

# Schriftliche StB-Prüfung: 3. Prüfungstag – Buchführung und Bilanzwesen

## Bilanzierungsbesonderheiten bei Personengesellschaften

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck\*

Im Rahmen der Themenauswertungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre (Buchführung und Bilanzwesen: Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208, NWB SAAA-66615) wurden bereits wichtige „Dauerbrenner“ der Bilanzsteuerrechtsklausuren benannt.<sup>1</sup> Der nachfolgende Beitrag schließt hieran an und stellt eine Vertiefung dar. Im Fokus steht dabei das Thema „Personengesellschaften“. Die Bilanzierungsbesonderheiten bei Personengesellschaften sind regelmäßig am dritten Tag der StB-Prüfung Prüfungsgegenstand. Spezielle Themen, die in den letzten Jahren abgeprüft wurden, werden zusammenfassend dargestellt. Kurze Übungsfälle und Übersichten veranschaulichen den Lösungsaufbau und helfen damit beim Verständnis.

**NWB Datenbank** ▶ Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand und laden Sie die für Sie bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht** aus der NWB Datenbank herunter, NWB DAAA-74960.

### I. Allgemeines

In den vergangenen Jahren zeichnete sich die Klausur am 3. Prüfungstag durch eine **Dreiteilung** aus. Hintergrund sind die unterschiedlichen gängigen Rechtsformen deutscher Unternehmen und ihre jeweiligen bilanzsteuerrechtlichen Besonderheiten.<sup>2</sup> Daher setzten sich die Teile in der Vergangenheit wie folgt zusammen:

- ▶ **1. Teil:** Einzelunternehmen;
- ▶ **2. Teil:** Personen(handels-)gesellschaft, z. B. OHG, KG (auch in Form der GmbH & Co. KG);
- ▶ **3. Teil:** Kapitalgesellschaft, z. B. GmbH.

Die Punkteverteilung und Gewichtung der einzelnen Teile war dabei regelmäßig relativ ausgewogen (ca. 30–34 Punkte pro Teil).

Dies zeigt, dass bei der Bearbeitung des Teils zu den Personengesellschaften (PersG) nicht auf Lücke gesetzt werden darf. Der Umgang mit PersG **fällt nach unserer Erfahrung**

**vielen Prüflingen schwer, da neben den „normalen“ Themen des Bilanzsteuerrechts spezifische Probleme der PersG abgefragt** werden. Die hierbei regelmäßig geforderte Erstellung von Sonderbilanzen und/oder Ergänzungsbilanzen verlangt umfassende Kenntnisse im Bereich der Besteuerung der PersG. Nicht zuletzt wird dieser Teil auch gerne zum Prüfungsgegenstand von Unternehmensumstrukturierungen (z. B. Gesellschafterwechsel, Ausscheiden eines Gesellschafters, Einbringung nach § 24 UmwStG) gemacht.<sup>3</sup>

\* Lars Nüdling, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Zuvor war er als Dozent an der Hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege in Rotenburg an der Fulda in der Ausbildung des gehobenen Dienstes der hessischen Steuerverwaltung tätig. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH Co. KG.

1 Einen Überblick über alle SteuerStud-Lehrinhalte, geclustert nach einzelnen Prüfungstagen, verschafft Ihnen der PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAA-44658. Diese Seite wird von uns fortlaufend ergänzt.

2 Vgl. Nüdling/Schörck SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAA-66615, Kap. I.2.

3 Vgl. Nüdling/Schörck SteuerStud 3/2021 S. 208, 216 f. NWB SAAA-66615, Kap. III.3.

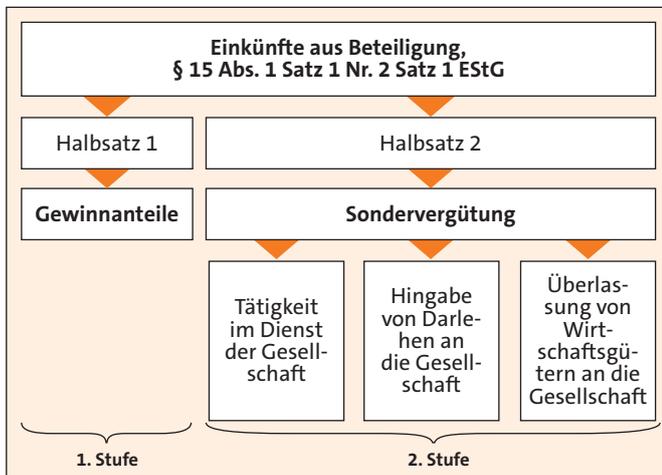
Spezielle Themen zu Personengesellschaften										
	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
ErgBil	x	x	x	x	x	x				
SBV	x	x	x	x	x		x	x	x	
Übertragung/Überführung i. S. des § 6 Abs. 5 EStG	x	x		x						x
§ 6 Abs. 3 EStG									x	
Wechsel/Ausscheiden Gesell.		x	x			x		x		
Bilanzierung PerG-Beteiligung				x						x
Gesonderte u. einheitliche Feststellung	x					x	x	x		

Der **schematische Lösungsaufbau**, mit den zutreffenden Aussagen zum Ansatz dem Grunde nach sowie dem Ansatz der Höhe nach sowohl handels- als auch steuerrechtlich, ist auch bei den PersG zwingend einzuhalten. Daneben ist die **technische Umsetzung der Lösungen**, die i. d. R. die Erstellung von Korrekturbuchungssätzen, Entwicklung von Bilanzposten, Darstellung der Gewinnauswirkung sowie Erstellung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen beinhalten, nicht zu vernachlässigen.<sup>4</sup>

Von den unterschiedlichen Erscheinungsformen von PersG sind i. R. der Prüfung am 3. Tag insbesondere die Offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG) relevant. Hintergrund ist, dass deren Geschäftszweck sich regelmäßig auf das Betreiben eines Handelsgewerbes erstreckt. Sie sind nach Handelsrecht buchführungspflichtig (§ 238 HGB) und damit auch steuerrechtlich (§ 140 AO).

## II. Additive Gewinnermittlung und Bilanzierung

Für die gewerblichen Mitunternehmensformen definiert § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, dass sich die Einkünfte des Mitunternehmers einerseits aus den Gewinnanteilen aus der PersG (**1. Stufe**) und andererseits aus den sog. Sondervergütungen (**2. Stufe** – Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von WG) zusammensetzen. Man spricht von der **zweistufigen oder auch additiven Gewinnermittlung**.



**MERKE**

Die PersG selbst unterliegt mit Ausnahme der Gewerbe- und Umsatzsteuer nicht selbst der Besteuerung. Besteuert werden die **Gesellschafter**. Die dafür erforderlichen Besteuerungsgrundlagen werden gem. **§ 179 Abs. 1 i. V. mit § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO** gesondert festgestellt. Da mehrere Personen an den Besteuerungsgrundlagen beteiligt sind, erfolgt die Feststellung einheitlich (**§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO**).

Die Gewinne der jeweiligen Stufe sind dabei durch **Betriebsvermögensvergleich** zu ermitteln. Maßgebend für die **1. Stufe**

ist die Gesamthandsbilanz der PersG (ggf. inkl. Ergänzungsbilanzen). Auf der **2. Stufe** werden für die jeweiligen Gesellschafter für steuerliche Zwecke ggf. Sonderbilanzen aufgestellt.

Es ergibt sich somit folgendes Prüfungsschema:

Prüfungsschema: Steuerliche Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft	
+/- Handelsbilanz	} 1. Stufe der Gewinnermittlung
+/- Steuerrechtliche Änderungen für die Gesellschaft (als solche), insbesondere gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 und Abs. 6 EStG	
= Steuerbilanz der Gesellschaft	} 2. Stufe der Gewinnermittlung
+/- Ergänzungsbilanz(en)	
+ Sonderbilanz(en)	

**Außerbilanzielle Korrekturen** sind dabei sowohl auf der 1. als auch auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung denkbar. Der sich danach ergebende Gewinn ist auf die Mitunternehmer zu verteilen

**L** Zur Ermittlung des zutreffenden Gewinns auf der jeweiligen Stufe empfiehlt es sich, das in Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208, NWB SAAAH-66615, Kap. I.4. bereits vorgestellte Prüfungsschema einzuhalten.

Die Klausur verlangt regelmäßig sowohl eine handelsrechtliche als auch steuerrechtliche Beurteilung von Sachverhalten aus bilanzieller Sicht. Die Prüfungsteilnehmer müssen zeigen, inwieweit eine Korrespondenz gegeben ist bzw. es zu Abweichungen kommt. Dabei gilt der Grundsatz, dass Bilanzpositionen dem Grunde und der Höhe nach in der Steuerbilanz identisch zur Handelsbilanz abzubilden sind (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, **Maßgeblichkeit**). In Ausnahmefällen kann steuerrechtlich ein anderer Ansatz gewählt werden (**eingeschränkte Maßgeblichkeit**, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG) bzw. muss zwingend ein anderer Ansatz erfolgen (**Durchbrechung der Maßgeblichkeit**). In beiden Fällen der Abweichung ist § 60 Abs. 2 EStDV (bzw. § 5b Abs. 1 EStG für E-Bilanzen) zu beachten, wonach die Abweichung besonders zu dokumentieren ist – entweder durch eine Überleitungsrechnung oder aber durch die Erstellung einer eigenen separaten Steuerbilanz neben der pflichtmäßig aufzustellenden Handelsbilanz.

