

UMSTRUKTURIERUNG/UMWSTG AKTUELL – WISSEN AUFFRISCHEN



Heft 1



LESEPROBE

Tino Srebne, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Markkleeberg

September 2020

Inhaltsverzeichnis

I.	Umstrukturierungen nach dem EStG (außerhalb des UmwStG)	5
1.	Abgrenzung der Mitunternehmerschaften von den vermögensverwaltenden Personengesellschaften	5
1.1	Einkünfte	5
1.2	Abgrenzung fiktiver Gewerbebetrieb durch Abfärbetheorie oder gewerbliche Prägung	5
1.3	Weitere Rechtsfolgen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften	6
1.4	Zebragesellschaften	6
1.5	Handelsbilanz versus Überschusseinkünfte	6
1.6	Fallbeispiele	8
1.6.1	Verkauf Kommanditanteil	8
1.6.2	Fallbeispiel ungleiche Brüder.....	10
1.6.3	Fallbeispiel Verkauf von Betriebsvermögen des Gesellschafters an Zebragesellschaft.....	16
1.6.4	Fallbeispiele Bilanzierungskonkurrenzen.....	18
2.	Einbringung aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft.....	22
2.1	BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl 2011 I S. 713 und vom 26.07.2016, BStBl 2016 I S. 684	22
2.1.1	Einleitung	22
2.1.2	Steuerliche Relevanz	22
2.1.3	Abgrenzung vollentgeltlicher und unentgeltlicher Übertragungen	23
2.1.4	Abgrenzung vollentgeltlicher und teilentgeltlicher Übertragungen in Mischfällen ..	25
3.	Beispiele	26
4.	Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG.....	36
4.1	Abgrenzung Überführung und Übertragung.....	36
4.2	Überführung von Wirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG	36
4.3	Übertragungen	39
4.3.1	Übertragungswege	39
4.3.2	Übertragungsarten	40
4.4	Rechtsfolge	40
4.5	Vermeidung von Missbräuchen durch die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG	43
4.6	Keine Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG.....	44
4.7	Schuldübernahmen und Trennungstheorie bei § 6 Abs. 5 EStG	47
5.	Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften	56

6.	Einschränkungen bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften, § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG.....	61
7.	Unentgeltliche Übertragungen steuerfunktionaler Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG	62
	Unentgeltliche Übertragungen steuerfunktionaler Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG.....	62
7.1	Einführung.....	62
7.2	Persönlicher Anwendungsbereich	62
7.3	Varianten der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG	62
7.4	Definition der unentgeltlichen Übertragung.....	63
7.5	Sachlicher Anwendungsbereich bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen.....	65
7.5.1	Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils	65
7.5.2	Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils	72
7.5.2.1	Disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen	75
7.6	Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen.....	77
7.7	Unentgeltliche Übertragung (Schenkung) eines Einzelunternehmens mit negativem Kapitalkonto, § 6 Abs. 3 EStG, FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2010 13 K 4281/07 F, EFG 2010 S. 803	85
8.	Realteilung von Mitunternehmerschaften, § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG	87
8.1	Definition der Realteilung (Echte und unechte Realteilung)	87
8.2	Gegenstand der Realteilung	97
8.3	Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer ...	97
8.3.1	Umfang des Betriebsvermögens.....	97
8.3.2	Betriebsverpachtung im Ganzen.....	98
8.4	Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven	98
8.5	Realteilung und Spitzen- oder Wertausgleich	98
8.6	Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens	99
8.7	Sperrfrist.....	100
8.8	Folgen bei Veräußerung oder Entnahme während der Sperrfrist.....	100
8.9	Realteilung auf Personengesellschaften, BFH-Urteil vom 16.12.2015 IV R 8/12, DStR 2016 S. 385.....	102
8.10	Übergang zum Bestandsvergleich bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft..	104

I. Umstrukturierungen nach dem EStG (außerhalb des UmwStG)

1. Abgrenzung der Mitunternehmerschaften von den vermögensverwaltenden Personengesellschaften

1.1 Einkünfte

Werden durch eine Personengesellschaft keine Gewinneinkünfte (§§ 13, 15, 18 EStG) sondern lediglich und ausschließlich:

- Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG oder
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG

erzielt, handelt es sich um sog. vermögensverwaltende Personengesellschaften. Diese können in der Rechtsform der

- GbR,
- OHG, § 125 Abs. 2 HGB,
- KG, § 161 Abs. 2 i. V. m. § 125 Abs. 2 HGB,

aufzutreten.

Daneben werden reine Bruchteilsgemeinschaften nach den Grundsätzen vermögensverwaltender Personengesellschaften behandelt.



Praktikerhinweis

Bevor man Umstrukturierungen bei Personengesellschaften vornimmt, müssen diese zutreffend steuerlich eingeordnet werden!

