

PERSONENGESELLSCHAFTEN

Typische Gefahren bei der Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten nach § 24 UmwStG

von Dipl.-Finw. Reimund Deh, München

| Bringt jemand im Ganzen seinen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein, stellt sich die Frage, ob die Einbringung ertragsteuerlich in vollem Umfang steuerneutral erfolgen kann oder ob ganz bzw. teilweise stille Reserven aufgelöst werden müssen. Problematisch kann es insbesondere dann werden, wenn **neben** der Gewährung von Gesellschaftsrechten auch Entgelte gezahlt, eine Gutschrift auf dem Gesellschafter-Darlehenskonto erfolgt oder gar Schulden des Einbringenden übernommen werden. |

1. Problematik Gewährung von Gesellschaftsrechten

Wird also eine betriebliche Sachgesamtheit in eine Personengesellschaft eingebracht, eröffnet sich nach § 24 Abs. 1 UmwStG für die Beteiligten das **Wahlrecht**, die Einbringung – abweichend vom Regelansatz zum gemeinen Wert – mit dem **Buchwert** bzw. Zwischenwert anzusetzen, wenn der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird.

PRAXISHINWEIS | In diesem Zusammenhang sei nur erwähnt, dass der Buch- oder Zwischenwertansatz auch erreicht werden kann, indem in der Gesamthandsbilanz (z.B. Handelsbilanz) der gemeine Wert angesetzt wird und in einer für den bzw. die Einbringenden aufzustellenden negativen Ergänzungsbilanz auf den Buchwert abgestockt wird. Eine Bindung des steuerlichen Wertansatzes an den handelsrechtlichen besteht nicht.

Gefordert wird laut dem Gesetzeswortlaut in § 24 UmwStG, dass die Einbringung **gegen Gewährung** von **Gesellschaftsrechten** vollzogen wird. In welchem **Umfang** dies notwendig sein soll, lässt sich jedoch aus dem Gesetzestext nicht entnehmen. Was bedeutet nun „gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“?

■ Exkurs „Gewährung von Gesellschaftsrechten“

Das **BMF** (11.11.11, IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl I 11, 1314) verweist in Rz. 24.07 des UmwSt-Erlasses auf ein früheres Schreiben vom 30.5.97 (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 ein Kapitalkonto im o.g. Sinne, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag auf diesem Konto auch **Verluste** gebucht werden, wobei die Verrechnung des Kontos mit aufgelaufenen Verlusten spätestens im Ausscheidens- bzw. Liquidationsfall genügt (BFH 15.5.08, IV R 46/05, BStBl II 08, 812).

Einbringung einer betrieblichen Sachgesamtheit

Abstockung auf Buchwert in Ergänzungsbilanz möglich

Alternativen zur Erhöhung des Festkapitals

In Abgrenzung dazu ist das Darlehenskonto als Forderung des Mitunternehmers im Sonder-BV zu werten und stellt somit kein Kapitalkonto dar (aus Sicht der Gesellschaft ist eine Verbindlichkeit zu passivieren). Dass die Forderung im Sonder-BV des Gesellschafters bei der Personengesellschaft bilanziert wird, führt nicht dazu, von der Zuführung zu einem Kapitalkonto zu sprechen (klarstellend BFH 11.12.01, VIII R 58/98, BStBl II 02, 420). Die Bezeichnung des Kontos ist nicht ausschlaggebend. Entscheidend ist, ob die Zu- und Abgänge gesellschafts- oder schuldrechtlicher Natur sind und die Gesamtumstände, insbesondere die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen. Die Frage der Verzinsung spielt ebenfalls keine Rolle für die Abgrenzung der Konten.

Darlehenskonto
als Forderung im
Sonder-BV zu
bilanzieren

2. Wie ist die Auffassung der Finanzverwaltung?

Das **BMF** (UmwSt-Erlass vom 11.11.11, BStBl I 11, 1314, Tz. 24.07) vertritt die Auffassung, dass nicht nur die bloße Gewährung bzw. Verstärkung der Mitunternehmerstellung (z.B. Erhöhung des Kommanditkapitals) ausreicht, um die Buchwerte vollumfänglich fortführen zu können, sondern die Gegenleistung für die Einbringung muss **in vollem Umfang** Gesellschaftsrechte beinhalten.

Beachten Sie | Sonstige Gegenleistungen wie die Gutschrift auf dem Gesellschafter-Darlehenskonto sind nach dieser Auffassung schädlich, sodass **insoweit** stille Reserven aufzudecken sind. Der Fachjargon spricht hier von einer Einbringung gegen ein sog. Mischentgelt.