**MERKE**

Bei der **Beurteilung der jeweiligen Bilanzposition** ist deutlich hervorzuheben, wie der Ansatz dem Grunde, aber auch der Höhe nach zum einen **handelsrechtlich** und zum anderen **steuerlich** zu erfolgen hat. Dabei ist aufzuzeigen, ob es sich um einen Fall der Maßgeblichkeit, der eingeschränkten Maßgeblichkeit oder der Durchbrechung der Maßgeblichkeit handelt. Bei Abwei-

<sup>4</sup> Vgl. Nüdling/Schörck SteuerStud 3/2021 S. 208, 211 ff. NWB SAAAH-66615, Kap. I.4.

chungen zwischen handels- und steuerrechtlichen Ansatz- bzw. Bewertungsvorschriften ist **§ 60 Abs. 2 EStDV** zu beachten.

## MERKE

**Gesamthandsvermögen setzt Eigentum der PersG voraus!**

Aus den vorgenannten Gründen ist also **sowohl handels- als auch steuerrechtlich** eine **Aussage** dahingehend zu treffen,

- ▶ **ob** ein Vermögensgegenstand, eine Schuld bzw. ein Wirtschaftsgut (WG) bilanziert wird (Ansatz dem Grunde nach) **und**
- ▶ **wenn ja, wie bzw. mit welchem Betrag** der Ansatz zu erfolgen hat (Ansatz der Höhe nach).

Ergänzend ist zu erwähnen, dass, sofern die Aufgabenstellung eine separate Steuerbilanz fordert (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV), bei den (Korrektur-)Buchungssätzen die Unterschiede der handels- und steuerrechtlichen Ansätze darzustellen sind. Durchgesetzt hat sich in diesem Zusammenhang wohl das **System der Verwendung dreier unterschiedlicher Buchungskreise**.<sup>5</sup>

1. **Buchungskreis „Nur Handelsrecht“**: Positionen, die allein den Handelsbilanzansatz betreffen;
2. **Buchungskreis „Nur Steuerrecht“**: Positionen, die allein den Steuerbilanzansatz betreffen;
3. **Buchungskreis „Alle Bereiche“**: Positionen, die den Handels- und Steuerbilanzansatz in gleicher Weise betreffen.

## 1. Bilanzierungsbesonderheiten auf der 1. Stufe

### a) Gesamthandsbilanz

Die Gewinnanteile der 1. Stufe ergeben sich aus dem Gewinn der Gesamthandsbilanz. Ausgangsgröße für die Gewinnermittlung ist der Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz des Gesellschaftsvermögens. Dieser ist nach dem Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch grds. steuerrechtlich anzusetzen. Weicht jedoch die steuerrechtliche Beurteilung vom handelsbilanziellen Ansatz ab, ist nach § 60 Abs. 2 EStDV eine eigene Steuerbilanz der PersG bzw. eine Überleitungsrechnung aufzustellen.

Entscheidend für die Bestimmung des Gesellschaftsvermögens (bzw. Gesamthandsvermögens) ist die zutreffende bilanzielle Würdigung zum **Ansatz dem Grunde** nach, also der Frage, ob

- ▶ überhaupt ein **WG** (bzw. Vermögensgegenstand oder Schuld) vorliegt,
- ▶ dieses der PersG als **Eigentümer** (bzw. Schuldner) zuzurechnen ist und
- ▶ es dem **Betriebsvermögen** (BV) zuzuordnen ist.

Dabei ist insbesondere die **Eigentümerschaft** von Bedeutung. Aufgrund entsprechender Teilrechtsfähigkeit gem. § 124 HGB bzw. § 161 Abs. 2 i. V. mit § 124 HGB können auch die OHG, die KG und – unter analoger Anwendung – ebenfalls die GbR Eigentum erwerben. Es handelt sich insoweit um gemeinschaftliches Eigentum der Gesellschafter, sog. Gesamthandsvermögen.

Vermögensgegenstände, die danach zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gehören, sind nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Handelsbilanz auszuweisen. Gleiches gilt für die Verbindlichkeiten des Gesamthandsvermögens. Diese sind zu passivieren. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG gilt dies somit grds. auch für die steuerrechtliche Beurteilung. Im Ergebnis handelt es sich also um **(notwendiges) BV**.

**FALL 1** ▶ Die Albert Tross-OHG (OHG) erwirbt ein Grundstück für 100.000 €. Laut Kaufvertrag gehen Nutzen und Lasten mit Wirkung vom 1.12.01 auf die OHG über. Die Umschreibung im Grundbuch erfolgt erst am 10.3.02. Der Grund und Boden wird als Lagerplatz eingesetzt.

**LÖSUNG** ▶ Das Grundstück ist ein Vermögensgegenstand/WG, welches der OHG ab dem Übergang von Nutzen und Lasten zum 1.12.01 als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen ist (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der Grund und Boden stellt Gesamthandsvermögen und somit BV dar (§ 718 BGB, § 105 Abs. 3, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, R 4.2 Abs. 11 Satz 1 EStR).

Bezüglich der Frage der Zugehörigkeit zum BV findet das Steuerrecht jedoch Grenzen. Ein zum Gesamthandsvermögen gehörendes WG kann **nicht BV** sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer der Gesellschaft dient.

**FALL 1A** ▶ Die OHG erwirbt ein bebautes Grundstück und überlässt es dauerhaft kostenlos ihrem Gesellschafter A für private Wohnzwecke.

**LÖSUNG** ▶ Handelsrechtlich gehört das Grundstück inkl. Gebäude zum BV der OHG (§ 718 BGB, § 105 Abs. 3, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Hingegen gehört das Grundstück inkl. Gebäude steuerrechtlich von Anfang an nicht zum steuerlichen BV der OHG, weil es bereits beim Erwerb zu privaten Zwecken bestimmt war (H 4.2 Abs. 11 Ausnahme bei privater Nutzung, 1. Spstr. EStH). Es kommt zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit und einer Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV.

Der Prüfung zum Ansatz dem Grunde nach, schließt sich die Beurteilung zum **Ansatz der Höhe nach** an. In diesem Zusammenhang ist zu würdigen, mit welchem Wert der Vermögensgegenstand bzw. das WG im Zugangszeitpunkt (sofern der Zugang im zu prüfenden VZ erfolgte) und/oder zum Bilanzstichtag anzusetzen ist.<sup>6</sup> Auch hier können sich Differenzen zwischen Handels- und Steuerrecht auf Ebene der PersG ergeben.

**FALL 2** ▶ Eine OHG ist im Besitz von Aktien. Diese sind mit den ursprünglichen Anschaffungskosten (AK) von 100.000 € bilanziert. Zum 31.12.2020 beträgt der beizulegende Wert/Teilwert 80.000 €. Die Wertminderung ist nicht von Dauer. Die OHG bucht wie folgt:

<sup>5</sup> Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208, 213 NWB SAAA-66615, Kap. I.4.b).

<sup>6</sup> Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208, 213 NWB SAAA-66615, Kap. I.4.b).

**Buchungskreis „Alle Bereiche“:**

Außerplanmäßige Abschreibung 20.000 € an Wertpapiere 20.000 €

**LÖSUNG** Die **Aktien** sind Vermögensgegenstände/WG im Eigentum der OHG und daher BV; sie gehören zum **nicht abnutzbaren Anlagevermögen** (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, R 4.2 Abs. 2 Satz 1 EStR).

Finanzanlagen im Anlagevermögen dürfen bei vorübergehender Wertminderung mit dem niedrigeren Wert angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB). Die Buchung ist daher handelsrechtlich nicht zu beanstanden.

Allerdings liegt keine dauernde Wertminderung vor, so dass steuerrechtlich eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i. V. mit § 5 Abs. 6 EStG). Durch die vorgenommene Buchung im Buchungskreis „Alle Bereiche“ hat die Abschreibung sich auch auf den steuerrechtlichen Gewinn der OHG ausgewirkt.

Dies ist damit wie nachfolgend dargestellt zu korrigieren (§ 60 Abs. 2 EStDV):

**Buchungskreis „Nur Steuerrecht“:**

Wertpapiere 20.000 € an Außerplanmäßige Abschreibung 20.000 €

Mithin erhöht sich der Gewinn in der Steuerbilanz der Gesellschaft um 20.000 €.

**b) Ergänzungsbilanz**

Ergänzungsbilanzen sind ein rein steuerliches Konstrukt. Sie dienen dazu, **gesellschafterspezifische Wertkorrekturen** aufgrund steuerlicher Vorschriften zu einzelnen WG und Schulden der Gesamthandsbilanz abzubilden. Ergänzungsbilanzen können nur getrennt für einzelne Mitunternehmer erstellt werden. Pro Mitunternehmer kann nur eine Ergänzungsbilanz existieren.

**MERKE**

Während in Sonderbilanzen solche WG bzw. Schulden erfasst werden, die im zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentum nur eines Mitunternehmers stehen, beinhalten Ergänzungsbilanzen ausschließlich wertmäßige Korrekturen zu einzelnen bereits in der Gesamthandsbilanz enthaltenen WG bzw. Schulden.

**Zusammenfassend gilt:**

1. **Handelsrechtlich** gibt es keine Ergänzungsbilanzen.
2. In Ergänzungsbilanzen werden **Wertkorrekturen** dargestellt und keine zusätzlichen WG (Sonderbilanzen ≠ Ergänzungsbilanzen).
3. **Gewinne/Verluste der Ergänzungsbilanzen** gehören zur 1. Stufe der Gewinnermittlung.

