



# 18. Hamburger Steuerdialog

Umstrukturierung von Personengesellschaften

Hamburg, 12. Oktober 2023

Malte Bergmann | Rolf Möhlenbrock | Frank Perkuhn | Tanja Walter-Yadegardjam



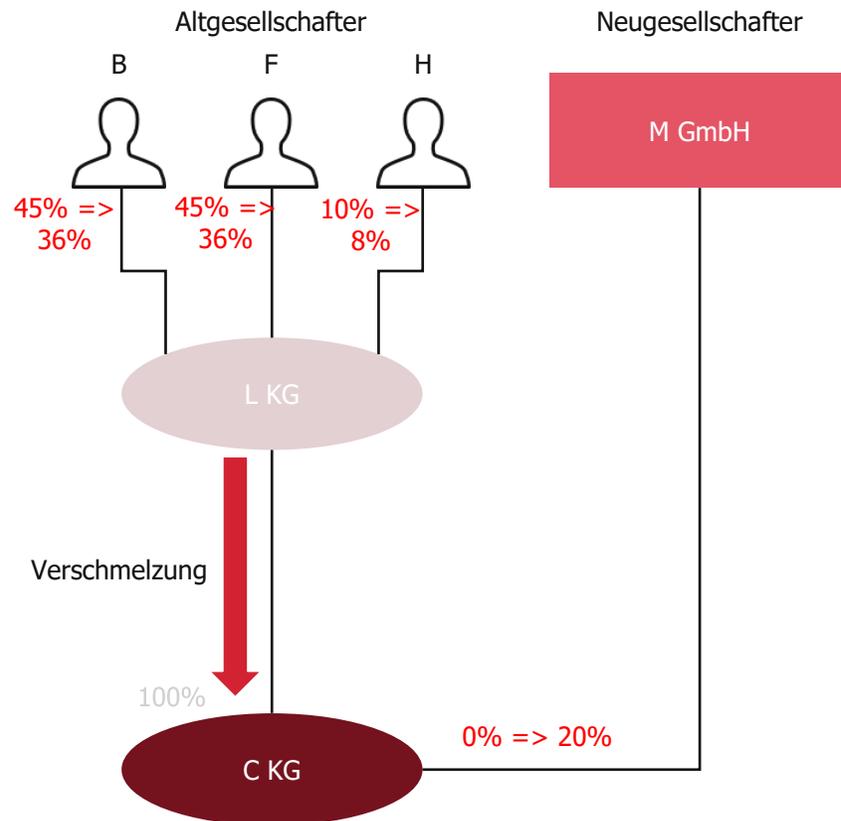
# Aktuelles zu (negativen) Ergänzungsbilanzen

BFH v. 23.3.2023 – IV R 27/19, BFH/NV 2023, 912 = DStR 2023, 1125

# Aktuelles zu (negativen) Ergänzungsbilanzen



BFH v. 23.3.2023 – IV R 27/19, BFH/NV 2023, 912 = DStR 2023, 1125



## Ausgangslage vor 30.12.2005

- L KG ist alleinige Kommanditistin der C GmbH & Co. KG („C KG“).
- Komplementärin nicht dargestellt.

## Schritt 1: Verschmelzung 2005

- L KG wird unter Auflösung ohne Abwicklung als Ganzes auf die C KG verschmolzen.
- B/F/H werden durch Verschmelzung unmittelbare Kommanditisten an der C-KG („Altgesellschafter“).

## Schritt 2: Beitritt M GmbH

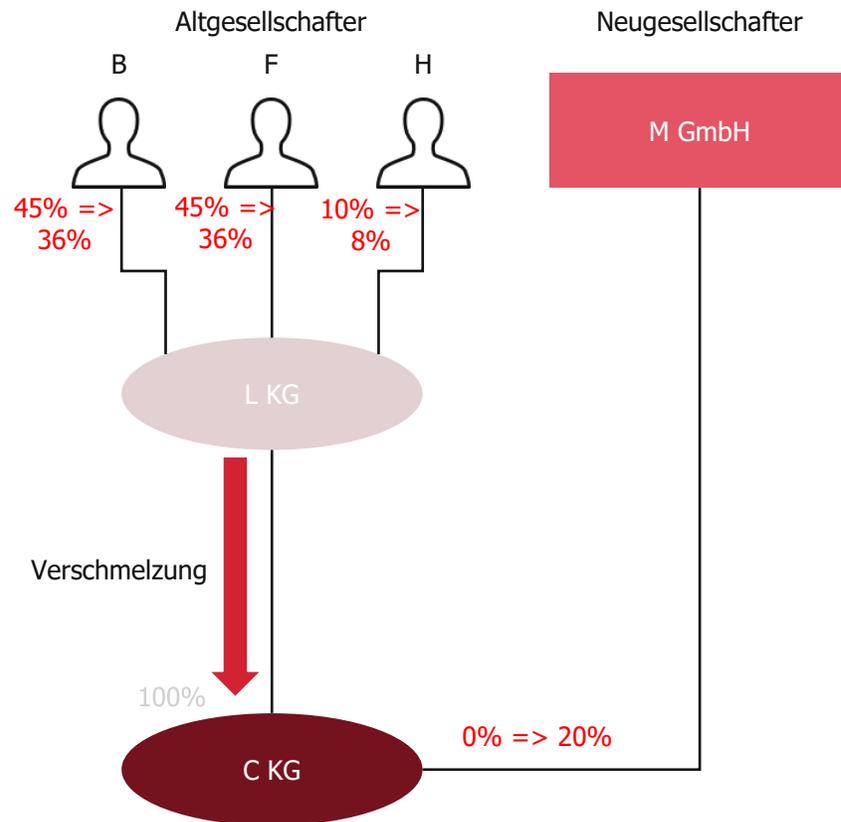
- M GmbH wird als Kommanditistin an der C KG gegen Bareinlage iHv EUR 2,5 Mio. beteiligt („Neugesellschafter“).
- Buchwertfortführung gemäß § 24 UmwStG a.F.