Einbringung gegen
Mischentgelt

Der für Einbringungen von Betriebsvermögen in eine **Kapitalgesellschaft** in § 20 Abs. 2 S. 5, Abs. 4 S. 2 UmwStG geregelte Grundsatz, dass auch „andere“ Gegenleistungen unschädlich sind, sofern sie den Buchwert nicht übersteigen, gilt nicht für Einbringungen in eine **Personengesellschaft**, da § 24 UmwStG eine solche Regelung nicht vorsieht. Insofern wäre die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH z.B. flexibler zu gestalten als die Einbringung in eine Personengesellschaft (vgl. ausführlich Pflüger in GStB 14, 2 ff.).



ARCHIV
Ausgabe 1 | 2014
Seiten 2–5

PRAXISHINWEISE |

Als **sonstige Gegenleistung** zählt die Gutschrift auf dem Gesellschafterverrechnungskonto, wenn es Fremdkapitalcharakter für die Gesellschaft hat (Sonder-BV beim Gesellschafter), die Gewährung einer Darlehensforderung, die Gewährung anderer Wirtschaftsgüter sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten des Gesellschafters durch die Personengesellschaft.

Die Gegenbuchung auf dem **gesamthänderisch** gebundenen Rücklagenkonto (Kapitalrücklage) stellt insoweit **keine schädliche** Gegenleistung dar (BFH 11.12.01, VIII R 58/98, BStBl II 02, 420; m.E. anders jedoch bei einer personengebundenen Rücklage). Somit kann die Buchwertfortführung auch erreicht werden, wenn die Gegenleistung zwar nicht in voller Höhe auf einem gesellschaftsrechtlichen Kapitalkonto gebucht, die Differenz aber auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto (Kapitalrücklage) ausgewiesen wird. Diese Gutschrift löst also keine schädliche „sonstige Gegenleistung“ aus.

Kapitalrücklage
keine schädliche
Gegenleistung

Beispiel: X bringt ein Einzelunternehmen in die X GmbH & Co. KG ein (Buchwert 400.000 EUR; Höhe Kommanditbeteiligung 50.000 EUR). Die Eröffnungsbilanz der GmbH & Co. KG hat folgendes Bild:

| Aktiva | X GmbH & Co. KG | | Passiva |
|----------------------------|-----------------|--------------------|-------------|
| Buchwert Einzelunternehmen | 400.000 EUR | Kommanditkapital X | 50.000 EUR |
| | | Kapitalrücklage KG | 350.000 EUR |
| Summe: | 400.000 EUR | | 400.000 EUR |

Die Einbringung ist entsprechend dem **Verhältnis** der jeweiligen Teilleistung zum gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) auf Antrag gemäß § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG teilweise zu Buchwerten und lt. BMF – zwangsweise – teilweise zum gemeinen Wert zu vollziehen. Dies entspricht auch der von der Finanzverwaltung vertretenen Trennungstheorie bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (BMF 8.12.11, IV C 6 -S 2241/10/10002, BStBl I 11, 1279).

Die Entgeltlichkeitsquote wird durch Gegenüberstellung des Entgelts zum gemeinen Wert der Sacheinlage ermittelt. Bei der Ermittlung des anteiligen Gewinns wird nun dem Entgelt der anteilige Buchwert in Höhe der Entgeltlichkeitsquote gegenübergestellt.

Beachten Sie | Da nicht sämtliche stillen Reserven aufgedeckt werden, sind die Tarifbegünstigungen der §§ 16, 34 EStG nicht anzuwenden (BFH 18.10.99, GrS 2/98, BStBl II 00,123). Der Gewinn unterliegt bei der Personengesellschaft auch der Gewerbesteuer.

Soweit Unentgeltlichkeit vorliegt, wird auf Antrag der Buchwert der Sachgesamtheit fortgeführt bzw. es werden die Besteuerungsmerkmale wie die Wahrnehmung steuerlicher Wahlrechte, Wertaufholungspflichten, die Übernahme steuerlicher Rücklagen, die Besitzzeitanrechnung oder die AfA-Methode fortgeführt (**Fußstapfentheorie**).

■ Beispiel „Maschinenbau Akkurat GmbH & Co. KG“

Kommanditist A (Beteiligungsquote 80 %) ist an der o.g. GmbH & Co. KG beteiligt, die im Maschinenbau tätig ist und ihren Sitz in Berlin hat. A ist gleichzeitig an einer OHG zu 20 % beteiligt, die in Berlin den Vertrieb der Produkte der KG übernimmt. Aus strategischen Gründen soll die Beteiligung in die KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden. Stille Reserven sollen – wenn möglich – nicht aufgedeckt werden. Der gemeine Wert der OHG-Beteiligung beträgt 500.000 EUR und der steuerliche Buchwert (Kapitalkonto) 100.000 EUR.