Vor diesem Hintergrund ändert sich an dem zuvor bereits unter Kap. II.1.a) dargestellten Prüfungsschema nichts. Es bleibt infolgedessen bei der Beurteilung von Gesamthandsvermögen zum Ansatz dem Grunde und der Höhe nach mit dem einzigen Unterschied, dass **für einzelne Gesellschafter wertmäßige Korrekturen aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften** erforderlich sind.

Nachfolgend werden die **aus klausurtaktischer Sicht bedeutendsten Anwendungsfälle** dargestellt (zur Anwendung bei Umwandlungsvorgängen s. u. Kap. III.).

**aa) Übertragung von Wirtschaftsgütern**

Möchte ein Gesellschafter das Eigentum an einem WG auf die PersG übertragen, stehen ihm mehrere Möglichkeiten zur Verfügung: Die Übertragung kann zunächst i. R. eines (normal) **entgeltlichen Kaufs** erfolgen, so dass die PersG die **AK** anzusetzen hätte.

Möglich ist aber auch eine besondere Entgeltform, die **Gewährung von Gesellschaftsrechten** als Gegenleistung für die Übertragung. Ebenfalls denkbar ist eine unentgeltliche Übertragung (**Schenkung**). In diesen Fällen hat die Bewertung nicht mit den AK, sondern mit dem **Buchwert** zu erfolgen, sofern das WG bisher (Sonder-)BV bei dem Gesellschafter darstellte (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG). Durch die zwangsmäßige Buchwertfortführung des § 6 Abs. 5 EStG würden stille Reserven, die in dem WG stecken, auf andere Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote überspringen. Dies kann durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verhindert werden (andernfalls greift die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).

Für die Frage, ob eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bzw. unentgeltlich erfolgt, ist maßgeblich auf den Charakter des in diesem Zusammenhang angesprochenen Kapitalkontos des Gesellschafters abzustellen.<sup>7</sup>

Eine **Gewährung von Gesellschaftsrechten** ist demnach anzunehmen, wenn die PersG das erhaltene WG mit folgender Gegenbuchung erfasst<sup>8</sup>:

- ▶ ausschließlich auf dem Kapitalkonto I oder
- ▶ teilweise auf dem Kapitalkonto I und teilweise auf einem variablen Kapitalkonto oder
- ▶ teilweise auf dem Kapitalkonto I und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der PersG.

Eine **unentgeltliche Übertragung** dagegen liegt bei folgender Gegenbuchung vor<sup>9</sup>:

- ▶ ausschließlich auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der PersG,
- ▶ ausschließlich gegen Ertrag,
- ▶ ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto,
- ▶ teilweise auf einem variablen Kapitalkonto und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der PersG.

**FALL 3** An der AB-KG (KG) sind A und B je zur Hälfte beteiligt. A leistet seine Einlage von 1 Mio. € (insoweit Buchung auf Kapitalkonto I) durch Übertragung eines Grundstücks, das bisher BV seiner Einzelfirma war (Buchwert im Einzelunternehmen: 100.000 €). B leistet seine Einlage in bar mit 1 Mio. €. Die Übertragung erfolgt in 04. Im Jahr 05 veräußert die KG das Grundstück für 1,2 Mio. €.

7 BMF, Schreiben v. 8.12.2011 - IV C 6 -S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279 NWB SAAAD-88773.  
 8 BMF, Schreiben v. 11.7.2011 - IV C 6 -S 2178/09/10001, BStBl 2011 I S. 713 NWB MAAAD-87161.  
 9 BMF, Schreiben v. 26.7.2016 - IV C 6 -S 2178/09/10001, BStBl 2016 I S. 684 NWB EAAAF-79169; v. 11.7.2011 - IV C 6 -S 2178/09/10001, BStBl 2011 I S. 713 NWB MAAAD-87161.

**LÖSUNG** Das Grundstück ist ein Vermögensgegenstand/WG, das nach der Übertragung im Eigentum der KG steht und daher **BV (nicht abnutzbares Anlagevermögen) der Gesamthand** darstellt (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).

Die **Bewertung** hat zwingend zu Buchwerten zu erfolgen, weil A Gesellschaftsrechte gewährt werden und die Übertragung aus seinem BV in das Gesamthandsvermögen erfolgt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG). Damit A und B in der **Gesamthandsbilanz** der KG ihre Kapitalkonten entsprechend ihrer 50 %-Beteiligung mit je 1.000.000 € ausweisen können, wird dort allerdings das Grundstück mit 1.000.000 € ausgewiesen:

Aktiva	Bilanz KG zum 31.12.04		Passiva
Grundstück	1.000.000 €	Kapital I (A)	1.000.000 €
Bank	1.000.000 €	Kapital I (B)	1.000.000 €
	2.000.000 €		2.000.000 €

Gleichzeitig wird eine **negative Ergänzungsbilanz für den A** erstellt:

Aktiva	Ergänzungsbilanz A zum 31.12.04		Passiva
Minderkapital	900.000 €	Minderwert Grundstück	900.000 €
	900.000 €		900.000 €

Somit wird das Grundstück im Ergebnis mit dem Buchwert von **100.000 €** (= 1.000.000 € [Gesamthandsbilanz] - 900.000 € [Minderwert]) angesetzt.

Bei der **Veräußerung in 05** werden steuerlich in der **Gesamthandsbilanz stille Reserven** i. H. von 200.000 € (= 1.200.000 € - 1.000.000 €) aufgedeckt. Davon sind A und B über die Gesamthandsbilanz jeweils 100.000 € zuzurechnen.

Ferner sind dem **A** über die **Auflösung der Ergänzungsbilanz**, die von ihm in seinem Einzelunternehmen gebildeten **stillen Reserven** i. H. von 900.000 € in vollem Umfang zuzurechnen. Folglich wird der Grundsatz der Subjektbesteuerung in Reinform erfüllt. Die Behaltfrist ist ohne Bedeutung, da stille Reserven nicht auf einen anderen Stpfl. verlagert wurden (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).

**bb) § 6b EStG**

Die Regelung des § 6b EStG ermöglicht es, aufgedeckte stille Reserven bei Veräußerungen von bspw. Grund und Boden/Gebäuden auf neu angeschaffte Grundstücke zu übertragen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Diese Begünstigungsvorschrift ist **personenbezogen** zu betrachten. Daher kann ein Stpfl. den begünstigten Gewinn, der in einem als Einzelunternehmen geführten Betrieb entstanden ist, vorbehaltlich der Regelung in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG auf WG übertragen, die zum BV einer PersG gehören, an der der Stpfl. als Mitunternehmer beteiligt ist, soweit die WG dem Stpfl. als Mitunternehmer zuzurechnen sind. Eine Inanspruchnahme der Begünstigung des § 6b EStG kann demnach nur einzelne Gesellschafter betreffen. Erforderlich sind daher **Wertkorrekturen**, die **über Ergänzungsbilanzen** erreicht werden.

**FALL 4** Die Gewerbetreibenden Anton (A) und Berta (B) sind an der Anton Berta-OHG (OHG) zu jeweils 50 % beteiligt. A veräußert 01 in seinem Einzelunternehmen ein unbebautes Grundstück, das er viele Jahre zuvor erworben hatte, und erzielt dabei einen sonstigen betrieblichen Ertrag i. H. von 60.000 €. Er bildete in dieser Höhe in 01

zu Recht eine Rücklage nach § 6b EStG in seinem Einzelunternehmen. In 02 erwirbt die OHG ein unbebautes Grundstück für 100.000 €, das sie als Lagerplatz verwendet. A möchte die Rücklage – soweit möglich – auf den Grund und Boden der OHG übertragen.

**LÖSUNG** Der Lagerplatz gehört zum Gesamthandsvermögen der OHG und stellt damit **notwendiges BV der OHG** dar (§ 718 BGB, § 105 Abs. 3 HGB, R 4.2 Abs. 11 EStR). Die Übertragung des Veräußerungsgewinns i. H. von 60.000 € aus dem Einzelunternehmen auf das erworbene Grundstück ist nach **R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStR** zulässig, jedoch nur bis zur Höhe seines Anteils am WG (hier 50 % von 100.000 € = 50.000 €).

Die Auflösung der Rücklage ist erfolgsneutral gegen das Kapitalkonto zu buchen (**R 6b.2 Abs. 8 EStR**). Nach R 6b.2 Abs. 8 EStR ist die Übertragung der § 6b-Rücklage durch erfolgsneutrale Absetzung vom Kapitalkonto in der Steuerbilanz der PersG abzubilden. Da § 6b EStG eine **gesellschafterbezogene** Norm darstellt, ist allein das Kapitalkonto in der Steuerbilanz des Mitunternehmers zu mindern, der den begünstigten Gewinn überträgt.

Diese Übertragung erfolgt zweckmäßigerweise in der **Ergänzungsbilanz des A**, um dieeteiligungsverhältnisse in der Gesamthandsbilanz weiterhin korrekt darzustellen.

Aktiva	Ergänzungsbilanz A 02		Passiva
Minderkapital A	50.000 €	Minderwert Grund und Boden	50.000 €
	50.000 €		50.000 €

Durch Zuordnung der geminderten AK in der Ergänzungsbilanz des A ist sichergestellt, dass bei einem Ausscheiden des Grund und Bodens aus dem BV der OHG die Minderung der AK (Folge: höherer Ertrag) nur A zugerechnet wird.