## Steuerbilanzielle Behandlung?

# Aktuelles zu (negativen) Ergänzungsbilanzen



BFH v. 23.3.2023 – IV R 27/19, BFH/NV 2023, 912 = DStR 2023, 1125



## Steuerbilanzielle Behandlung

### • Schritt 1: Verschmelzung

- Buchwertneutral, keine Ergänzungsbilanzen notwendig, da keine handelsrechtliche Aufdeckung.

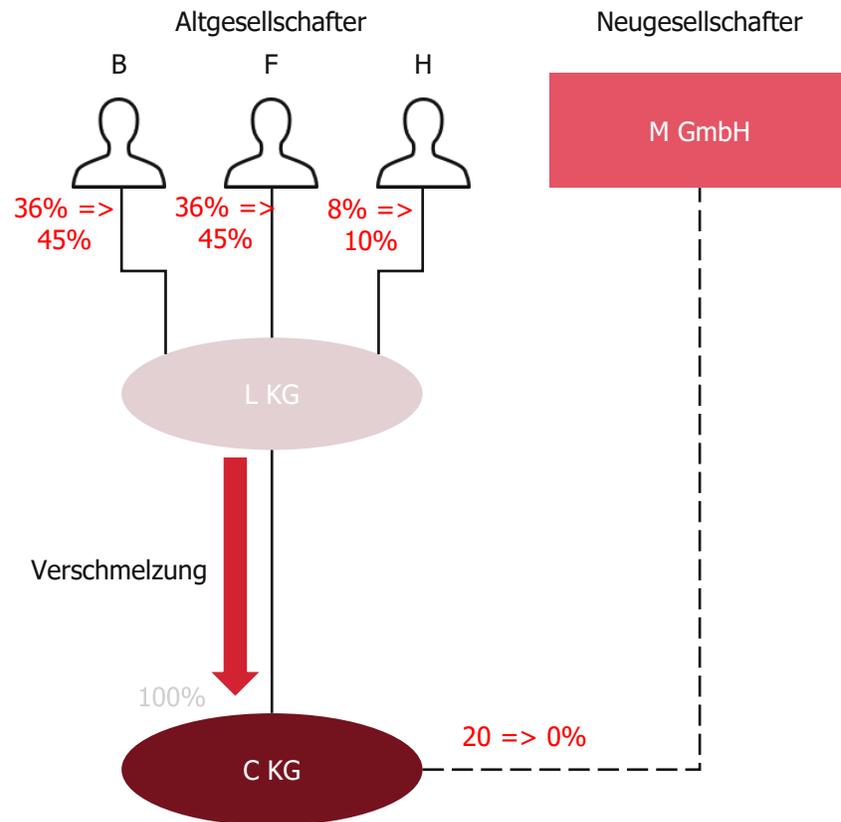
### • Schritt 2: Beitritt M GmbH

- Verbuchung von EUR 2,5 Mio. Bareinlage auf Ebene der Gesamthand:
  - Bildung eines Festkapitalkontos i.H.v. EUR 150.000, um zutreffende Beteiligungsquote von 20% herzustellen, iÜ Buchung in die gesamthänderisch gebundene Rücklage.
- Folge ohne Ergänzungsbilanz: Buchwerte würden von M GmbH auf andere Gesellschafter „überspringen“. Deshalb:
  - Bildung einer **positiven Ergänzungsbilanz der M GmbH** bei C KG iHv ca. EUR 876.000 (Geschäfts- und Firmenwert).
  - Bildung von **negativen Ergänzungsbilanzen** von B, F und H bei der C KG in insgesamt gleicher Höhe.
  - In den Folgejahren Ab- und Zuschreibungen über die Nutzungsdauer.

# Aktuelles zu (negativen) Ergänzungsbilanzen



BFH v. 23.3.2023 – IV R 27/19, BFH/NV 2023, 912 = DStR 2023, 1125



## 2011: M GmbH scheidet wieder aus

### • M GmbH scheidet aus

- Gegen Abfindung von EUR 2,56 Mio. scheidet M GmbH aus C KG aus.
- 20%iger Anteil wächst übrigen Altgesellschaftern (wieder) an.