Trennungstheorie hier anwendbar

Tarifbegünstigungen greifen dann nicht

OHG-Beteiligung soll in die KG möglichst zum Buchwert eingebracht werden

Die GmbH & Co. KG könnte wie folgt buchen:

| | | | | |
|-----------------|-------------|----|--|------------|
| OHG-Beteiligung | 100.000 EUR | an | Kapitalkonto II (Verlustverbuchung) | 20.000 EUR |
| | | an | Verrechnungskonto (Sonder-BV) | 80.000 EUR |

Die Lösung der Finanzverwaltung:

1. A hat die Beteiligung zu $80/500 = 16\%$ **entgeltlich** eingebracht, da die Gutschrift auf dem Verrechnungskonto als sonstige Gegenleistung zählt. Es gilt die Trennungstheorie.
2. **Entgeltlichkeitsquote (laufender Gewinn):**
80.000 Entgelt $\cdot 16.000$ EUR Buchwert (16% v. 100 TEUR) = 64.000 EUR lfd. Einbringungsgewinn, der bei A dem individuellen Steuersatz unterliegt und als laufender Gewinn den Gewerbeertrag der OHG erhöht.
3. **Unentgeltliche Quote (Buchwertfortführung):**
In Höhe von $84\% = 84.000$ EUR kann auf Antrag der steuerliche Buchwert des OHG-Anteils in der Steuerbilanz der GmbH & Co. KG weitergeführt werden.

Entgeltlichkeitsquote
beträgt 16 %

Antrag
erforderlich

3. Die Auffassung des BFH – X R 42/10

Neben der Klärung der Frage, ob neben der Einbringung nach § 24 UmwStG auch die unentgeltliche Aufnahme von Familienangehörigen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG möglich ist, musste der BFH entscheiden, wie eine Gutschrift auf dem Darlehenskonto des einbringenden Gesellschafters zu werten ist (BFH 18.9.13, X R 42/10, DStR 13, 2380).

Anders als noch das FG Düsseldorf (Urteil 24.11.10, EFG 2011,491) sieht der BFH die Gutschrift auf dem Darlehenskonto als unschädlich an, wenn und soweit diese zusammen mit der Gutschrift auf den Kapitalkonten (Gewährung Gesellschaftsrechte) den Buchwert des eingebrachten Vermögens **nicht** übersteige. Als Begründung führen die Richter zum Einen auf, der Gesetzeswortlaut in § 24 Abs. 1 UmwStG erwähne nicht explizit, dass die Gegenleistung **ausschließlich** in Gesellschaftsrechten bestehen müsse; zum Anderen gelte bei der Veräußerung betrieblicher Einheiten nach § 16 EStG die „**Einheitstheorie**“. Da eine Einbringung im Grunde einen veräußerungsähnlichen Vorgang darstelle (Tauschgrundsätze), könnten die Rechtsgrundsätze zu § 16 EStG auch auf Einbringungen übertragen werden. Diese Theorie wird m.E. auch dadurch gestützt, dass § 24 UmwStG als „lex specialis“ zu den Veräußerungstatbeständen des § 16 EStG gesehen wird.

BFH weicht von
der Sichtweise der
Vorinstanz ab

MERKE I I Übersteigen die Gegenleistungen für die Übertragung eines Betriebs (Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) den steuerlichen **Buchwert** nicht, liegt insgesamt regelmäßig ein voll unentgeltlicher Vorgang vor (§ 6 Abs. 3 EStG), während bei Überschreiten des Buchwerts insgesamt ein entgeltlicher Vorgang vorliegt, der einen Veräußerungsgewinn i.S. von § 16 EStG auslöst. Es erfolgt also keine Aufspaltung in entgeltlich und unentgeltlich.

Einheitstheorie i.S.
von § 16 EStG

Es sind somit zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden, wenn man die Auffassung des BFH zugrunde legt:

1. Entgelt zzgl. gewährte Gesellschaftsrechte übersteigen nicht den Buchwert des eingebrachten Vermögens (betriebliche Sachgesamtheit):

Es liegt eine voll **unentgeltliche** Einbringung vor; es erfolgt keine Aufdeckung stiller Reserven.