**cc) Gesellschafterwechsel**

Als **handelsrechtlich-gesellschaftsrechtlicher Vorgang** wird rechtsgeschäftlich bei einem Gesellschafterwechsel der Gesellschaftsanteil des bisherigen Gesellschafters auf den neu eintretenden Gesellschafter übertragen. Es werden also nicht einzelne Vermögensgegenstände übertragen, sondern in einem einheitlichen Schritt der Gesellschaftsanteil (ein Vermögensgegenstand). Der Gesellschafterwechsel spielt sich außerhalb des handelsrechtlichen Bilanzierungskreises ab, so dass sich an der Bilanzierung in der Handelsbilanz nichts ändert. Die einzige sichtbare Änderung in der Gesellschafts-(Handels-)Bilanz ist lediglich die textliche Änderung der Kapitalkontenbezeichnungen.

Gegenstand der Anschaffung für den neuen Gesellschafter ist **steuerrechtlich** dagegen nicht der Gesellschaftsanteil, sondern entsprechende Anteile an den einzelnen materiellen und immateriellen, bilanzierten und nicht bilanzierten WG des Gesellschaftsvermögens (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Diese anteiligen AK sind entsprechend bilanziell abzubilden. Hintergrund ist, dass der Erwerber des Mitunternehmeranteils soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem AK für entsprechende WG entstanden sind, gleichzustellen ist. Das heißt, übersteigen die AK den in der Gesamthandsbilanz anteilig auf den Gesellschafter entfallenden Buchwert, ist der übersteigende (Mehr-)Betrag (= stille Reserve) in einer Ergänzungsbilanz auszuweisen.

Um die **Eröffnungs-Ergänzungsbilanzwerte** zu **ermitteln**, ist in **Klausuren** wie folgt schematisch vorzugehen:

<b>Prüfungsschema: Gesellschafterwechsel</b> – Ermittlung der Eröffnungs-Ergänzungsbilanzwerte
Gesamte AK für den Gesellschaftsanteil/einzelnes WG
- Buchwert Kapitalkonto lt. Gesellschaftsbilanz/Buchwert WG
= <b>Mehrwert für stille Reserven in den WG</b>

**FALL 5** ➔ A veräußert am 1.1.01 seinen Anteil an der B-OHG (OHG) (40 %) für 3.600.000 € an C. Die Bilanz der OHG stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	Bilanz OHG		Passiva
Diverse Aktiva (TW 8.150.000 €)	8.150.000 €	<b>Kapital A (40 %)</b>	<b>3.440.000 €</b>
Gebäude (TW: 1.300.000 €)	900.000 €	<b>Kapital B (60 %)</b>	<b>5.160.000 €</b>
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>9.050.000 €</b>		<b>9.050.000 €</b>

Der weitere Gesellschafter B hat dem Gesellschafterwechsel unter der Voraussetzung zugestimmt, dass C das Kapitalkonto unverändert fortführt.

Die OHG schreibt das Gebäude seit der Anschaffung linear mit 2 % der AK i. H. von 1.500.000 € ab (Bauantrag vor dem 1.4.1985). Am 1.1.01 – nach Ablauf von 20 Jahren – beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes noch mind. 50 Jahre.

**LÖSUNG** ➔ In der Gesamthandsbilanz ist anstelle des Kapitalkontos des A nun das Kapitalkonto des C anzusetzen.

Aktiva	Bilanz OHG		Passiva
Diverse Aktiva	8.150.000 €	<b>Kapital C (40 %)</b>	<b>3.440.000 €</b>
Gebäude (TW: 1.300.000 €)	900.000 €	<b>Kapital B (60 %)</b>	<b>5.160.000 €</b>
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>9.050.000 €</b>		<b>9.050.000 €</b>

C zahlt einen Mehrpreis i. H. von (3.600.000 € - Kapital 3.440.000 € =) 160.000 €. Dieser Mehrwert wird durch A nach § 16 EStG versteuert und gehört bei C zu den AK nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG, die bilanziell abzubilden sind. Er entfällt in voller Höhe auf das Gebäude. Die stillen Reserven des Gebäudes betragen (1.300.000 € - 900.000 € =) 400.000 €, wovon C 40 % erwirbt, also 160.000 €.

Die **Ergänzungsbilanz des C zum 1.1.01** sieht wie folgt aus:

Aktiva	Ergänzungsbilanz C 1.1.01		Passiva
Mehrwert	160.000 €	Mehrkapital	160.000 €
Gebäude			
	<b>160.000 €</b>		<b>160.000 €</b>

Die AK sind auch als Bemessungsgrundlage für die **AfA nach § 7 EStG** maßgebend. Zu diesen (gesamten) AK gehört aber nicht nur ein **in der Ergänzungsbilanz ausgewiesener Mehrwert**, sondern auch der in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesene anteilige (auf den Erwerber des Mitunternehmeranteils entfallende) **Buchwert**. Die (eigene) AfA des Erwerbers

des Mitunternehmeranteils bezieht sich also nicht nur isoliert auf die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen AK, sondern erfasst auch in der Gesellschaftsbilanz angesetzte AK. Hinsichtlich der AfA-Höhe sind zudem die im Zeitpunkt des Erwerbs für den abschreibungsberechtigten Gesellschafter anwendbaren **Abschreibungswahlrechte sowie AfA-Sätze**<sup>10</sup> zu beachten.<sup>11</sup> Es ergibt sich folgendes Prüfungsschema:

<b>Prüfungsschema: Gesellschafterwechsel</b> – Ermittlung der Mehr- oder Minder-AfA (abbilden in der Ergänzungsbilanz)	
Ermittlung der dem Gesellschafter aus dem Gesamthandsvermögen zustehenden AfA	= <b>Stufe A</b>
- Ermittlung der ihm nach den von ihm getragenen AK zustehenden AfA	= <b>Stufe B</b>
= <b>Mehr- oder Minder-AfA (in der Ergänzungsbilanz)</b>	= <b>Stufe C</b>

**LÖSUNG** ➔ Für die Aufstellung der Ergänzungsbilanz zum 31.12.01 ist die zutreffende Behandlung der Gebäude-AfA von Bedeutung. Die AfA lt. Gesamthandsbilanz beträgt jährlich 2 % von 1.500.000 € = 30.000 €. Davon entfallen auf C 40 % = 12.000 € (Stufe A).

Die C zustehende AfA (Stufe B) ermittelt sich nach seinen AK. C hat bezogen auf seinen Anteil AK i. H. von 40 % des Buchwerts (900.000 € x 40 % = 360.000 €) zzgl. des Mehrwerts in der Ergänzungsbilanz (160.000 €). Seine AK betragen also 520.000 € für das Gebäude. Da die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht vorliegen (Bauantrag nicht nach dem 31.3.1985 gestellt) und auch § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG keine Anwendung findet (die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes beträgt am 1.1.01 nicht weniger als 50 Jahre), richtet sich die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Mithin beträgt die C zustehende AfA in 01: 520.000 € x 2 % = 10.400 €. Das sind (12.000 € - 10.400 € =) 1.600 € weniger als ihm nach seinen AK zustehen.

Der Ausgleich (Stufe C) findet in der Ergänzungsbilanz statt. Es ist eine Minder-AfA (Ertrag) zu erfassen.

Aktiva	Ergänzungsbilanz C 31.12.01		Passiva
Mehrwert	160.000 €	Mehrkapital	160.000 €
Gebäude 1.1.01		1.1.01	
AfA-Korrektur	+ 1.600 €	Gewinn 01	+ 1.600 €
Mehrwert	161.600 €	Mehrkapital	161.600 €
Gebäude 31.12.01		31.12.01	
	<b>161.600 €</b>		<b>161.600 €</b>

Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung (§§ 179, 180 AO) ist dem Gesellschafter C ein zusätzlicher Gewinn (1.600 €) zuzurechnen.

Bei einem AfA-Satz von 2 % ist von einer Abschreibungsdauer von 50 Jahren auszugehen. In der Bilanz der OHG ist somit noch 30 Jahre lang eine AfA zu erfassen. Die nächsten 30 Jahre wird daher die AfA-Differenz von jährlich 1.600 € durch eine Weniger-AfA gewinnerhöhend zu berücksichtigen sein, bis das Gebäude in der Gesellschaftsbilanz auf 0 € abgeschrieben ist. Danach steht C in der Ergänzungsbilanz 20 Jahre lang jährlich eine Mehr-AfA i. H. von 10.400 € zu, bis auch hier der Stand von 0 € erreicht ist.

10 BMF, Schreiben v. 5.8.2002 - IV A 5 - S 2411 - 27/02, BStBl 2002 I S. 710 NWB GAAA-84635.  
11 BMF, Schreiben v. 19.12.2016 - IV C 6 - S 2241/15/10005, BStBl 2017 I S. 34 NWB QAAA-89287.

## 2. Bilanzierungsbesonderheiten auf der 2. Stufe

### a) Sonderbetriebsvermögen

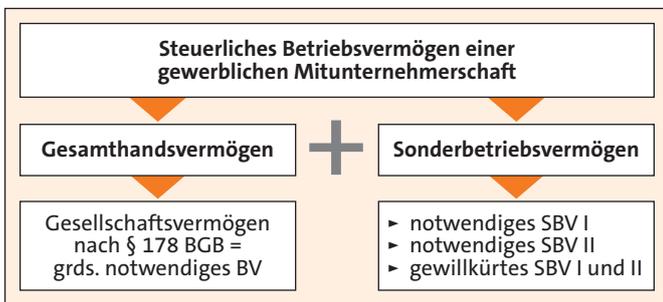
Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Mitunternehmers auch die Sondervergütungen, die von der PersG an den Gesellschafter geleistet werden und auf Ebene der Gesamthand (1. Stufe) zu Aufwand (Mietaufwand, Zinsaufwand, Lohnaufwand) geführt haben. Insofern werden die Einkünfte „umqualifiziert“, d. h. der jeweilige Gesellschafter erzielt keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen oder nichtselbständiger Arbeit, sondern gewerbliche Einkünfte. Die Gewerblichkeit dehnt sich auch auf die damit in Zusammenhang stehenden WG des Gesellschafters aus. Diese gehören zum steuerrechtlichen BV der Gesellschaft, dem sog. Sonderbetriebsvermögen (SBV).