### • Steuerbilanzielle Behandlung: M GmbH

- M GmbH erzielt einen Gewinn gemäß § 16 EStG, der sich wie folgt ermittelt:
  - Abfindungsbetrag abzgl. anteilige steuerliche Buchwerte der Gesamthand und abzgl. Mehrkapital der positiven Ergänzungsbilanz.

### • Steuerbilanzielle Behandlung: Altgesellschafter

- FA/FG:
  - Auflösung der negativen Ergänzungsbilanzen.
  - Positive Ergänzungsbilanzen wegen der Abfindung.
- BFH
  - Keine Auflösung der negativen Ergänzungsbilanzen.
  - Keine positive Ergänzungsbilanz, aber Abbildung in der Gesamthand.



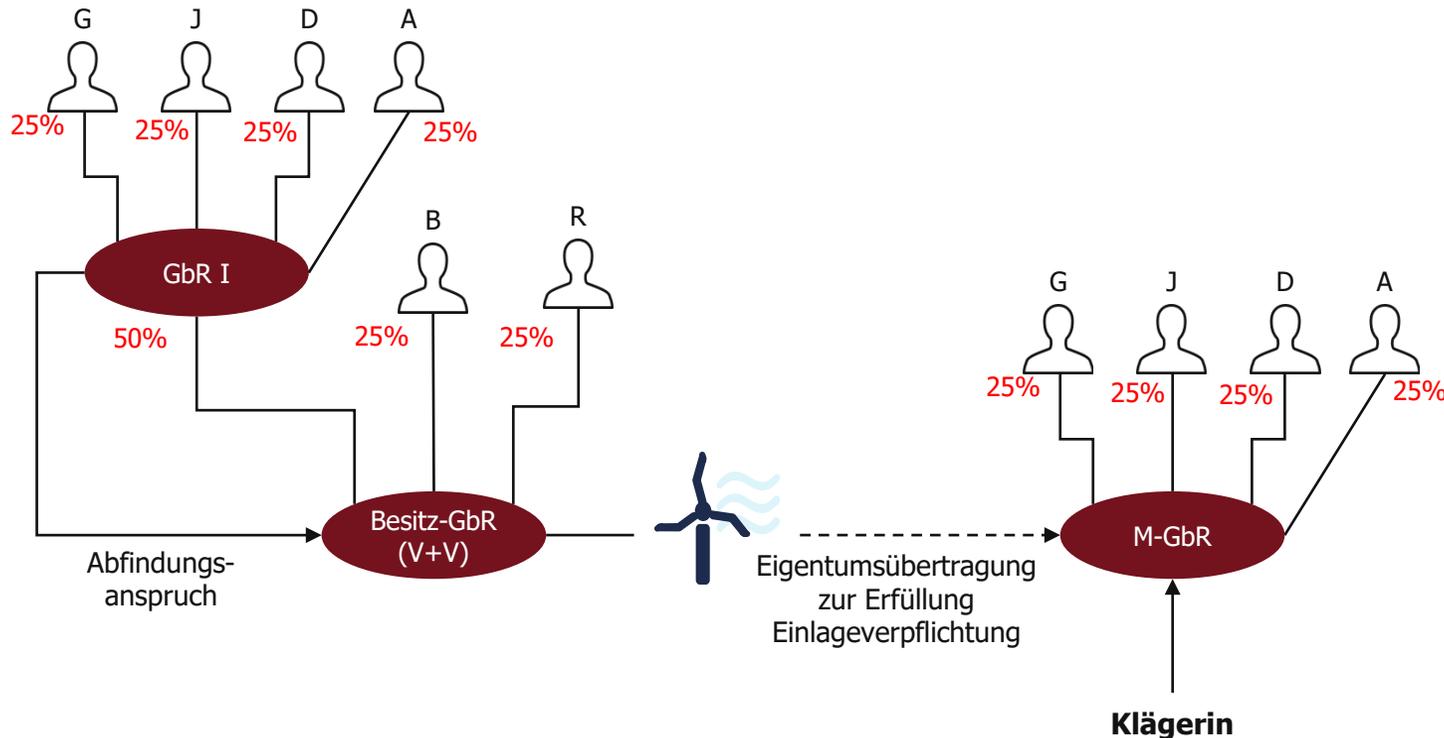
# Entgeltliche oder unentgeltliche Einbringung

