

DER PRAKTISCHE FALL

Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft

| Werden Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft eingebracht, kann dies sowohl entgeltlich (gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) als auch unentgeltlich erfolgen. Entscheidend ist, wie dieser Vorgang buchhalterisch abgebildet wird. Der praktische Fall zeigt die Unterschiede und worauf in der Praxis zu achten ist. |

1. Sachverhalt

Maximilian Müller (M) ist zu 100 % an der M-GmbH & Co. KG beteiligt, die mit gebrauchten Motorrädern handelt. Zum 1.1.17 hat M auf die KG ein bebautes Grundstück (Fertigstellung Gebäude: 1.6.94) übertragen. Das Grundstück befand sich seit dem 1.1.12 in seinem Privatvermögen und wurde bislang fremdvermietet. M erzielte insofern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Abschreibung des Gebäudes erfolgte mit 2 % (§ 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG). Die Anschaffungskosten betragen 300.000 EUR, wobei 20 % (= 60.000 EUR) auf den Grund und Boden entfielen.

Im Übertragungszeitpunkt betrug der Teilwert des Grundstücks 375.000 EUR (davon 75.000 EUR für den Grund und Boden). Die Gegenbuchung erfolgte auf dem Kapitalkonto II. Auf diesem Konto werden Einlagen, Entnahmen, Gewinnanteile und Verluste des Gesellschafters M verbucht. Die Nebenkosten der Übertragung (Notar- und Gerichtskosten) i. H. von 5.000 EUR hat die M-GmbH & Co. KG übernommen.

Frage: Welche ertragsteuerlichen Folgen ergeben sich aus der Übertragung für den Gesellschafter M und die M-GmbH & Co. KG?

2. Lösung

Bei Beantwortung der Frage wird zunächst betrachtet, ob es sich um eine Einlage oder um ein entgeltliches Geschäft handelt. Im Anschluss werden die ertragsteuerlichen und bilanziellen Folgen dargestellt.

2.1 Überblick über die geänderte Rechtsauffassung

Nach bisheriger Auffassung des BMF (11.7.11, IV C 6 - S 2178/09/10001) stellte die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft einen entgeltlichen Vorgang dar, wenn die Einlage auf einem Kapitalkonto des Einbringenden verbucht wird. Insofern war es unerheblich, ob es sich um das Kapitalkonto I oder ein anderes (variables) Kapitalkonto handelte. Nach der Verwaltungsauffassung lag stets ein einheitliches Kapitalkonto vor, welches nur aus buchhalterischen Gründen in mehrere Unterkonten aufgliedert wird.

Privates Grundstück wurde zu Gesamthandsvermögen

Gegenbuchung erfolgte auf dem Kapitalkonto II

BMF nahm bisher einen entgeltlichen Vorgang an

Beachten Sie | Ob es sich um ein Kapitalkonto handelt, richtet sich im Zweifel nach den gesellschaftsvertraglichen Abreden. Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Kapitalkontos ist die Verbuchung von Verlusten.

Der vorgenannten Verwaltungsauffassung hat der BFH (29.7.15, IV R 15/14; 4.2.16, IV R 46/12) jedoch widersprochen. Nach seiner neuen Rechtsprechung gilt Folgendes:

- Erfolgt die Gegenbuchung für den Erwerb des Wirtschaftsguts auf dem Kapitalkonto I (= fester Kapitalanteil), ist von einem Erwerb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auszugehen. Es handelt sich somit um ein Veräußerungsgeschäft, das eine Einlage ausschließt.
- Demgegenüber handelt es sich um keinen entgeltlichen Vorgang, wenn der Wert des in das Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird.

Im vergangenen Jahr hat sich das BMF (26.7.16, IV C 6 - S 2178/09/10001, Abzuruf-Nr. 190547) entschlossen, die Rechtsprechung des BFH anzuwenden. Nach der neuen Verwaltungsauffassung ist von einem unentgeltlichen Vorgang (Einlage) bei Buchungen auszugehen, die

- ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere das Kapitalkonto II) erfolgen,
- teilweise auf einem variablen Kapitalkonto und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto stattfinden.