Auch hier gilt die strenge Beachtung des oben bereits dargestellten Prüfschemas. SBV kann nur dann vorliegen, wenn i. R. der Prüfung zum **Ansatz dem Grunde** nach die **Eigentümerschaft** bei einem Gesellschafter (ggf. anteilig) gegeben ist. Handelsrechtlich sind dagegen weiterhin nur Vermögensgegenstände, die im Eigentum der PersG stehen, als BV zu berücksichtigen.

#### MERKE

SBV setzt (anteiliges) Eigentum eines Gesellschafters voraus. **Handelsrechtlich** existiert **kein SBV**.

Dienen die WG unmittelbar dem Betrieb der PersG, gehören sie zum **notwendigen SBV I**. Werden sie unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der PersG eingesetzt, handelt es sich um **notwendiges SBV II**. Sie können auch zum gewillkürten SBV gehören, wenn sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft (**gewillkürtes SBV I**) oder die Beteiligung des Gesellschafters (**gewillkürtes SBV II**) zu fördern.



Das SBV wird für jeden einzelnen Mitunternehmer in einer separat aufzustellenden Sonderbilanz erfasst. Dabei richtet sich die Gewinnermittlung nach derjenigen der PersG, also i. d. R. Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG.

**FALL 6** M ist Eigentümer eines bebauten Grundstücks, das er an eine OHG für deren betriebliche Zwecke vermietet hat. An der OHG

sind M, X und Y zu je  $\frac{1}{3}$  beteiligt. Nehmen Sie Stellung, wie dies bilanzsteuerrechtlich zu beurteilen ist.

**LÖSUNG** Da das Grundstück unmittelbar dem Betrieb der PersG dient, gehören der Grund und Boden sowie das Gebäude zum notwendigen SBV I des M (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG; R 4.2 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit R 4.2 Abs. 12 Satz 1 EStR).

### b) Bilanzierungskonkurrenzen

Unter Bilanzierungskonkurrenz versteht man die Fälle, in denen ein WG verschiedenem BV zugerechnet werden könnte. Ein Zurechnungskonflikt ergibt sich insbesondere dann, wenn ein WG bereits zum BV eines anderen Betriebs des Mitunternehmers gehört (z. B. Einzelunternehmen), es aber zeitgleich die Voraussetzungen des SBV erfüllt.

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG wird insoweit nicht nur als Qualifikations-, sondern auch als Zurechnungsnorm verstanden. Die **Qualifizierung als SBV hat demnach Vorrang**.

Bei einer Überführung aus einem anderen BV liegt im **abgebenden BV** eine Entnahme und im **aufnehmenden SBV** eine Einlage vor. Entnahme und Einlage sind jedoch in Abweichung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 bzw. 5 EStG mit dem Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG).

**FALL 7** Gesellschafter der C-OHG (OHG) sind A, B und C und seit dem 1.6.01 auch F. Zum BV der F, die ein Einzelunternehmen betreibt, gehört ein in München belegenes Grundstück. F hat dieses Grundstück seit vielen Jahren an die OHG vermietet. Wie ist das Grundstück bilanzsteuerrechtlich zu beurteilen?

**LÖSUNG** **Handelsrechtlich** verbleibt das Grundstück im Einzelunternehmen der F. Eine Bilanzierung bei der OHG scheidet mangels Eigentums aus. **Steuerrechtlich** ist das Grundstück ebenfalls kein Gesamthandseigentum. Es steht im Eigentum von F (seit 1.6.01 Mitunternehmer) und dient dem Betrieb der OHG. Daher handelt es sich um notwendiges **SBV I**. Es liegt eine Entnahme im Einzelunternehmen und eine Einlage im SBV, also eine Überführung vor. Diese hat nach § 6 Abs. 5 Satz 2 i. V. mit Satz 1 EStG erfolgsneutral zu Buchwerten zu erfolgen.

**Ausnahmen vom Vorrang des SBV** können sich nach der **BFH-Rspr.** insbesondere bei **Nutzungsüberlassungen zwischen gewerblichen Schwester-PersG** ergeben.<sup>12</sup>

**FALL 8** A ist an der AB-OHG (OHG) zur Hälfte und an der ACD-KG zu  $\frac{1}{3}$  beteiligt. Die ACD-KG (KG) hat ein bebautes Grundstück an die OHG vermietet (Nutzung als Verwaltungsgebäude).

**LÖSUNG** Das bebauten Grundstück dient unmittelbar der OHG. Da es sich bei der überlassenden Gesellschaft um eine gewerbliche PersG handelt, geht das BV der überlassenden Gesellschaft dem SBV der nutzenden Gesellschaft vor (**H 15.8 Abs. 1 Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften EStH**). Das Grundstück bleibt also in vollem Umfang (sowohl handels- als auch steuerrechtlich) BV der überlassenden KG.

<sup>12</sup> Vgl. H 15.8 Abs. 1 Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften EStH; H 15.7 Abs. 4 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung EStH.

### III. Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft

Werden Betriebe (bzw. Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile) in eine PersG eingebracht, erfolgt die Beurteilung nach dem 7. Teil des UmwStG, also § 24 UmwStG.<sup>13</sup> Der Umwandlungsvorgang lässt sich systematisch nach einem bestimmten Prüfschema lösen:

Prüfungsschema: 7. Teil des UmwStG
1. Zivilrechtliche Beurteilung der Umwandlung
2. Steuerrechtliche Beurteilung der Umwandlung
a) Anwendbarkeit des UmwStG
b) Steuerlicher Übertragungstichtag (Rückwirkung)
c) Übernehmender Rechtsträger
d) Übertragender Rechtsträger (Einbringender)

Im Prüfungsschritt „1. Zivilrechtliche Beurteilung der Beurteilung“ ist festzustellen, ob eine Umwandlung nach dem UmwG (Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel) oder aber ein Fall der Einzelrechtsnachfolge gegeben ist. Zudem sind Ausführungen zum Zeitpunkt der Wirksamkeit (Eintrag im Handelsregister und Umwandlungstichtag) sowie zur handelsbilanziellen Behandlung (Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers und Wertansatz des übernehmenden Rechtsträgers) erforderlich. Alle wichtigen Details hierzu finden Sie in SteuerStud 3/2020<sup>14</sup>.

Der Prüfungsschritt „2. Steuerrechtliche Beurteilung der Umwandlung“ schließt hieran an und wird schwerpunktmäßig im Folgenden erörtert.

#### 1. Anwendbarkeit des UmwStG

##### a) Sachliche Anwendbarkeit

Die sachliche Anwendbarkeit für das UmwStG ergibt sich aus § 1 Abs. 3 UmwStG und ist demnach abhängig von der zivilrechtlichen Einordnung des Umwandlungsvorgangs.<sup>15</sup>

Der Umwandlungsvorgang ist durch einen **Vermögensübergang** gekennzeichnet. Es kommt zum Eigentumswechsel der Vermögensgegenstände und zum Übergang von Rechtsbeziehungen (Schulden, Mietverträge etc.). Dieser Vermögensübergang kann per **Einzelrechtsnachfolge** oder über das UmwG per **Gesamtrechtsnachfolge** erfolgen.

**MERKE**

Der zivilrechtliche Grundfall der Vermögensübertragung erfolgt per **Einzelrechtsnachfolge**. Das UmwG ermöglicht unter gewissen Formerfordernissen hierfür die **Gesamtrechtsnachfolge**. Wird nur das Rechtskleid gewechselt, handelt es sich um einen **Formwechsel**.

Die **Vorschriften über die Einbringung von BV in eine PersG** gelten somit insbesondere bei einer Übertragung<sup>16</sup>:

- ▶ per **Gesamtrechtsnachfolge**
  - durch Verschmelzung von Personenhandelsgesellschaft (PersHG) auf PersHG (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG),

- durch Auf- oder Abspaltung von PersHG auf PersHG (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG),
- durch Ausgliederung aus Kapitalgesellschaft (KapG), PersHG oder Einzelunternehmen auf PersHG (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG).

