

EINKOMMENSTEUER

Folgen einer teilentgeltlichen Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern

von StB Janine Peine, Wolfenbüttel, www.schmidt-kosanke.de

Löst die Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie einer Darlehensgewährung eine Teilaufdeckung der stillen Reserven aus (BFH 27.10.15, X R 28/12, Vorlagebeschluss)?

Sachverhalt

Die Klägerin verpachtete im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zwei Grundstücke an eine GmbH. 2005 wurde eine GmbH & Co. KG gegründet, deren alleinige Kommanditistin zunächst die Klägerin war. Ihre Kapitaleinlage betrug 150.000 EUR und wurde durch Einbringung der Grundstücke aus dem Einzelunternehmen erbracht. Da die Buchwerte der Grundstücke in dem bisherigen Einzelunternehmen jedoch deutlich höher waren, wurde die Differenz zur Kapitaleinlage einem Darlehenskonto der Klägerin gutgeschrieben. Darin sieht die Finanzverwaltung eine nicht nach § 6 Abs. 5 EStG begünstigte Gegenleistung und fordert eine Aufdeckung der stillen Reserven.

Eine Überführung der Grundstücke von dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens in das Betriebsvermögen der KG ist nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten möglich, sofern dieses unentgeltlich oder gegen die Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die entstandene Darlehensforderung der Klägerin stellt jedoch eine Gegenleistung der KG dar, die insoweit zu einer entgeltlichen Übertragung der Grundstücke führt. Die teilentgeltliche Übertragung und deren steuerliche Folge ist jedoch umstritten.

Anmerkungen

Die Finanzverwaltung wendet die strenge Trennungstheorie an, wobei eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil erfolgt. Die stillen Reserven des entgeltlichen Teils werden dann im Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert aufgedeckt. Begründet wird diese Theorie u. a. mit dem Argument, dass bei einer vollentgeltlichen Übertragung eine volle Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt, bei einer unentgeltlichen Übertragung keine stillen Reserven aufzudecken sind und folglich bei einer teilweise entgeltlichen Übertragung die stillen Reserven auch teilweise aufzudecken sein müssten.

Der IV. Senat hingegen wendet die modifizierte Trennungstheorie an. Danach wird auch in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil unterschieden, der Buchwert aber vorrangig dem entgeltlichen Teil zugeordnet. Dadurch erfolgt keine Aufdeckung der stillen Reserven. So soll die Besteuerung von fingierten, tatsächlich nicht erzielten Gewinnen vermieden und dem Realisationsprinzip entsprochen werden.



IHR PLUS IM NETZ
Link zur Rechtsquelle
im Online-Archiv

Teilweise Gutschrift
auf Darlehenskonto
statt auf Kapitalkonto

Folgen einer teilent-
geltlichen Übertra-
gung sind umstritten

Finanzverwaltung:
Trennungstheorie

IV. Senat des BFH:
Modifizierte
Trennungstheorie

Der X. Senat hält die Einheitstheorie für anwendbar. Der gesamte Vorgang gilt demnach entweder als voll entgeltlich oder als voll unentgeltlich. Ein Veräußerungsgewinn kann dann nur entstehen, wenn die Gegenleistung den Buchwert übersteigt. Argument hierfür ist, dass ein einzelnes Wirtschaftsgut die kleinste Einheit der Besteuerung ist und nicht weiter unterteilt werden kann.

■ Zu klärende Rechtsfragen

Die unterschiedlichen Methoden haben dazu geführt, dass der Große Senat aufgefordert ist, sich zu folgenden Rechtsfragen zu äußern (BFH 27.10.15, X R 28/12, Beschluss):

- Liegt dem Streitfall ein teilentgeltlicher Vorgang oder aber eine vollentgeltliche Übertragung in Gestalt einer Einbringung gegen Mischentgelt zugrunde?
- Unterstellt, es sei der vom IV. Senat des BFH zur Behandlung teilentgeltlicher Vorgänge vertretene modifizierte Trennungstheorie zu folgen:
 - Käme es hierdurch zu Schwierigkeiten bei der Besteuerung des Erwerbers des teilentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts?
 - Welche Auswirkungen hätte dies für die Beurteilung teilentgeltlicher Übertragungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens?
- Welche Argumente sprechen aus Sicht des BMF für die von ihm vertretene strenge Trennungstheorie?

Praxishinweis

Die Veröffentlichung des Urteils vom BFH (19.9.12, IV R 11/12), wonach die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft nicht zur Realisierung eines Gewinns führt, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt, wurde bis zur Stellungnahme des Großen Senats und Entscheidung im Verfahren BFH X R 28/12 zurückgestellt.

Die Frage der teilentgeltlichen Übertragung hätte vermieden werden können, wenn der das Kapitalkonto übersteigende Teil auf das Rücklagenkonto der Klägerin gebucht worden wäre und damit Eigenkapital darstellt. Der Versuch der Klägerin, dieses in einer Bilanzberichtigung nachzuholen, ist gescheitert.

X. Senat des BFH:
Einheitstheorie

Teilentgeltlicher
Vorgang oder
Einbringung gegen
Mischentgelt?

Versuch einer
rettenden Gestaltung
war gescheitert