Abzugrenzen sind insbesondere

- Mitunternehmerschaften mit Gewinneinkünften von den
- (steuerlich) rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften!

1.2 Abgrenzung fiktiver Gewerbebetrieb durch Abfärbetheorie oder gewerbliche Prägung

In Abgrenzung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb ist bei Personengesellschaften, die neben einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auch einen Gewerbebetrieb unterhalten, die sog. Abfärbetheorie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu beachten, wonach dann insgesamt (fiktiv) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegeben sind.

Daneben unterhalten auch solche rein vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften (insbesondere bei der GmbH & Co. KG), einen fiktiven Gewerbebetrieb, wenn sie gewerblich geprägt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sind.

Es handelt sich in diesen Fällen nicht um vermögensverwaltende Personengesellschaften, sondern um gewerbliche Mitunternehmerschaften.

1.3 Weitere Rechtsfolgen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften

Es liegt keine Mitunternehmerschaft vor. Die zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter zählen nicht zum Betriebsvermögen, sodass hier grundsätzlich keine permanente steuerliche Verhaftung der stillen Reserven gegeben ist.

Die Wirtschaftsgüter gehören dagegen zum Privatvermögen der Gesellschafter, weshalb eine Steuerverhaftung der stillen Reserven nach den Vorschriften der §§ 17, 20 und 23 EStG zu prüfen ist.

Es gilt hier ausnahmslos die Bruchteilsbetrachtung (Transparenzprinzip) gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist¹.

1.4 Zebragesellschaften

Es gelten auch die vorgenannten Grundsätze über vermögensverwaltende Personengesellschaften, wenn bei einer sog. Zebragesellschaft, die auf der Ebene der Personengesellschaft gesondert festgestellten Einkünfte aus den §§ 20, 21, 22 oder 23 EStG steuerlich auf der Ebene des gewerblich tätigen Gesellschafters (z. B. eine GmbH) der Art und der Höhe nach in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren wären².

1.5 Handelsbilanz versus Überschusseinkünfte

Ist die rein vermögensverwaltende Personengesellschaft handelsrechtlich als Kaufmann einzuordnen (OHG oder KG), ist sie dementsprechend nach Handelsrecht buchführungs- und jahresabschlusspflichtig, §§ 6, 238, 241 HGB.

Unabhängig davon sind die steuerlichen Einkünfte gem. §§ 20 oder 21 EStG nach den Grundsätzen der Überschusseinkünfte (Zu- und Abflussprinzip, § 11 EStG) zu ermitteln.



Praktikerhinweis

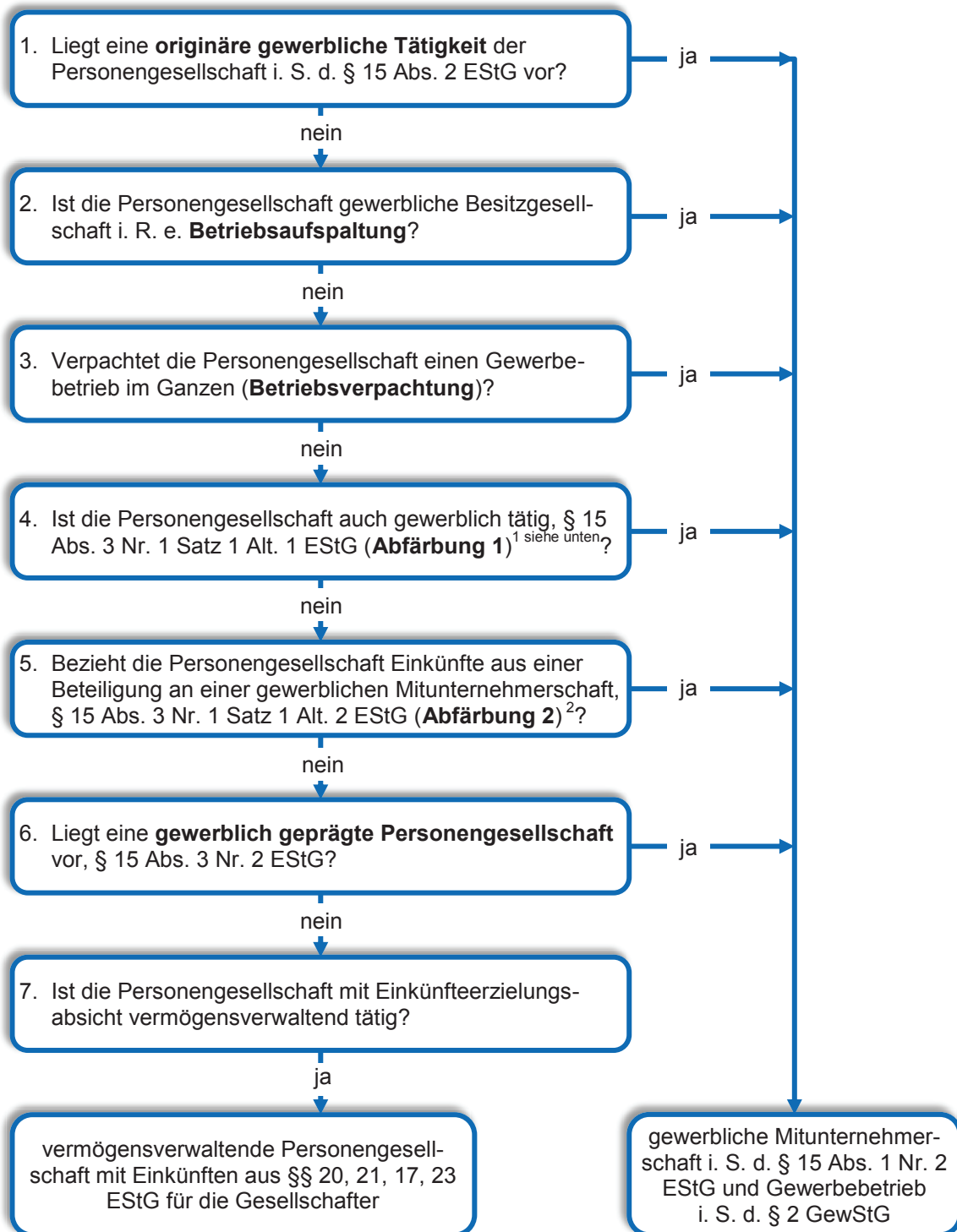
Da es sich nicht um Gewinneinkünfte handelt, sind die Vorschriften zur Gewinnermittlung (insbesondere §§ 4 Abs. 1, Abs. 3 sowie die §§ 5 und 6 EStG) nicht anwendbar!

