

DER PRAKTISCHE FALL

Abgrenzung zwischen Einlage und entgeltlichem Geschäft bei Gebäude-Einbringung in eine PersG

| Wenn Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen einer gewerblichen Personengesellschaft (PersG) „eingebracht“ werden, kann dies sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich erfolgen. Der praktische Fall zeigt, dass die Vereinbarungen und die buchhalterische Abbildung des Vorgangs eine entscheidende Bedeutung haben – insbesondere für das Abschreibungsvolumen. |

1. Sachverhalt

Marius Meise ist als Kommanditist zu 50 % an der Meise-GmbH & Co. KG beteiligt. Zum 1.1.22 hat Marius ein bisher vermietetes Mietwohngrundstück in das Gesamthandsvermögen der KG eingelegt.

Bislang hat Marius Meise durch die Vermietung des Mietwohngrundstücks Einkünfte nach § 21 EStG erzielt. Das Grundstück hatte er mit Wirkung zum 1.1.2006 für insgesamt 400.000 EUR erworben (Anteil Gebäude: 320.000 EUR; Anteil Grund und Boden: 80.000 EUR). Die Gebäudeabschreibung erfolgte nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG mit 2 % p. a. Demzufolge wurden bislang Abschreibungen i. H. von 102.400 EUR beansprucht ($0,02 \times 320.000 \text{ EUR} \times 16 \text{ Jahre}$).

Die Einlage des Grundstücks soll die Eigenkapitalbasis der KG stärken. Sie wird laut Übertragungsvertrag mit dem Teilwert (500.000 EUR; davon entfallen 80 % auf den Gebäudeanteil, also 400.000 EUR) ausschließlich auf ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto gebucht („Haben-Buchung“).

Abwandlung: Zu 80 % wird die Einlage dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto) und zu 20 % dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben.

Frage: Welche Auswirkungen haben die unterschiedlichen Buchungen (ausschließlich gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto versus Kapitalkonto I UND gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto) insbesondere auf das Abschreibungsvolumen des Gebäudes?

2. Lösung

2.1 Einstellung in ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto

Bei dem Grundfall „gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto“ handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang, der zu einer Einlage führt. Der Einlagewert entspricht nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 1 EStG dem Teilwert. Allerdings muss die AfA-Bemessungsgrundlage für den Gebäudeteil um die bislang vorgenommene Abschreibung im Privatvermögen vermindert werden (§ 7 Abs. 1 S. 5 EStG) – und zwar wie folgt:

Mietwohngrundstück:
Aus Privat- wird
Betriebsvermögen

Grundfall und ...

... Abwandlung

Unentgeltlicher
Vorgang, der
zur Minderung
der AfA-BMG führt

Das Grundstück wird mit dem Teilwert (Gebäude: 400.000 EUR; Grund und Boden: 100.000 EUR) bilanziert. Von den ursprünglichen Gebäude-Anschaffungskosten i. H. von 320.000 EUR wurden jedoch in den Jahren 2006 bis 2021 bereits 102.400 EUR verbraucht, die den Einlagewert für Zwecke der AfA-Ermittlung mindern. Demzufolge verbleibt ein Restwert von 297.600 EUR (400.000 EUR abzüglich 102.400 EUR). Dieser Betrag (297.600 EUR) bildet die AfA-Bemessungsgrundlage und ist entsprechend der Grundsätze des § 7 Abs. 4 EStG abzuschreiben, je nach Nutzung regelmäßig also mit 2 % oder 3 % pro Jahr.

MERKE | Der nach Ablauf des Abschreibungszeitraums verbleibende Betrag (102.400 EUR) wirkt sich erst dann gewinnmässig aus, wenn die KG das Grundstück veräußert (vgl. auch BMF 27.10.10, IV C 3 - S 2190/09/10007 – Fallgruppe 1).

Restwert wirkt sich erst bei Veräußerung aus

2.2 Kapitalkonto I und gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung begründet die Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine gewerbliche PersG gegen die Einräumung (oder Erweiterung) einer Mitunternehmerstellung (Gewährung von Gesellschaftsrechten) keine Einlage i. S. von § 7 Abs. 1 S. 5 EStG, sondern ein entgeltliches Geschäft. § 7 Abs. 1 S. 5 EStG ist insofern nicht anzuwenden (BFH 24.1.08, IV R 37/06).

Bei der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine PersG liegt ein vollentgeltliches (= insgesamt entgeltliches) Geschäft auch dann vor, wenn infolge der der Einbringung zugrunde liegenden Vereinbarung der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern auch einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben wird (BFH 24.1.08, a. a. O.).

An dieser Sichtweise hat der BFH (23.3.23, IV R 2/20) jüngst festgehalten. Der Vorgang ist somit auch entgeltlich, soweit eine anteilige Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Einbringung insgesamt für Rechnung des Einbringenden erfolgt (es also zu keinen Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern kommt).

Bestätigung der Rechtsprechung: Insgesamt entgeltliches Geschäft

Beachten Sie | Da § 7 Abs. 1 S. 5 EStG nicht zur Anwendung kommt, gilt eine AfA-Bemessungsgrundlage i. H. von 400.000 EUR. Nach Ablauf des Abschreibungszeitraums ist kein Restwert mehr vorhanden.

FAZIT UND PRAXISTIPP | Die aktuelle Bestätigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist für die Gestaltung von Einbringungsvorgängen aus dem Privatvermögen von erheblicher Bedeutung. Sie ist insbesondere für die Fälle interessant, in denen der Zehnjahreszeitraum des § 23 EStG bereits abgelaufen ist (so auch im Praxisfall). Die entgeltliche Veräußerung unterliegt dann beim Einbringenden nicht der Besteuerung und bei der PersG entsteht neues Abschreibungsvolumen.

Neues Abschreibungsvolumen generieren