BFH v. 23.3.2023 – IV R 2/20, BFH/NV 2023, 895 = DStR 2023, 1192



# Entgeltliche oder unentgeltliche Einbringung?

BFH v. 23.3.2023 – IV R 2/20, BFH/NV 2023, 895 = DStR 2023, 1192

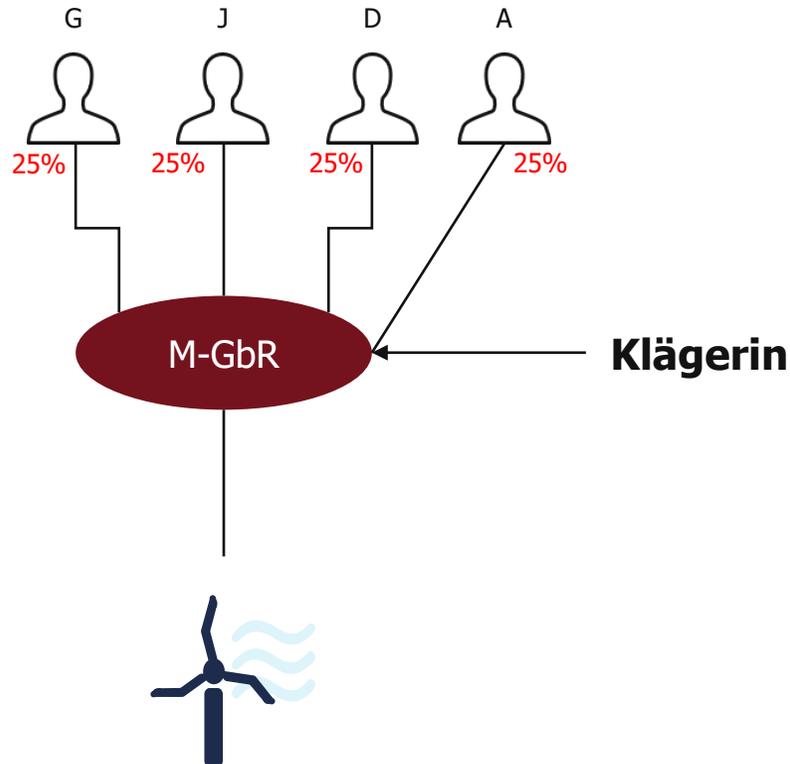


- Klägerin ist Mitunternehmerschaft.
- Gewinnverteilung richtet sich nach Festkapitalkonten (Kapitalkonto I).
- Festkapital M-GbR: EUR 10.000.
- Zur Erfüllung der Einlageverpflichtung der Gesellschafter sollte lt. Gesellschaftsvertrag ein Grundstück mit aufstehender WKA gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen werden.



# Entgeltliche oder unentgeltliche Einbringung?

BFH v. 23.3.2023 – IV R 2/20, BFH/NV 2023, 895 = DStR 2023, 1192



- Wert WKA: EUR 400.000
- Kapitalkonto I:
  - G EUR 2.500
  - J EUR 2.500
  - D EUR 2.500
  - A EUR 2.500
- Gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto: EUR 390.000

## Fragestellung:

Findet § 7 Abs. 1 S. 5 EStG auf Einlagewert Anwendung?



# Entgeltliche oder unentgeltliche Einbringung

BFH v. 23.3.2023 – IV R 2/20, BFH/NV 2023, 895 = DStR 2023, 1192

## Vorinstanz: Nds. FG v. 17.10.2019 – 7 K 67/15, DStRE 2020, 1356

- Überführung eines WG in eine Personengesellschaft mit Verbuchung auf dem Kapitalkonto I und einem Rücklagenkonto ist teilentgeltlich.
- In Höhe des unentgeltlichen Teils liegt eine Einlage vor.
- § 7 Abs. 1 S. 5 EStG findet Anwendung.

## Entscheidungsgründe BFH:

- Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung.
- Insgesamt entgeltlicher Vorgang, da tauschähnliches Geschäft. Anteilige Gutschrift auf gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto entgeltlich; jedenfalls, wenn die Einbringung aus PV insgesamt für Rechnung des Einbringenden erfolgt, d.h. es zu keinen Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaften kommt.
- Bestätigung der bisherigen Rspr. (z.B. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617).
- § 7 Abs. 1 S. 5 EStG ist mangels Einlage nicht anwendbar.



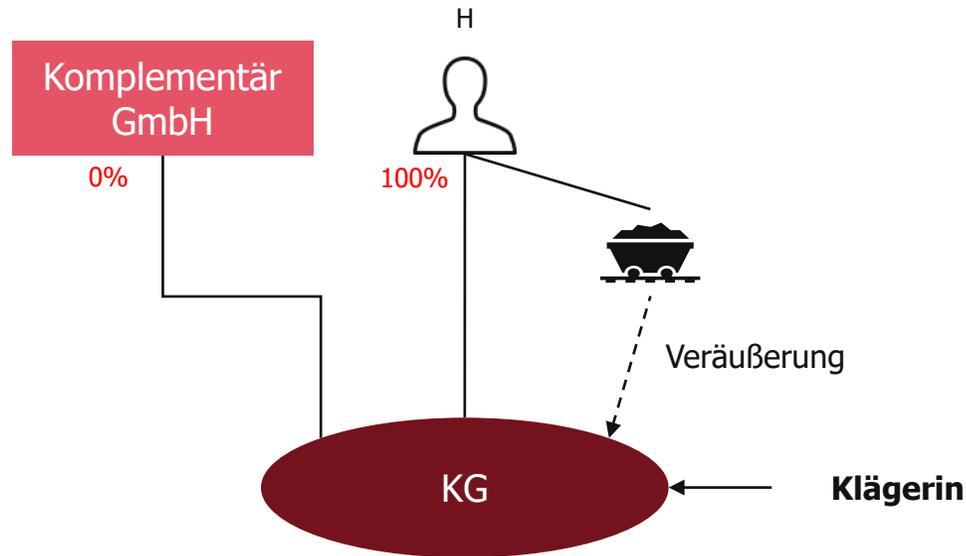
# Entgeltlicher Erwerb und Fremdvergleichsgrundsatz

