



Flick Gocke
Schaumburg

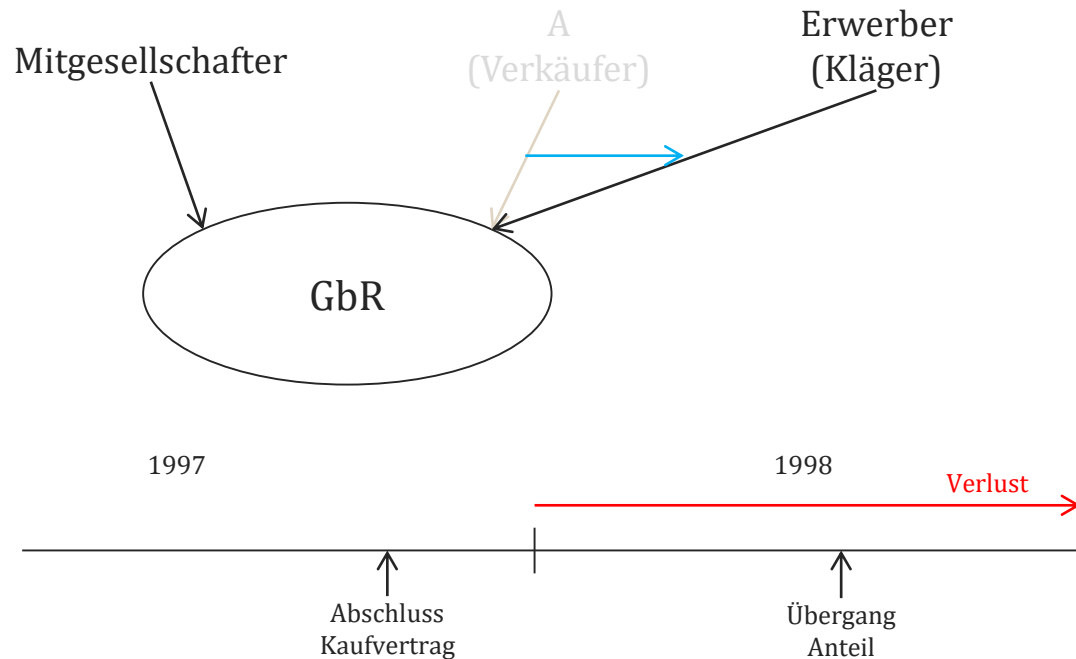
11. Hamburger Steuerdialog

**Update Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht
– Fälle zur Diskussion –**

Dr. Christian Pitzal, RA/StB
Hamburg, 25. April 2019

1. Einkünfteverteilung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften

BFH v. 25.09.2018 – IX R 35/17



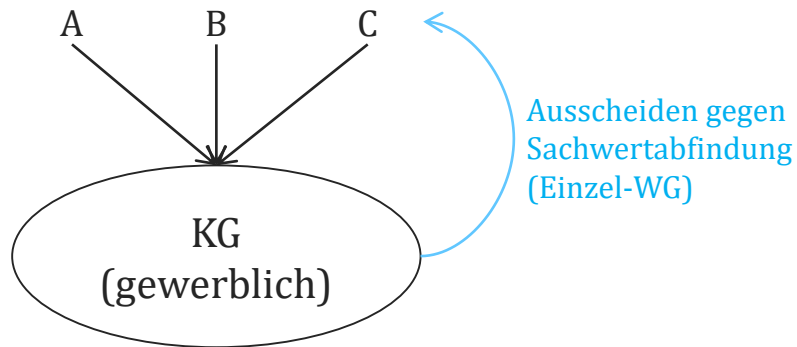
Sachverhalt

- Eine GbR erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG).
- A (Verkäufer) ist zu 1/3 an der GbR beteiligt.
- Durch Kaufvertrag vom 22.10.1997 verkauft A seine GbR-Beteiligung an einen Erwerber (Kläger); der dingliche Vollzug soll mit Kaufpreiszahlung erfolgen.
- A und der Erwerber regeln Folgendes: „Gewinn und Verlust des Geschäftsjahres 1997 stehen dem Erwerber zu bzw. sind von ihm zu tragen“.
- Die Kaufpreiszahlung erfolgte erst am 01.07.1998; im Jahr 1998 entstand auf Ebene der GbR steuerlich ein Verlust (Frage: auch in 1997?).

Steuerliche Würdigung

- Das FA ging davon aus, dass im Rahmen der gesondert und einheitlich erfolgenden Feststellung der Besteuerungsgrundlagen **auch dem A für 1998 noch (zeitanteilig) ein steuerlicher Verlust zuzuweisen sei.**
- Das FG Rheinland-Pfalz (Urteil v. 24.10.2017 – 3 K 1565/15, EFG 2017, 1927) hat der Klage des Erwerbers stattgegeben und den vom FA dem A (Verkäufer) zugewiesenen Verlustanteil dagegen dem Erwerber (Kläger) zugerechnet.
- **Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen und damit die Verlustzuweisung an den Erwerber bestätigt.**

2. Gestaltungsmöglichkeiten durch den „neuen“ Realteilungserlass v. 19.12.2018



Sachverhalt (Beispiel)

- C scheidet gegen Sachwertabfindung (Einzel-Wirtschaftsgüter) aus der gewerblichen KG aus. C übernimmt von der KG dabei sowohl Aktiva als auch Passiva (Verbindlichkeiten).