¹ vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2008, BStBl 2008 II S. 679

² BFH-Urteil vom 11.04.2005 GrS 2/02, BStBl 2005 II S. 679

Prüfschema Abgrenzung gewerbliche Mitunternehmerschaft von einer nur vermögensverwaltenden Personengesellschaft (vgl. dazu das BFH-Urteil vom 14.07.2016 IV R 34/13, DStR 2016 S. 2697):

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



Zu Fn 1: Wegen der Bagatellgrenzen u.a. BFH-Urteil vom 27.08.2014 VIII R 16/11, BStBl 2015 II S. 996. Von untergeordneter Bedeutung ist eine originär gewerbliche Tätigkeit dann, wenn die Nettoumsatzerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und insgesamt 24.500 EUR nicht übersteigen.

Zu Fn 2: Lt. BFH-Urteil vom 06.06.2019, IV R 30/16 gibt es für diese 2. Alternative keine Bagatellgrenze

1.6 Fallbeispiele

1.6.1 Verkauf Kommanditanteil

Fallbeispiel 1

Der am 07.05.1964 geborene Bert Besiegdas (B) ist mit einer Kommanditeinlage i. H. v. 100.000 EUR an der Immobilienholding GmbH & Co. KG (H-GmbH & Co. KG) beteiligt. Als weiterer Kommanditist ist Nick Nixlos (N) mit einer Einlage von 900.000 EUR beteiligt. Komplementärin ist die H-GmbH, die jedoch nicht am Vermögen der H-GmbH & Co. KG beteiligt ist. Die Beteiligung am Gewinn, Verlust und an den stillen Reserven richtet sich nach den Kommanditeinlagen. Als Geschäftsführer der H-GmbH & Co. KG sind die H-GmbH und N bestellt.

Die Tätigkeit der H-GmbH & Co. KG beschränkt sich lediglich auf das Halten und Vermieten eines unbebauten Grundstücks. Die ursprünglichen AK für das 2011 angeschaffte Grundstück haben 1.000.000 EUR betragen.

Mit Vertrag vom 03.09.2020 veräußert B seinen Kommanditanteil an der H-GmbH & Co. KG mit Wirkung zum 01.10.2020 an N für insgesamt 250.000 EUR.

Welche Folgen ergeben sich für B aus der Veräußerung des Kommanditanteils?

Abwandlung

Geschäftsführer der H-GmbH & Co. KG ist nur die H-GmbH. Der Buchwert des Kapitalkontos entspricht der Kommanditeinlage.