BFH v. 1.9.2022 – IV R 25/19, BStBl. II 2023, 695 = DStR 2022, 2434

# Entgeltlicher Erwerb und Fremdvergleichsgrundsatz



BFH v. 1.9.2022 - IV R 25/19, BStBl. II 2023, 695 = DStR 2022, 2434

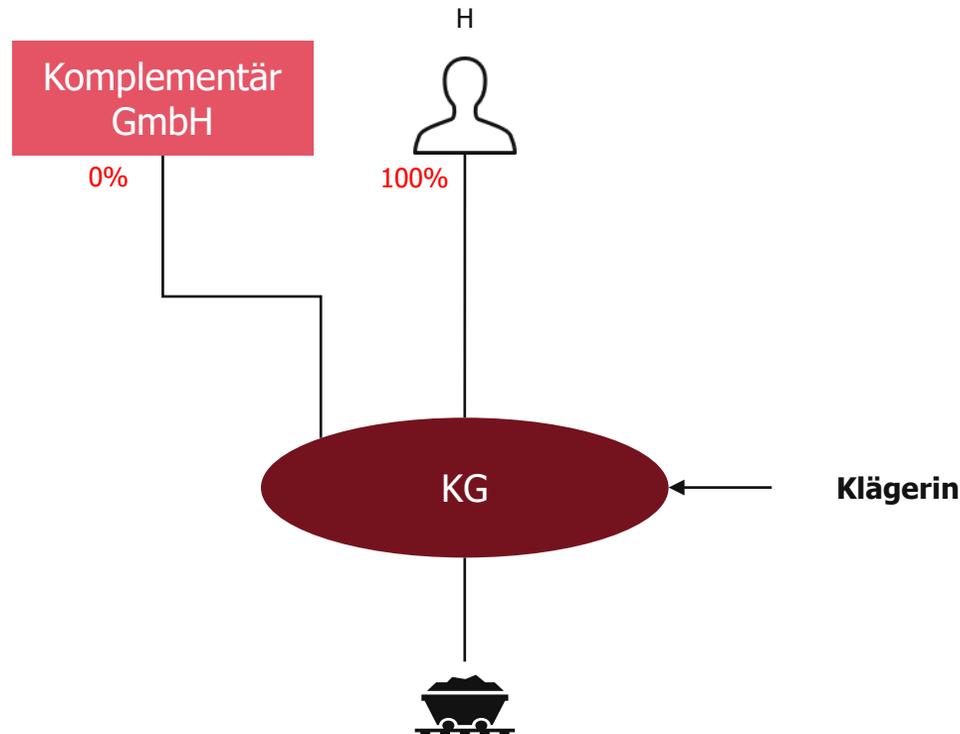


- Notarieller Kaufvertrag über Grundstück mit Kiesvorkommen (bisher L+F) am 30.04.2014.
- Gesamtfläche rund 85.000 m<sup>2</sup>, KP-Anpassungsklausel für tatsächliche Grundstücksgröße nach Vermessung.
- Kiesvolumen lt. Vertrag ca. 750.000 t, keine Kaufpreisanpassungsklausel.
- Kaufpreis lt. Vertrag innerhalb von 14 Tagen nach Vertragsschluss zu zahlen, Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten am Tag des Zahlungseingangs.
- Erste KP-Zahlung am 3.6.2014, Restbetrag am 11.11.2014; keine Verzugszinsen.
- Klägerin teilte Kunden am 6.5.2014 mit, dass Kieslieferung seit 1.5.2014 (rückwirkend) durch sie erfolgte.

# Entgeltlicher Erwerb und Fremdvergleichsgrundsatz



BFH v. 1.9.2022 - IV R 25/19, BStBl. II 2023, 695 = DStR 2022, 2434



- Nach Vermessung Grundstück reduzierte sich KP um EUR 10.000; Ausgleich im März und Juni 2015.
- Beurkundung der Anerkennung der Vermessung und Minderung des KP erst am 18.9.2015.
- Kiesvolumen geringer als ursprünglich angenommen. Klägerin machte Abschreibung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6, 1 EStG) wegen vermindertem Kiesvorkommen geltend.
- FA erkannte Abschreibung nicht an, da es dem Zweck der Abschreibung widerspräche, diese auch dann zu gewähren, wenn ein Bodenschatz gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder vertraglich in eine Personengesellschaft eingebracht werde, an der der Einbringende als Gesellschafter beteiligt sei. Der Kaufvertrag sei zudem nicht fremdüblich und daher nicht anzuerkennen.



