



**SEMINARE STEUERN + FINANZEN**  
H.a.a.S. GmbH

# LESEPROBE

**UMSTRUKTURIERUNG/UMWSTG AKTUELL -  
WISSEN AUFFRISCHEN**

**Mai 2018**

Heft 1

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

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter [www.haas-wir-steuern.de](http://www.haas-wir-steuern.de). Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

## Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Umstrukturierungen nach dem EStG (außerhalb des UmwStG)</b> .....	5
<b>1.</b>	<b>Abgrenzung der Mitunternehmerschaften von den vermögens-</b> <b>verwaltenden Personengesellschaften</b> .....	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 Zebra- gesellschaft .....	16
1.6.4	Fallbeispiele Bilanzierungskonkurrenzen.....	18
<b>2.</b>	<b>Einbringung aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen</b> <b>einer Mitunternehmerschaft</b> .....	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
<b>3.</b>	<b>Beispiele</b> .....	26
<b>4.</b>	<b>Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus</b> <b>dem Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG</b> .....	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

<b>5.</b>	<b>Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften</b> .....	56
<b>6.</b>	<b>Einschränkungen bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften, § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG</b> .....	61
<b>7.</b>	<b>Unentgeltliche Übertragungen steuerfunktionaler Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG</b> .....	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 Mitunter- nehmeranteilen.....	64
7.5.1	Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils .....	64
7.5.2	Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils .....	72
7.5.2.1	Disquotale Übertragungen .....	72
7.5.2.1.1	Unterquotale Übertragung .....	72
7.5.2.1.2	Überquotale Übertragung .....	72
7.6	Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen.....	75
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.....	81
<b>8.</b>	<b>Realteilung von Mitunternehmerschaften, § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG</b> .....	83
8.1	Definition der Realteilung (Echte und unechte Realteilung) .....	83
8.2	Abgrenzung der Realteilung von der Veräußerung/Aufgabe eines Mitunter- nehmeranteils.....	83
8.3	Gegenstand der Realteilung .....	93
8.4	Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer ...	93
8.4.1	Umfang des Betriebsvermögens.....	93
8.4.2	Betriebsverpachtung im Ganzen.....	94
8.5	Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven .....	94
8.6	Realteilung und Spitzen- oder Wertausgleich .....	94
8.7	Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens .....	95
8.8	Sperrfrist.....	96
8.9	Folgen bei Veräußerung oder Entnahme während der Sperrfrist.....	96
8.10	Übergang zum Bestandsvergleich bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft....	97
8.11	Realteilung auf Personengesellschaften, BFH-Urteil vom 16.12.2015 IV R 8/12, DStR 2016 S. 385 .....	99

## 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:

- 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,

auftreten.

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 ist<sup>1</sup>.

### 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 wären<sup>2</sup>.

### 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!

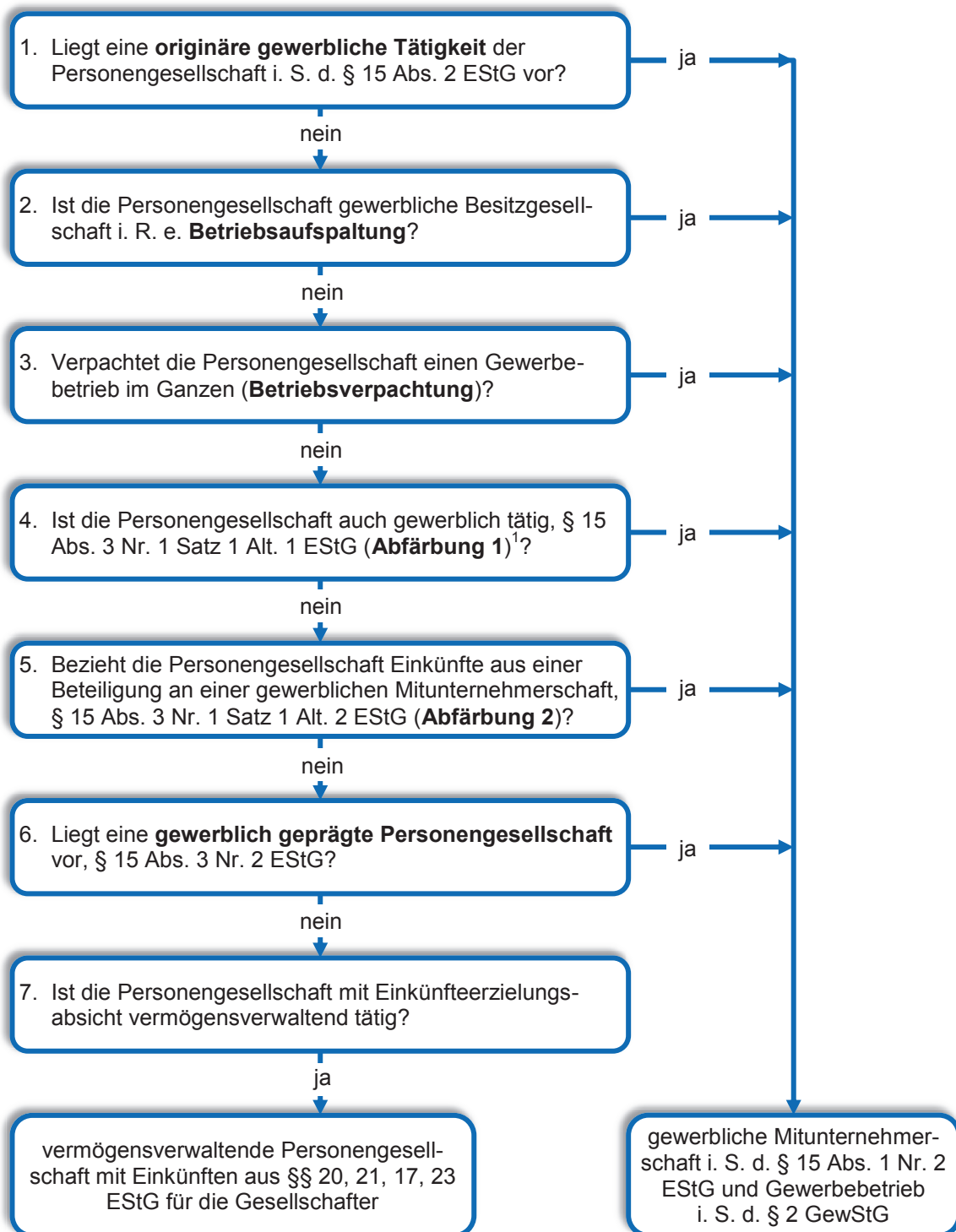
---

<sup>1</sup> vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2008, BStBl 2008 II S. 679

<sup>2</sup> 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



## 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 2006 angeschaffte Grundstück haben 1.000.000 EUR betragen.

Mit Vertrag vom 03.09.2017 veräußert B seinen Kommanditanteil an der H-GmbH & Co. KG mit Wirkung zum 01.10.2017 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**

---

<sup>1</sup>

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.



### 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 2017 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 2017 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**