2. Entgelt zzgl. gewährte Gesellschaftsrechte übersteigen den Buchwert des eingebrachten Vermögens (betriebliche Sachgesamtheit):

Nach der **Einheitstheorie** liegt eine entgeltliche Einbringung vor, bei der sämtliche stillen Reserven aufgedeckt werden müssen. In diesem Fall allerdings wären die §§ 16, 34 EStG dem Grunde nach anwendbar (§ 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG).

■ Lösung des o.g. Beispiels laut BFH

Da die entgeltliche Gegenleistung von 80.000 EUR den Buchwert von 100.000 EUR nicht übersteigt, ist die Einbringung insgesamt als unentgeltlich anzusehen, so dass auf Antrag in der Steuerbilanz der aufnehmenden KG der Buchwert des OHG-Anteils fortgeführt werden kann und A nichts versteuern muss.

4. Hinweise für die Gestaltungspraxis („Wie geht es weiter?“)

Aufgrund der o.g. BFH-Entscheidung ist die gegenwärtige Auffassung der Finanzverwaltung überholt. „Aus der Welt“ ist sie aber erst mit Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt in Verbindung mit einer Änderung der Rz. 24.07 des UmwSt-Erlasses. Dies ist bislang leider nicht erfolgt. Umgekehrt ist denkbar, dass die Große Koalition das UmwStG dahingehend klarstellend ändert, dass Zuzahlungen ganz oder teilweise nicht zur „systemwidrigen steuerfreien Nutzung“ von Umwandlungen genutzt werden sollen (vgl. Koalitionsvertrag der CDU, CSU, SPD vom 27.11.13, 14.12.13, Rz. 65). Ob davon auch Fälle nach § 24 UmwStG avisiert werden, ist unbekannt.

Aus diesem Grund ist bei Gestaltungen unter Einbezug des **Mischentgelts** Vorsicht geboten. Bei verlustträchtigen Kommanditgesellschaften gilt es zu bedenken, dass ein Darlehenskonto im Sonder-BV das Verlustausgleichsvolumen i.S. von § 15a EStG nicht erhöht. Man sollte also in der Gestaltungspraxis Einbringungen immer gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten umsetzen, falls nicht genügend positives Eigenkapital in der KG vorhanden ist.

Beachten Sie | Eine Verzinsung dieses Kontos ist für den Eigenkapital-Charakter unschädlich. Allerdings sind die Zinsen als Sonderbetriebseinnahmen i.S. von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern.

Steuerliche
Konsequenzen der
BFH-Auffassung

Einbringung
erfolgt insgesamt
unentgeltlich

Bei Gestaltungen
mit Mischentgelt ist
Vorsicht geboten

Soll die Gegenleistung – was verständlich ist – nicht in voller Höhe als Festkapital erfolgen, kann zur Vermeidung von Gutschriften auf dem Darlehenskonto die Differenz zum Festkapital auch auf dem variablen **Gesellschafter-Eigenkapitalkonto II** verbucht werden, wenn dieses durch Verlustverbuchung etc. als handelsrechtliches Kapital zu qualifizieren ist. Auch ist bei bestehenden Personengesellschaften eine **vollständige** Gutschrift auf diesem EK-Konto II denkbar. Diese Gestaltung ist durch die Finanzverwaltung „abgesegnet“ (BMF 11.11.11, a.a.O., Rz. 24.07).

Auch kann eine – beschränkte – Entnahmemöglichkeit auf diesem Gesellschafterkonto vereinbart werden (gewisse Vergleichbarkeit mit dem Darlehenskonto).

MERKE | Die Vereinbarung einer unbeschränkten Entnahmemöglichkeit ist allerdings kritisch zu sehen und sollte vermieden werden (dies hat der BFH ausdrücklich offen gelassen; BFH 15.5.08, IV R 46/05, BStBl II 08, 812, Abschn. II. 4 der Urteilsgründe).

Die Thematik der Abgrenzung der Konten ist in Fällen der Einbringung im Wert geminderter Sachgesamtheiten mit einem **Einbringungsverlust irrelevant**, wie nachstehendes Beispiel zeigt (ein Verlust entsteht deshalb, weil gemäß § 24 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 UmwStG höchstens der gemeine Wert angesetzt werden darf, falls dieser geringer ist als der Buchwert). Auch in Höhe der Unentgeltlichkeitsquote entsteht ein Buchverlust des Einbringenden. Da insgesamt sämtliche „stillen Lasten“ aufgedeckt werden, mindert sich der Gewerbeertrag der Personengesellschaft nicht, falls Einbringender eine natürliche Person ist (Dötsch/Pung/Patt/Möhlenbrock, § 20 UmwStG, Rz. 284 so wie umgekehrt ein Gewinn nach den Grundsätzen zu § 7 S. 2 GewStG steuerfrei wäre).