PRAXISHINWEISE | Auf gemeinsamen Antrag des Einbringenden und der Personengesellschaft konnte die bisherige Verwaltungsauffassung für Einbringungen bis zum 31.12.16 weiter angewandt werden.

Der BFH ließ ausdrücklich offen, ob er daran festhält, dass ein voll entgeltlicher Vorgang vorliegt, wenn der Wert des Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch dem Kapitalkonto II gutgeschrieben oder in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellt wird. Die Finanzverwaltung hat hierzu in ihrem Schreiben vom 26.7.16 keine Stellung bezogen. Demzufolge ist davon auszugehen, dass das BMF an der bisherigen Sichtweise festhält.

2.2 Auswirkungen bei der M-GmbH & Co. KG

Die Übertragung ist als Einlage (unentgeltlicher Vorgang) zu bewerten, da die Buchung allein auf dem Kapitalkonto II erfolgt. Die Übergangsregelung der Finanzverwaltung ist nicht mehr anwendbar, weil die Übertragung nach 2016 erfolgte.

Die ursprüngliche Anschaffung durch den Gesellschafter M liegt mehr als drei Jahre zurück. Somit erfolgt die Einlage gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Teilwert (Gebäude = 300.000 EUR; Grund und Boden = 75.000 EUR). Bei den durch die Personengesellschaft zu tragenden Notar- und Gerichtskosten i. H. von 5.000 EUR handelt es sich um Anschaffungsnebenkosten.

Kapitalkonto I
= entgeltlicher
Vorgang

Kapitalkonto II
= unentgeltlicher
Vorgang

Übergangsregelung
endete zum 31.12.16

Einlage erfolgt
zum Teilwert

Bei der Bestimmung der AfA-Bemessungsgrundlage für das Gebäude ist auf eine Besonderheit hinzuweisen. Da das Grundstück zuvor zur Einkünfteerzielung nach § 21 EStG genutzt wurde, gilt § 7 Abs. 1 S. 5 EStG. Somit mindert sich die Bemessungsgrundlage um die AfA, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind.

AfA-BMG wird um Abschreibungen im Bereich von § 21 EStG vermindert

■ Ermittlung der AfA

Teilwert Gebäude	300.000 EUR
./. AfA (2 % von 240.000 EUR x 5 Jahre)	./. 24.000 EUR
+ Anschaffungsnebenkosten (80 % von 5.000 EUR)	+ 4.000 EUR
AfA-Bemessungsgrundlage	280.000 EUR

Da die Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG 3 % p. a. betragen, ergibt sich ein Betrag von 8.400 EUR (280.000 EUR x 0,03).

Aus der Einlage des Grundstücks resultieren bei der M-GmbH & Co. KG in 2017 folgende Buchungen:

Gebäude	304.000 EUR	an	Kapitalkonto II	375.000 EUR
Grund und Boden	76.000 EUR		so. Verbindlichkeiten	5.000 EUR

AfA Gebäude	8.400 EUR	an	Gebäude	8.400 EUR
-------------	-----------	----	---------	-----------

2.3 Auswirkungen bei Gesellschafter M

Bei Gesellschafter M ergeben sich durch den unentgeltlichen Vorgang keine unmittelbaren Besteuerungsfolgen.

PRAXISHINWEISE | Sollte die M-GmbH & Co. KG das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt verkaufen, führt die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen zur steuerpflichtigen Auflösung der nach der Einlage in das Betriebsvermögen angesammelten stillen Reserven.

Die Steuerfolgen des § 23 EStG (= private Veräußerungsgeschäfte) greifen bei Gesellschafter M dann insoweit, als nach § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen als Veräußerung gilt, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt. Vor einer (geplanten) Veräußerung ist also stets die Zehnjahresfrist des § 23 EStG zu prüfen. Hierbei ist der Anschaffungszeitpunkt des M (= 1.1.12) maßgebend.

Mögliche (spätere) Steuerfolgen nach § 23 EStG im Blick haben

↘ WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Fallstricke des § 23 EStG beim Verkauf eines zuvor unentgeltlich übertragenen Grundstücks (Günther in MBP 17, 153)
- Gutschrift auf dem Kapitalkonto II gilt als Einlage (MBP 17, 4)



DOWNLOAD
Beiträge unter
mbp.iww.de