Steuerliche Würdigung

- Die FinVerw hat in dem „alten“ Realteilungserlass v. 20.12.2016 die Voraussetzungen der Realteilung im Anschluss an den BFH (v. 17.09.2015 – III R 49/13) auch dann als erfüllt angesehen, wenn die MU'schaft nicht beendet wird, der ausscheidende MU'er aber einen **Teilbetrieb oder einen ganzen MU-Anteil (d.h. eine Sachgesamtheit)** von der MU'schaft erhält.
- Nach Auffassung des BFH (v. 30.03.2017 – IV R 11/15) nunmehr auch dann Realteilung, wenn der ausscheidende MU'er **Einzel-WG** von der MU'schaft erhält; dem hat sich nunmehr auch die FinVerw im „neuen“ Realteilungserlass angeschlossen (Tz. 2, sog. „unechte“ Realteilung).
- Durch diese Änderung der Verwaltungspraxis weitere „Vergrößerung“ des Anwendungsbereichs der Realteilung zu Lasten von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG.
- **Abgrenzung zunehmend schwierig**, unterschiedliche Rechtsfolgen von Realteilung und § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG machen aber Abgrenzung erforderlich: Aufdeckung stiller Reserven nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bei Übernahme von Verbindlichkeiten bzw. Satz 5 bei Begründung des Anteils einer Körperschaft; Sperrklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG; vertragliche Zuweisung des entstehenden Gewinns?

3. Bilanzsteuerrecht: Darlehensverbindlichkeiten bei Liquidation – alles geklärt?

OFD Frankfurt/M. v. 20.06.2017	OFD Frankfurt/M. v. 07.09.2017	OFD Frankfurt/M. v. 03.08.2018
<p>Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass eine allein aus der Liquidationsschlussbilanz ersichtliche Vermögenslosigkeit des Schuldners keinen Einfluss auf die Pflicht zur Passivierung der Verbindlichkeit in Handels- und Steuerbilanz hat [...]. Zudem liegt hierin kein besonderer Umstand, der einen unterhalb des Nennwerts liegenden geringeren Wert der Verbindlichkeit begründet. Es ist erst dann von keiner wirtschaftlichen Belastung des Schuldners auszugehen, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird [...].</p>	<p>Besteht die Verbindlichkeit bis zum Abschluss der Liquidation zivilrechtlich fort, ist im Einzelfall zu prüfen, wie die Verbindlichkeit in der Abwicklungsschlussbilanz (§ 11 KStG) der sich in Liquidation befindenden Kapitalgesellschaft zu bewerten ist. Verbindlichkeiten bleiben zivilrechtlich über die Liquidation hinaus bestehen und können bei später festgestelltem Vermögen im Rahmen von Nachtragsliquidationen befriedigt werden.</p> <p>Eine allein aus der Liquidationsschlussbilanz ersichtliche Vermögenslosigkeit des Schuldners hat somit keinen Einfluss auf die Pflicht zur Passivierung der Verbindlichkeit in Handels- und Steuerbilanz [...]. Zudem liegt hierin grundsätzlich kein besonderer Umstand, der einen unterhalb des Nennwerts liegenden geringeren Wert der Verbindlichkeit begründet. Es ist erst dann von keiner wirtschaftlichen Belastung des Schuldners auszugehen, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird [...]. Hieraus ergeben sich keine von dem o.g. Beschluss abweichenden Regelungen.</p> <p>Im Rahmen der Würdigung sind besondere Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.</p>	<p>Allgemein gilt, dass die Vermögenslosigkeit des Schuldners keinen Einfluss auf die Pflicht zur Passivierung einer Verbindlichkeit in Handels- und Steuerbilanz hat [...]. Zudem liegt hierin grundsätzlich kein besonderer Umstand, der einen unterhalb des Nennwerts liegenden geringeren Wert der Verbindlichkeit begründet. Es ist erst dann von keiner wirtschaftlichen Belastung des Schuldners auszugehen, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird [...].</p> <p>Besteht die Verbindlichkeit bis zum Abschluss der Liquidation zivilrechtlich fort, ist im Einzelfall zu prüfen, wie die Verbindlichkeit in der Abwicklungsschlussbilanz (§ 11 KStG) der sich in Liquidation befindenden Kapitalgesellschaft zu bewerten ist. Grundsätzlich beeinflussen weder die Vermögenslosigkeit des Schuldners noch deren bevorstehende Existenzbeendigung den Wertansatz im Rahmen der Liquidationsbesteuerung. Verbindlichkeiten bleiben zivilrechtlich über die Liquidation hinaus bestehen und können bei später festgestelltem Vermögen im Rahmen von Nachtragsliquidationen befriedigt werden. Hieraus ergeben sich keine von dem o.g. Beschluss abweichenden Regelungen.</p> <p>Im Rahmen der Würdigung sind besondere Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.</p>