Notizen zur Lösung

Lösung Fallbeispiel 1

Bei der H-GmbH & Co. KG handelt es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft und damit nicht um eine gewerbliche Mitunternehmerschaft. Die Tätigkeit der H-GmbH & Co. KG beschränkt sich auf das bloße Halten und Verwalten von Vermögen. Sie übt damit keine gewerblichen Tätigkeiten i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aus. Neben dem Halten der Beteiligung übt sie keine andere Tätigkeit aus, sodass kein Fall der Abfärbe-
regelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vorliegt.

Es liegt auch kein Fall der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vor, weil neben der Komplementär GmbH (H-GmbH) ein Kommanditist (N) die Geschäftsführung übernommen hat.

Es handelt sich damit für B insgesamt um eine Beteiligung im Privatvermögen. Dabei ist ihr - mangels Wirtschaftsgutsqualität - allerdings nicht die Beteiligung selbst, sondern sind ihr vielmehr die anteiligen Wirtschaftsgüter (Grundstück) im Gesamthandsvermögen der H-GmbH & Co. KG nach der Bruchteilsbetrachtung unmittelbar zuzurechnen, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (H 17 Abs. 2 (Gesamthandsvermögen, 1. Spiegelstrich) EStH).

Die Veräußerung des Kommanditanteils durch B stellt damit eine anteilige Veräußerung des Grundstücks der H-GmbH & Co. KG dar.

Da es sich um eine anteilige Veräußerung eines Grundstücks innerhalb von 10 Jahren seit der Anschaffung handelt, liegen insoweit sonstige Einkünfte nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 22 Nr. 2 EStG vor.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG wie folgt:

	<u>EUR</u>
Veräußerungspreis	250.000
AK Anteil B 1.000.000 EUR x 10 %	<u>- 100.000</u>
Veräußerungsgewinn	150.000 =====

Lösung Abwandlung

Es handelt sich bei der H-GmbH & Co. KG um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, da sie keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, ausschließlich die H-GmbH persönlich haftet und auch nur sie Geschäftsführerin der GmbH & Co. KG ist.

Demnach gelten die Einkünfte aus der H-GmbH & Co. KG als gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Sie stellt eine Mitunternehmerschaft dar, deren Wirtschaftsgüter zum steuerlichen Betriebsvermögen gehören.

Die Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch B in 2020 führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 16 Abs. 2 EStG wie folgt zu ermitteln:

	<u>EUR</u>
Veräußerungspreis	250.000
Buchwert Kapitalkonto (= Kommanditeinlage)	<u>- 100.000</u>
Veräußerungsgewinn; Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 16 EStG	150.000 =====

Ein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG scheidet aus, da die persönliche Voraussetzung (Vollendung des 55. Lebensjahres) nicht vorliegt. Auf den Veräußerungsgewinn ist die Tarifbegünstigung des § 34 EStG (Fünftel-Regelung) anwendbar.

1.6.2 Fallbeispiel ungleiche Brüder

Fallbeispiel 2

Fabrikant F (F) betreibt seit Jahren ein Unternehmen zur Herstellung von Futtermitteln als gewerbliches Einzelunternehmen. Er erzielt jährlich Umsätze von ca. 10 Mio. EUR und Gewinne von ca. 800.000 EUR.

Sein Bruder P lebt seit Jahren als Privatier von Vermietungseinkünften i. S. d. § 21 EStG aus mehreren Grundstücken. Die Grundstücke hatte er geerbt und seinem Privatvermögen zugeordnet.

F und P gehören seit 11 Jahren die benachbarten unbebauten Grundstücke Schlossallee 1 (F) und 3 (P). Die AK haben jeweils 500.000 EUR betragen. Die Teilwerte und gemeinen Werte betragen jeweils 900.000 EUR.

F hat das Grundstück Schlossallee 1 seinem gewerblichen Betriebsvermögen zugeordnet. P hält das Grundstück Schlossallee 3 in seinem Privatvermögen.

Die Brüder beabsichtigen in 2020 eine Projektgesellschaft zu gründen, auf welche die Grundstücke i. R. e. Sachgründung zu übertragen sind. Die Projektgesellschaft soll dann ein Mietwohnhaus mit 10 Wohnungen errichten und ausschließlich an Dritte vermieten. Weitere Leistungen werden nicht erbracht.

Folgende Vorgaben sollen beachtet werden:

1. F und P sind an der Projektgesellschaft jeweils zur Hälfte zu beteiligen.
2. Die Rechtsform der Gesellschaft soll so gewählt werden, dass eine Haftungsbeschränkung für die Gesellschafter eintritt.
3. F möchte keine stillen Reserven versteuern.
4. P möchte weiterhin Privatvermögen behalten und außerhalb des § 23 EStG keiner Besteuerung unterliegen.

Frage

Ist eine den Vorgaben entsprechende Lösung möglich und ggf. wie?

Notizen zur Lösung