▶ per **Einzelrechtsnachfolge**

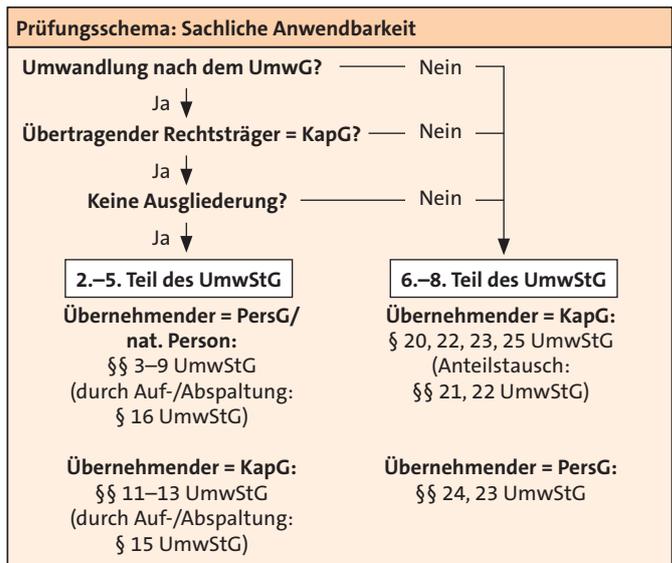
- durch **Aufnahme** eines Gesellschafters in ein **Einzelunternehmen** (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG),
- durch **Einbringung eines Einzelunternehmens** in eine PersG (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG),
- durch **Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmen** zu einer PersG (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG),
- durch **Eintritt eines weiteren Gesellschafters** in eine PersG (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG),
- infolge **Aufstockung** eines bereits bestehenden **Mitunternehmeranteils** (Kapitalerhöhung, § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG).

**MERKE**

Die Lösung einer Aufgabe mit Umwandlungssteuerrecht erfordert stets zunächst eine zivilrechtliche und anschließend eine steuerliche Beurteilung.

Bei der **Prüfung der sachlichen Anwendbarkeit** können nachfolgende Fragestellungen helfen:

- ▶ Handelt es sich vorliegend um eine Umwandlung nach dem UmwG?
- ▶ Ist der übertragende Rechtsträger eine KapG?
- ▶ Handelt es sich nicht um eine Ausgliederung?



13 Zur Umwandlung einer KapG auf eine PersG oder natürliche Person vgl. auch Weiss, SteuerStud 5/2021 S. 330 NWB QAAA-74075.  
 14 Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216 NWB PAAA-36743.  
 15 In SteuerStud 3/2020 S. 216 NWB PAAA-36743 wird der grundlegende Zusammenhang zwischen Zivil- und Steuerrecht in Umwandlungsfällen umfassend dargestellt.  
 16 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 01.47.

### b) Persönliche Anwendbarkeit

Neben der sachlichen Anwendbarkeit muss zudem grds. überprüft werden, ob die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger die persönlichen **Ansässigkeitsvoraussetzungen nach § 1 Abs. 4 UmwStG** erfüllen. Die Vorschriften des § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG sind jedoch in den Fällen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersG nach **§ 24 UmwStG nicht** anzuwenden (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG).

### c) Gegenstand der Einbringung und Gegenleistung

Um in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG zu gelangen, muss neben § 1 Abs. 3 und Abs. 4 UmwStG auch **§ 24 Abs. 1 UmwStG** erfüllt sein. Danach muss es sich also um eine Einbringung handeln

- ▶ eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils (**steuerfunktionale Einheit**)
- ▶ in eine **PersG**
- ▶ gegen Gewährung einer **Mitunternehmerstellung** (Gesellschaftsrechten) an dieser Gesellschaft.

Folglich fallen **nicht** in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG Übertragungen von

- ▶ einzelnen betrieblichen WG,
- ▶ einer Vielzahl einzelner WG, die keinen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil bilden,
- ▶ Privatvermögen sowie
- ▶ Bareinlagen.

**FALL 9** ▶ Der Stpfl. Gustav Gans (G) möchte sich an dem Einzelunternehmen des e.K. Harry Hirsch (H) beteiligen. Beide beschließen daher, eine OHG zu gründen. G leistet i. R. der Gründung der OHG eine Bareinlage, während H sämtliche WG des Betriebs auf die OHG überträgt.

**LÖSUNG** ▶ G leistet eine Bareinlage, so dass für ihn § 24 UmwStG nicht greift. Er erwirbt anteiliges Eigentum an den WG (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). H überträgt sein komplettes Einzelunternehmen (Betrieb) auf die OHG als PersG und wird Mitunternehmer an dieser (§ 24 Abs. 1 UmwStG). Die Übertragung erfolgt per **Einzelrechtsnachfolge**. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 4 Satz 2 UmwStG ist der 6.–8. Teil des UmwStG anwendbar.

Diese Umwandlung kann **nicht** i. R. der **Gesamtrechtsnachfolge durch Ausgliederung** erfolgen, da § 152 UmwG die Ausgliederung zur Neugründung einer PersG bei einem Einzelkaufmann nicht zulässt. Würde es sich um eine Ausgliederung zur Aufnahme in eine bestehende PersG handeln, käme es steuerlich zu keiner abweichenden Beurteilung, denn § 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG erklärt ebenfalls den 6.–8. Teil des UmwStG für anwendbar.

Probleme ergeben sich bei der Zurückbehaltung von WG. Es genügt dabei, wenn **sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** übertragen werden.<sup>17</sup> Die Zurückbehaltung ist dann unschädlich für die Anwendung des § 24 UmwStG, wenn es **SBV** des Einbringenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft wird.<sup>18</sup>

**FALL 10** ▶ Der Stpfl. A bringt sein Einzelunternehmen in eine mit B neu gegründete OHG ein, behält allerdings das Betriebsgrundstück zurück. Dieses möchte er zukünftig an die OHG vermieten.

**LÖSUNG** ▶ Die Zurückbehaltung des Grundstücks ist unschädlich für die Anwendung des § 24 UmwStG, weil es sich zwar um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage handelt, diese jedoch aufgrund der Vermietung an die OHG bei dieser **notwendiges SBV** I wird.

Der Einbringende muss als Gegenleistung für die Einbringung **Gesellschaftsrechte** erhalten, d. h. durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangen oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitern. Das erfordert als Gegenleistung die Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden **Kapitalkontos** oder die Einräumung weiterer Gesellschaftsrechte.<sup>19</sup>

Da i. d. R. mehrere Kapitalkonten geführt werden, ist zu differenzieren. Die **bisherige Verwaltungsauffassung** bzgl. der Verbuchung auf einem variablen Kapitalkonto ist insoweit überholt. Danach führte sowohl eine Buchung, die ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) erfolgt, als auch eine Buchung, die teilweise auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten.<sup>20</sup> Von einer Gewährung von Gesellschaftsrechten bei einem „**Mehrkontenmodell**“ ist damit bei folgender Verbuchung auszugehen:

- ▶ ausschließlich auf Kapitalkonto I,
- ▶ teilweise auf Kapitalkonto I und teilweise auf Kapitalkonto II,
- ▶ teilweise auf Kapitalkonto I und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto.

Die Buchung auf einem bloßen Darlehenskonto bzw. ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto reicht dagegen nicht aus.<sup>21</sup>

## 2. Steuerlicher Übertragungsstichtag

Die Einbringung erfolgt steuerlich grds. zu dem Zeitpunkt, zu dem das **wirtschaftliche Eigentum** an dem eingebrachten Vermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht (steuerlicher Übertragungsstichtag bzw. Einbringungszeitpunkt).

Bei Vorgängen im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** ist eine Rückbeziehung nicht möglich. Im Rahmen der **Gesamtrechtsnachfolge** nach den Vorschriften des UmwG (nicht Anwachsung) eröffnet dagegen § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 UmwStG die Möglichkeit einer Rückbeziehung. Die Vorschriften des § 20 Abs. 5 und Abs. 6 EStG gelten entsprechend. Liegt zivil-

17 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.03 i. V. mit 20.06.

18 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.05.

19 BFH, Urteile v. 25.4.2006 - VIII R 52/04, BStBl 2006 II S. 847 NWB SAAAB-91046 und v. 15.6.1976 - I R 17/74, BStBl 1976 II S. 748 NWB ZAAAB-00823.

20 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.07 und v. 26.7.2016 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl 2016 I S. 684 NWB EAAAF-79169.

21 vgl. hierzu im Einzelnen BMF, Schreiben v. 11.7.2011 - IV A 3 - S 0062/08/10007-11, BStBl 2011 I S. 713 NWB AAAAD-86757; Zur Abgrenzung zwischen Darlehens- und Kapitalkonto vgl. BMF, Schreiben v. 30.5.1997 - IV B 2 - S 2241 a - 51/93 II, BStBl 1997 I S. 627 NWB LAAAA-77258.

rechtlich eine Verschmelzung oder Spaltung vor, orientiert sich der steuerliche Übertragungstichtag an dem Tag der handelsrechtlichen Schlussbilanz i. S. des § 17 Abs. 2 UmwG. Die Bilanz darf danach auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt werden.<sup>22</sup>

### 3. Übernehmender Rechtsträger

#### a) Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter

##### aa) Regelungen im Überblick

Aus Sicht der PersG werden WG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erworben. Fraglich ist auch hier der Bewertungsansatz. Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG greift nicht, da es sich nicht um ein einzelnes (oder mehrere einzelne) WG handelt, sondern um eine steuerfunktionale Einheit.

Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sind auch hier grds. die **gemeinen Werte** anzusetzen. Dies entspräche dem Bewertungsgrundsatz beim Tausch (vgl. § 6 Abs. 6 EStG). Ziel des UmwStG bleibt jedoch auch bei diesem Vorgang die Möglichkeit der Steuerneutralität.

Das eingebrachte BV kann **auf Antrag** ebenfalls mit dem **Buchwert** oder einem **Zwischenwert** (zwischen Buchwert und gemeinem Wert) angesetzt werden (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Dies ist möglich, soweit

- ▶ das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
- ▶ der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als
  - 25 % des Buchwerts des eingebrachten BV oder
  - 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten BV.