# Entgeltlicher Erwerb und Fremdvergleichsgrundsatz

BFH v. 1.9.2022 - IV R 25/19, BStBl. II 2023, 695 = DStR 2022, 2434

## Entscheidungsgründe des BFH:

- Der Klägerin stehen keine Abschreibungen zu, da sie das Kiesvorkommen nicht entgeltlich erworben hat.
- Anders als die Auffassung des FA sind Austauschverträge zwischen einer Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter grundsätzlich anzuerkennen.
- Voraussetzung der Anerkennung ist jedoch, dass die Verträge dem Fremdvergleich standhalten.
- Eine fremdübliche Vereinbarung setzt voraus, dass
  - sie klar und ernstlich gewollt ist,
  - rechtswirksam geschlossen wurde,
  - entsprechend durchgeführt wird und
  - ihr Inhalt und die Durchführung dem entsprechen, was unter fremden Dritten üblich ist.
- Nicht jede Abweichung von dem Üblichen schließt steuerrechtliche Anerkennung aus. Es kommt auf eine Gesamtwürdigung der Umstände an.



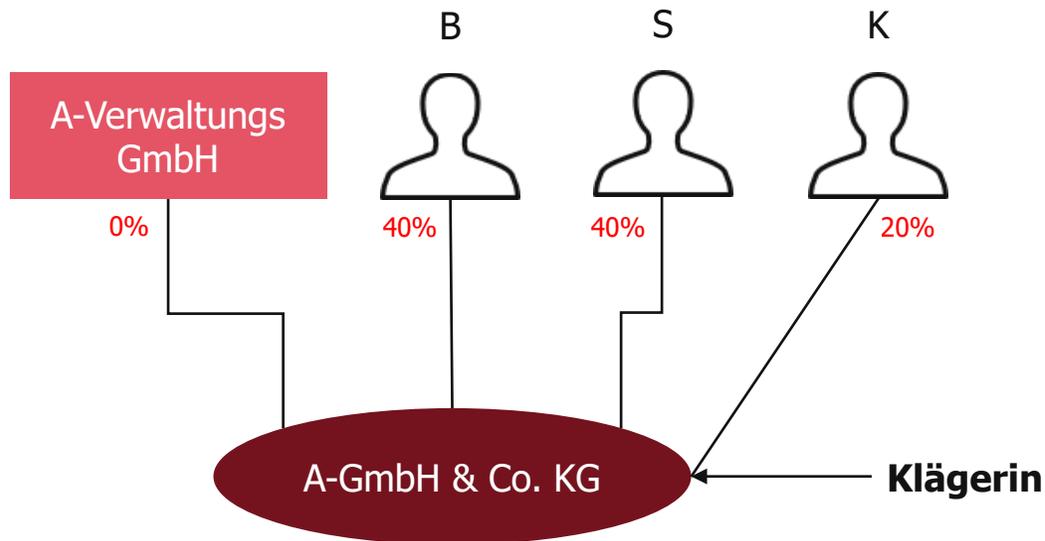
# Neues zu § 15a EStG

BFH v. 10.11.2022 – IV R 8/19, BStBl. II 2023, 332 = DStR 2023, 80

# Neues zu § 15a EStG



BFH v. 10.11.2022 – IV R 8/19, BStBl. II 2023, 332 = DStR 2023, 80

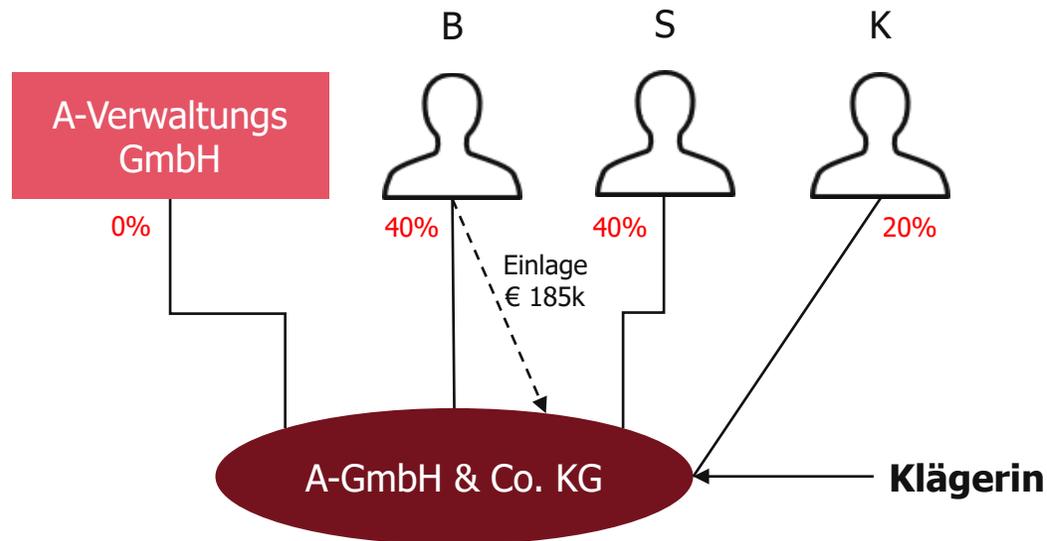


- In der Bilanz zum 31.12.2008 ausstehende Einlagen i.H.v. EUR 100.000.
- Lt. Gesellschaftsvertrag mussten Kommanditisten neben Bar- auch Sacheinlagen leisten.
- Lt. Gesellschaftsvertrag werden für jeden Gesellschafter geführt: Kapitalkonto I (fester Kapitalanteil), Kapitalkonto II als Gewinnrücklagenkonto (bewegliches Konto), ggf. ein Verlustvortragskonto und ein Privatkonto. Außerdem für alle Gesellschafter gemeinsam ein Rücklagenkonto.
- Verlustanteile der Gesellschafter sollten jeweils auf Kapitalkonto II gebucht werden bis Guthaben aufgebraucht. Überschießende Beträge sollten auf Verlustvortrag gebucht werden.

# Neues zu § 15a EStG



BFH v. 10.11.2022 – IV R 8/19, BStBl. II 2023, 332 = DStR 2023, 80



- B und seine Ehefrau gewährten Darlehen i.H.v. EUR 185.000 für ein Recht, das in die Klägerin eingebracht wurde. Der Darlehensvertrag wurde von der Klägerin übernommen.
- In einer Vereinbarung zwischen B, seiner Ehefrau und der Klägerin wurde das Darlehen gekündigt. Ferner wurde festgelegt, dass B eine Einlage in Höhe von EUR 185.000 in die Klägerin erbringt. Der Vollzug der Vereinbarung sollte durch zeitnahe Umbuchung in der Finanzbuchhaltung der Gesellschaft erfolgen, ohne tatsächliche Zahlungsvorgänge.
