a.a.O.). Die KG darf also nicht über Forderung bzw. gegen das Darlehenskonto des Gesellschafters buchen, um die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden. Im Fall der Ausbringung scheidet die Bildung einer Ergänzungsbilanz m.E. aus. Die in Teilen der Literatur geforderte (erfolgsneutrale) Bildung eines Ausgleichspostens ist im BMF-Schreiben vom 8.12.11 (a.a.O.) nicht erwähnt, sodass die Kapitalkonten der Gesellschafter in der Gesamthandsbilanz (um den Buchwertabgang des WG) anzupassen sind.

Verbindlichkeiten
zurückbehalten



INFORMATION
Anhängiges
Verfahren beachten

Folgen einer
Ausbringung

Bildung einer
Ergänzungsbilanz
dürfte ausscheiden