**FALL 11** ▶ Die Stpfl. G und K gründen zum 1.1.20 eine OHG, bei der beide mit 50 % beteiligt sein sollen. Während K eine Bareinlage i. H. von 150.000 € leistet, bringt G sein Einzelunternehmen in die OHG ein. Die Bilanz des Betriebs zeigt zum 31.12.19 folgendes Bild:

Aktiva	Einzelunternehmen G	Passiva
Diverse Aktiva (gem. Wert 600.000 €)	500.000 €	Kapital 50.000 €
		Verbindlichkeiten 450.000 €
	<b>500.000 €</b>	<b>500.000 €</b>

Ein Firmenwert existiert nicht.

**LÖSUNG** ▶ Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wären grds. die **gemeinen Werte** in der Eröffnungsbilanz der GmbH anzusetzen.

Alternativ könnte unter den Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG allerdings der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden.

<b>Gemeiner Wert:</b>	div. Aktiva 600.000 €	Verbindl.	450.000 €
<b>Buchwert:</b>	div. Aktiva 500.000 €	Verbindl.	450.000 €
<b>Zwischenwert:</b>	div. Aktiva > 500.000 €		
	< 600.000 €	Verbindl.	450.000 €

Hinsichtlich der **Bilanzierung** treten je nach gewünschtem Ansatz Probleme auf. Hintergrund ist, dass die jeweilige Höhe des Ansatzes auch Auswirkung auf das Kapitalkonto des Gesellschafters hat und dadurch das Beteiligungsverhältnis zu den anderen Gesellschaftern u. U. verzerrt wird. Dies kann mithilfe von der Erstellung von **Ergänzungsbilanzen** korrigiert werden. Man spricht hierbei von der sog. **Brutto- oder Nettomethode**.<sup>23</sup>

#### bb) Bilanzierung bei Ansatz mit gemeinem Wert

Sofern der Ansatz mit dem gemeinen Wert erfolgen soll, entspricht der Bilanzierungswert auch wirtschaftlich dem Beteiligungswert, so dass eine Korrektur mit Ergänzungsbilanzen unterbleiben kann.

**FALL 11A** ▶ Das Unternehmen des G aus Fall 11 hat einen Wert von (600.000 € - 450.000 € =) 150.000 €. K leistet in dieser Höhe eine Bareinlage. Gewünscht ist in dieser Fallvariante der Ansatz mit dem gemeinen Wert.

**LÖSUNG** ▶ Die **Eröffnungsbilanz der OHG** stellt sich in dieser Fallkonstellation wie folgt dar:

Aktiva	Bilanz OHG		Passiva
Diverse Aktiva	600.000 €	<b>Kapital G</b>	<b>150.000 €</b>
Bank	150.000 €	<b>Kapital K</b>	<b>150.000 €</b>
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>750.000 €</b>		<b>750.000 €</b>

Die Kapitalkonten entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

#### cc) Bilanzierung bei Ansatz mit Buchwert (bzw. Zwischenwert)

Sofern der Ansatz unter dem gemeinen Wert erfolgen soll, kann dieser Ansatz auf unterschiedliche Weise erreicht werden. Möglich wäre, in der Bilanz der PersG direkt die **Buchwerte** anzusetzen, was dann aber das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter zueinander verzerrt.

Die nachfolgende Fallkonstellation veranschaulicht die konkreten Auswirkungen:

**FALL 11B** ▶ Abweichend von der Fallvariante zuvor wird nunmehr der Buchwertansatz gewünscht.

<sup>22</sup> Im Jahr 2020 und 2021 beträgt dieser Zeitraum aufgrund der Corona-Pandemie zwölf Monate.  
<sup>23</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.14.

**LÖSUNG** In der **Eröffnungsbilanz der OHG** sollen somit die Buchwerte angesetzt werden:

Aktiva	Bilanz OHG		Passiva
Diverse Aktiva	500.000 €	<b>Kapital G</b>	<b>50.000 €</b>
Bank	150.000 €	<b>Kapital K</b>	<b>150.000 €</b>
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>650.000 €</b>		<b>650.000 €</b>

Die Kapitalkonten entsprechen nicht den Beteiligungsverhältnissen

Alternativ kann der Ansatz in der Gesamthandsbilanz mit dem **gemeinen Wert** erfolgen. Allerdings erfordert dies die Erstellung einer **negativen Ergänzungsbilanz** für den Einbringenden, damit „in der Summe“ der Buchwertansatz dennoch erreicht wird.

**FALL 11C** Gewünscht ist nunmehr erneut der Buchwertansatz, wobei jedoch in der Gesamthandsbilanz der gemeine Wert darzustellen ist.

**LÖSUNG** Die **Eröffnungsbilanz der OHG** stellt sich daher wie folgt dar:

Aktiva	Bilanz OHG		Passiva
Diverse Aktiva	600.000 €	<b>Kapital G</b>	<b>150.000 €</b>
Bank	150.000 €	<b>Kapital K</b>	<b>150.000 €</b>
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>750.000 €</b>		<b>750.000 €</b>

Die Kapitalkonten entsprechen den Beteiligungsverhältnissen. Der Buchwertansatz wird über eine **Ergänzungsbilanz für den G** erreicht:

Aktiva	Ergänzungsbilanz G		Passiva
<b>Minderkapital</b>	100.000 €	Minderwert Aktiva	100.000 €
	<b>100.000 €</b>		<b>100.000 €</b>

(**Probe:** div. Aktiva Gesamthandsbilanz 600.000 € + Minderwert ErgBil (-) 100.000 € = 500.000 €; dies entspricht dem Buchwert des Einzelunternehmens).

Eine weitere Möglichkeit ist der Ausweis mit dem Buchwert in der Bilanz der PersG aber unter Erstellung mehrerer Ergänzungsbilanzen, damit dennoch das zutreffende Gesellschafterverhältnis gezeigt wird.

**FALL 11D** Gewünscht ist wiederum der Buchwertansatz. Die Buchwerte sollen auch in der Gesamthand angesetzt werden. Die Beteiligungsverhältnisse sollen sich allerdings in den Kapitalkonten widerspiegeln.

**LÖSUNG** Die **Eröffnungsbilanz der OHG** stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	Bilanz OHG		Passiva
Diverse Aktiva	500.000 €	<b>Kapital G</b>	<b>100.000 €</b>
Bank	150.000 €	<b>Kapital K</b>	<b>100.000 €</b>
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>650.000 €</b>		<b>750.000 €</b>

Die Kapitalkonten entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

Aus Sicht des **K**, der eine Bareinlage von 150.000 € geleistet hat, muss ein Mehrkapital in seiner **Ergänzungsbilanz** ausgewiesen werden.

Aktiva	Ergänzungsbilanz K		Passiva
Mehrwert Aktiva	50.000 €	<b>Mehrkapital</b>	50.000 €
	<b>50.000 €</b>		<b>50.000 €</b>

Für **G** wird eine entsprechende **negative Ergänzungsbilanz** aufgestellt:

Aktiva	Ergänzungsbilanz G		Passiva
<b>Minderkapital</b>	50.000 €	Minderwert Aktiva	50.000 €
	<b>50.000 €</b>		<b>50.000 €</b>

In der Summe wird dadurch der gewünschte Buchwertansatz erreicht.

(**Probe:** div. Aktiva Gesamthandsbilanz 500.000 € + Mehrwert ErgBil K 50.000 € + Minderwert ErgBil G (-) 50.000 € = 500.000 €; dies entspricht dem Buchwert des Einzelunternehmens).

### b) Weitere bilanzielle Behandlung (AfA etc.)

Die weitere bilanzielle Behandlung der **übernommenen WG** (z. B. AfA) regelt **§ 23 UmwStG**. Angesiedelt ist die Vorschrift im 6. Teil des UmwStG, greift also demnach für die **Einbringung in eine KapG** nach § 20 UmwStG sowie den **Anteilstausch** nach § 21 UmwStG. Über § 24 Abs. 4 UmwStG wird sie jedoch auch (teilweise) für die **Einbringung in PersG** für anwendbar erklärt.

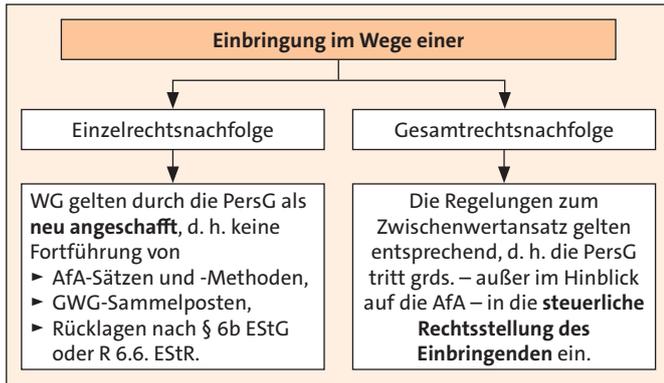
Die Auswirkungen und Regelungen hängen davon ab, welcher Ansatz seitens des übernehmenden Rechtsträgers gewählt wurde:

- ▶ **Gemeiner Wert:** § 23 Abs. 4 UmwStG;
- ▶ **Zwischenwert:** § 23 Abs. 1 und 3 UmwStG;
- ▶ **Buchwert:** § 23 Abs. 1 UmwStG.