- Die Einlage wurde auf dem Konto Variables Kapital B gebucht und unter Gliederungspunkt Eigenkapital „Kapitalanteile Kommanditisten“ wurden EUR 185.000 in der Bilanz ausgewiesen.
- Die Einlagenbuchung wurde für Zwecke des § 15a EStG verwendet.



# Neues zu § 15a EStG

BFH v. 10.11.2022 – IV R 8/19, BStBl. II 2023, 332 = DStR 2023, 80

## Entscheidungsgründe des BFH:

- Es liegt keine Einlage i.S.d. § 15a EStG vor.
- Das Gesetz definiert den Begriff des Kapitalkontos nicht. Nach Rechtsprechung des BFH handelt es sich um das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz zzgl. etwaiger Ergänzungsbilanzen.
- Einlage i.S.d. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG ist die tatsächlich geleistete sogenannte bedungene Einlage i.S.v. § 167 Abs. 2, § 169 Abs. 1 HGB.
- Eine Einlage i.S.d. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG setzt einen Zufluss von außen für Rechnung des Gesellschafters voraus.
- Eine Einlage i.S.d. § 15a EStG kann auch über Pflichteinlage hinausgehende freiwillige Einlage sein, wenn eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage vorliegt. Eine hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage kann sich aus einer ausdrücklichen Gestattung im Gesellschaftsvertrag ergeben oder aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung herzuleiten sein.
- Ohne gesellschaftsrechtliche Grundlage sind Leistungen rechtsgrundlos erbracht und führen nicht zu einer Mehrung des bilanziellen Unternehmenswerts. Freiwillige einseitige Einlage ist auch zivilrechtlich nicht zulässig.



# Neues zu § 15a EStG

BFH v. 10.11.2022 – IV R 8/19, BStBl. II 2023, 332 = DStR 2023, 80

## Entscheidungsgründe des BFH:

- Es liegt auch dann keine Einlage i.S.d. § 15a EStG vor, wenn die Mehrheit der Gesellschafter nach dem wirtschaftlichen oder materiellen Gehalt einer schuldrechtlichen Abrede eine Einlage herbeiführen will. Das wirtschaftlich Gewollte kann nicht gem. § 41 Abs. 1 S. 1 AO der Besteuerung zugrunde gelegt werden, da sich aus § 15a Abs. 1 S. 1 EStG etwas anderes ergibt (§ 41 Abs. 1 S. 2 AO).
- Die Buchung einer freiwillig vom Kommanditisten erbrachten Einlage auf dem variablen Kapitalkonto II führt nur dann zu einer Einlage i.S.d. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG, wenn es sich um eine gesellschaftsrechtliche, insbesondere nach dem Gesellschaftsvertrag zulässige Einlage in das Gesamthandsvermögen handelt.