■ Abwandlung „Maschinenbau Akkurat GmbH & Co.“

Der gemeine Wert der OHG-Beteiligung soll 100.000 EUR und der steuerliche Buchwert (Kapitalkonto) soll 200.000 EUR betragen. Die KG bucht:

| | | | | |
|-----------------|-------------|----|---|------------|
| OHG-Beteiligung | 100.000 EUR | an | Kapitalkonto II (mit Verlustverbuchung) | 20.000 EUR |
| | | an | Verrechnungskonto (Sonder-BV) | 80.000 EUR |

Lösung nach § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG:

1. A hat die Beteiligung zu $80/100 = 80\%$ **entgeltlich** eingebracht, da die Gutschrift auf dem Verrechnungskonto als sonstige Gegenleistung zählt. Es gilt zwar die Trennungstheorie, die jedoch hier keine praktischen Auswirkungen hat.
2. **Entgeltlichkeitsquote (laufender Gewinn):**
 $80.000 \text{ Entgelt} / 160.000 \text{ EUR Buchwert (80\% von 200 TEUR)} = 80.000 \text{ EUR Einbringungsverlust für A.}$

Verbuchung auf
variablen EK-Konto II
als Alternative

Sämtliche
„stillen Lasten“
werden aufgedeckt

Gutschrift
gilt als sonstige
Gegenleistung

3. Unentgeltliche Quote (Deckelung auf den gemeinen Wert):

In Höhe von 20 % = 40.000 EUR kann der Buchwert des OHG-Anteils nicht fortgeführt werden. Es entsteht vielmehr ein weiterer Einbringungsverlust in folgender Höhe:

Anteiliger gemeiner Wert (20 % aus 100.000 EUR) von 20.000 EUR ./ . anteiliger Buchwert von 40.000 EUR = weiterer Einbringungsverlust für A in Höhe von 20.000 EUR.

Weiterer
Einbringungsverlust

5. Ausstrahlung auf die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Mischentgelt

Der BFH hat im Jahr 2012 entschieden, dass teilentgeltliche Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (z.B. eines Grundstücks) in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft nach **§ 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG** völlig erfolgsneutral möglich sind, wenn die Gegenleistungen (Gewährung von Gesellschaftsrechten = Gutschrift auf den Kapitalkonten zzgl. sonstiger Gegenleistungen) insgesamt den **Buchwert** des Wirtschaftsgutes nicht übersteigen (BFH 21.6.12, IV R 1/08 und BFH 19.9.12, IV R 11/12, Rn. 15).

Das BMF hat hierauf **vorläufig** mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF 12.9.13, IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl I 13, 1164), jedoch auf ein weiteres Revisionsverfahren verwiesen (Az. X R 28/12), auf dessen Entscheidung gewartet werden soll. Solange wird die Trennungstheorie weiter vertreten; Einsprüche ruhen jedoch gemäß § 363 Abs. 2 S. 2 AO.

BMF hat mit einem
Nichtanwendungserlass reagiert

Der BFH hat das BMF in der Zwischenzeit in einem Beschluss vom 19.3.14 aufgefordert, dem Verfahren beizutreten und u.a. die Frage zu beantworten, welche Argumente das BMF für die Anwendung der strengen Trennungstheorie habe. **M.E. hat dies auch Auswirkungen auf die Frage der Behandlung eines Mischentgelts bei der Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten nach § 24 UmwStG, vgl. 3.).**

6. Hinweis zur Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen

Wenn der Einbringende neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten auch **Zuzahlungen** erhält, die nicht Betriebsvermögen der Personengesellschaft werden, sondern in das Privatvermögen übergehen, gehen BMF und BFH einheitlich davon aus, dass der Einbringende Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern des eingebrachten Betriebsvermögens veräußert, sodass insoweit § 24 UmwStG nicht zur Anwendung kommt (BMF 11.11.11, a.a.O., Rz. 24.08).

§ 24 UmwStG nicht
anwendbar

Beachten Sie | Diese Rechtsfolge kann auch nicht durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz verhindert werden, sodass eine Buchwertfortführung zwingend ausscheidet. Ein dadurch entstehender Gewinn wäre nicht tarifbegünstigt i.S. der §§ 16, 34 EStG, da kein gesamter Mitunternehmeranteil gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG veräußert wird.