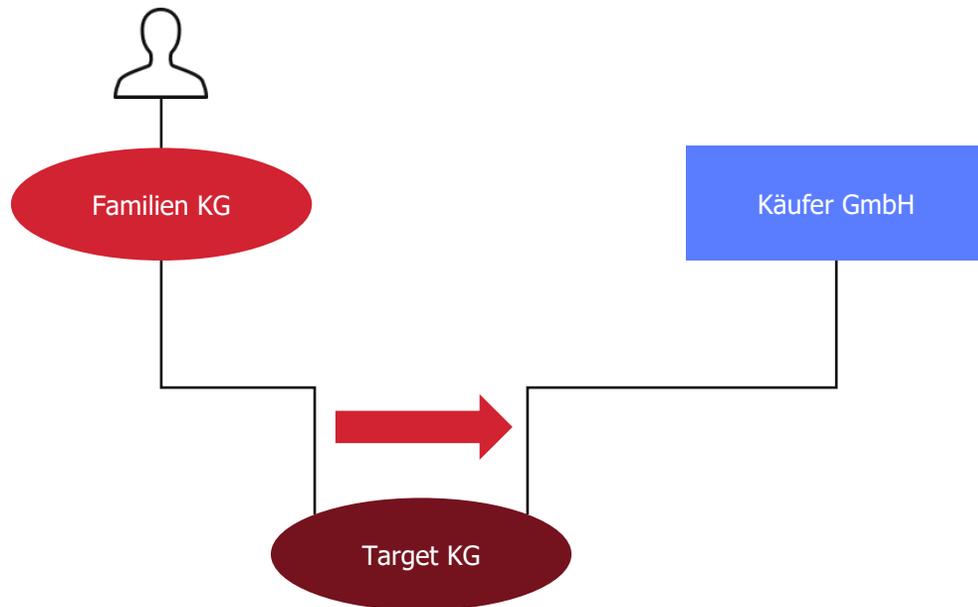
**Wann geht die  
Mitunternehmerstellung über?**

# Wann geht die Mitunternehmerstellung über?

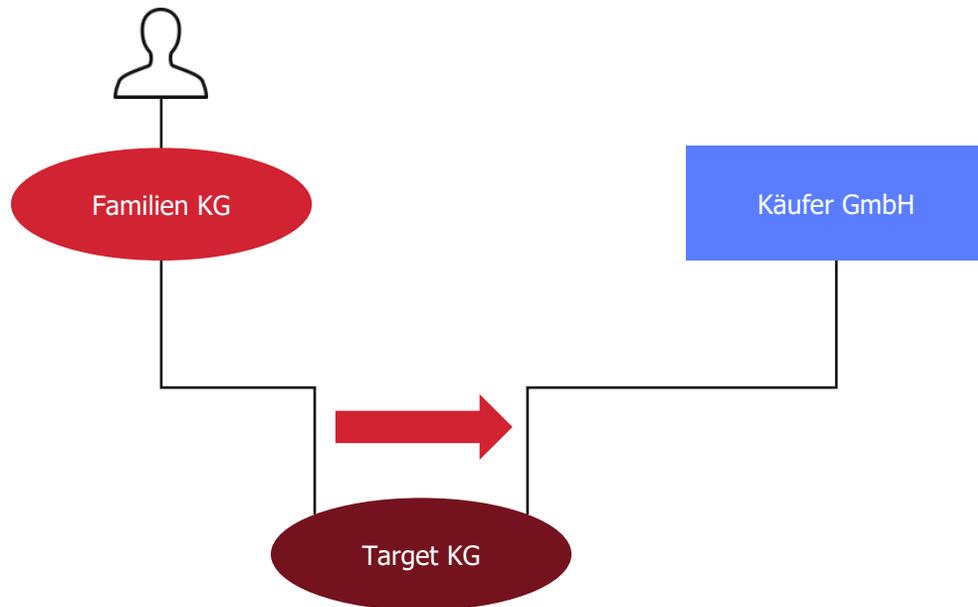


## Übergang der Mitunternehmerstellung – warum der Zeitpunkt wichtig ist:

- Höhe des Veräußerungsgewinns vs. laufenden Gewinns.
- Gewerbesteuerliche Anrechnung (Ende des Erhebungszeitraums).
- Verletzung von Sperrfristen.
- Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 3 EStG.



# Wann geht die Mitunternehmerstellung über?



## Grundsätze der Rechtsprechung des IV. Senats

- Ein Gesellschaftsanteil, der als Mitunternehmeranteil zu qualifizieren ist, kann nur einen einzigen Mitunternehmeranteil darstellen, keine Verdoppelung (nur „vertikale Teilung“, keine „horizontale Teilung“).
- Der Übergang der Mitunternehmerstellung erfordert den vollständigen Übergang von Mitunternehmerinitiative und -risiko (BFH v. 22.6.2017 – IV R 42/13, BFHE 259, 258).
- Dann kann der Übergang der Mitunternehmerstellung auch vor zivilrechtlichem Übergang der Gesellschafterstellung liegen.
- Aber: Bleibt nur ein (kleiner) Rest von Mitunternehmerinitiative oder -risiko zurück, ist kein Übergang gegeben.
- Wohl keine Gesamtbetrachtung wie beim wirtschaftlichen Eigentum?

## Folgen für die Beratung?

## Neues Urteil: IV R 30/19



# Diskussion