#### aa) Gemeiner Wert

Die Rechtsfolgen bei Ansatz zum gemeinen Wert unterscheiden sich für die übernehmende Gesellschaft danach, ob die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (vgl. hierzu § 23 Abs. 4 Alternative 1 UmwStG) oder der Gesamtrechtsnachfolge (vgl. hierzu § 23 Abs. 4 Alternative 2 UmwStG) erfolgt:

- ▶ Bei **Gesamtrechtsnachfolge** gilt § 23 Absatz 3 UmwStG entsprechend, wonach die aufnehmende KapG/PersG in die Rechtsstellung des Einbringenden nach § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG eintritt. Einschränkungen ergeben sich bei der AfA.
- ▶ Im Fall der **Einzelrechtsnachfolge** wird der Einbringungsvorgang für die übernehmende Gesellschaft als **Anschaffung** zum gemeinen Wert behandelt. Dies hat u. a. zur Folge, dass für die AfA der eingebrachten WG ausschließlich die Verhältnisse der übernehmenden Gesellschaft maßgebend sind.



**bb) Buchwert/Zwischenwert**

Gemäß § 23 Abs. 1 i. V. mit § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG tritt die aufnehmende KapG/PersG in die Rechtsstellung („in die Fußstapfen“) des übertragenden Unternehmens ein, so bspw. bzgl.

- ▶ der Bewertung der übernommenen WG,
- ▶ der AfA und
- ▶ der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen.

Ebenso wird auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG verwiesen, wonach Besitzzeiten eines WG anzurechnen sind (z. B. sechsjährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen bei § 6b EStG).

Da beim **Zwischenwertansatz** eine teilweise Aufstockung im Hinblick auf die stillen Reserven erfolgt, sind **Besonderheiten** bei der AfA zu berücksichtigen (§ 23 Abs. 3 UmwStG). Die AfA ist vom Zeitpunkt der Einbringung an nach den AK oder HK des Einbringenden, vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen WG und dem Wert, mit dem die Gesellschaft die WG ansetzt, zu bemessen (§ 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UmwStG).

**FALL 12** ▶ Ein Lkw wurde für 100.000 € angeschafft und bisher über die Nutzungsdauer von zehn Jahren (10 %) nach § 7 Absatz 1 EStG abgeschrieben. Bei Einbringung nach drei Jahren beträgt der Restbuchwert 70.000 € und der gemeine Wert 95.000 €. Die übernehmende Gesellschaft setzt den Lkw mit 90.000 € (Zwischenwert) an.

**LÖSUNG** ▶ Ab dem Zeitpunkt der Einbringung ist für den Lkw jährlich AfA i. H. von 10 % von (100.000 € + 20.000 € =) 120.000 € = 12.000 € vorzunehmen. Im Rahmen der verbleibenden Restnutzungsdauer von sieben Jahren werden somit (7 × 12.000 € =) 84.000 € AfA generiert. Im letzten Jahr der Nutzungsdauer ist zusätzlich zu der linearen AfA i. H. von 12.000 € auch der Restwert i. H. von 6.000 € abzuziehen.

In den Fällen, in denen das AfA-Volumen vor dem Ablauf der Nutzungsdauer verbraucht ist, kann in dem verbleibenden Nutzungszeitraum keine AfA mehr abgezogen werden.

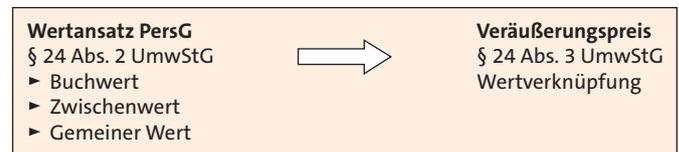
Wird in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG auf diese Weise die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, kann die AfA nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen werden.<sup>24</sup>

Erfolgt die Abschreibung bisher degressiv nach § 7 Abs. 2 EStG ist der Zwischenwert die Bemessungsgrundlage der weiteren AfA. Der Abschreibungssatz richtet sich nach der neu zu schätzenden Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Einbringung (§ 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UmwStG).

**4. Übertragender Rechtsträger (Einbringender)**

Der Einbringende überträgt seinen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil (steuerfunktionale Einheit) und erhält als Gegenleistung Gesellschaftsrechte. Aus Sicht des Einbringenden fällt die Veräußerung der steuerfunktionalen Einheit i. R. dieses Tausches unter § 16 EStG. Die Steuerneutralität der Umwandlung wird erreicht über die **Wertverknüpfung** in § 24 Abs. 3 UmwStG.

Der gewählte Wertansatz in der PersG gilt als **Veräußerungspreis** (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG):



Der **Veräußerungsgewinn** ermittelt sich gem. § 16 Abs. 2 EStG als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und dem Wert des eingebrachten BV.

Beim Ansatz mit dem Zwischenwert bzw. gemeinen Wert entsteht aus Sicht des Einbringenden ein Veräußerungsgewinn, der unter gewissen Voraussetzungen (z. B. Altersgrenze) steuerlich begünstigt wird durch Gewährung eines **Freibetrags** und einer **tariflichen Ermäßigung**. Diese Begünstigung wird nur zugänglich gemacht, sofern der Ansatz mit dem **gemeinen Wert** erfolgt (§ 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). In diesen Fällen ist § 34 Abs. 1 und 3 EStG nur anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht unter das Teileinkünfteverfahren fällt.

§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG enthält durch den Hinweis auf § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG eine entscheidende **Einschränkung** der Vergünstigungen (§ 16 Abs. 4, § 34 EStG). Soweit danach sowohl auf der Seite des Veräußerers als auch auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer beteiligt sind, gilt der Gewinn als laufender Gewinn. Mithin sollen die Vergünstigungen nicht gewährt werden, wenn der Einbringende – wirtschaftlich gesehen – **an sich selbst veräußert**.<sup>25</sup> § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG stellt bei der Betrachtung, ob eine Veräußerung an sich selbst vorliegt, nicht auf den einzelnen Gesellschafter, sondern auf die einbringenden Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit ab.

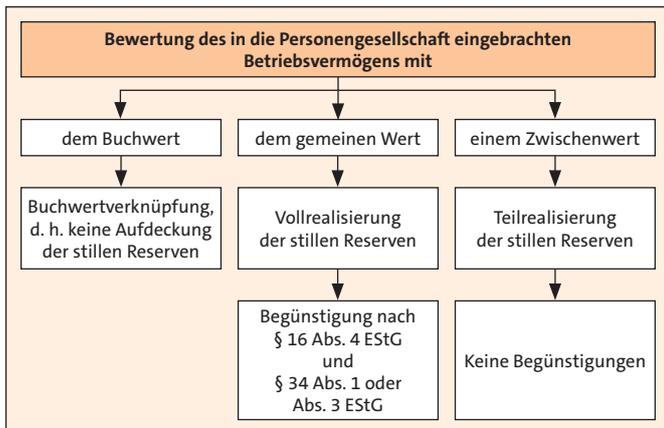
**FALL 11E** ▶ Sofern die OHG aus Fall 11 bei Gesamtbetrachtung der Bilanz der PersG und auch der Ergänzungsbilanzen zum Buchwertansatz gelangt, entsteht für G kein Veräußerungsgewinn. Der

<sup>24</sup> BFH, Urteil v. 7.6.1977 - VIII R 105/73, BStBl 1977 II S. 606 NWB QAAAA-91242.  
<sup>25</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.16.

Veräußerungspreis entspricht nach § 24 Abs. 3 Satz 1 EStG in diesem Fall mit 50.000 € exakt dem Buchwert des Einzelunternehmens.

**LÖSUNG** ▶ Beim Ansatz zum gemeinen Wert werden die stillen Reserven aufgedeckt. Der Veräußerungspreis beträgt nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG (div. Aktiva 600.000 € - Verbindl. 450.000 € =) 150.000 €. Der Buchwert im Einzelunternehmen beläuft sich auf 50.000 €. Der Gewinn i. R. des § 16 EStG beträgt 100.000 €. Falls die persönlichen Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG erfüllt sind, wäre ein Freibetrag zu gewähren. Allerdings greift § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, wonach 50 % (Beteiligungsverhältnis OHG) laufender Gewinn sind.

Demnach sind die folgenden **Szenarien** denkbar:



#### IV. Fazit

Aus den Aufgabenstellungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten Jahre haben sich die oben dargestellten Themenbereiche als spezifische Probleme bei PersG herauskristallisiert. Sie sollten sich daher insbesondere mit der **Funktion und der Wirkungsweise von Sonder- und Ergänzungsbilan-**

**zen** vertraut machen. Auch die **verschiedenen Möglichkeiten zur Umstrukturierung von PersG** sollten Sie beherrschen; daher wurden hier zwei Möglichkeiten (Gesellschafterwechsel und Einbringung nach § 24 UmwStG) vorgestellt.

Bitte unterschätzen Sie ferner im Bereich der PersG die **technische Umsetzung** nicht. Neben der Gesamthandsbilanz müssen Sie ggf. Sonder- und Ergänzungsbilanz nebst Sonder- und Ergänzungs-GuV aufstellen oder eine Gewinnverteilung nach §§ 179, 180 AO vornehmen.

Ferner empfiehlt es sich auch bei PersG, ein gewisses **Prüfungsschema** einzuhalten. Dieses verfolgt einen Lösungsansatz, der insbesondere dabei helfen soll, die Trennung zwischen den einzelnen Gewinnermittlungsstufen einzuhalten. Denn neben dem notwendigen Fachwissen ist ein wesentlicher Faktor für eine gute Klausurbewertung der klare und schematische Aufbau einer Lösung! Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

#### AUTOREN



**Lars Nüdling,**  
Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent sowie darüber hinaus Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht.



**Dr. Ingmar Schörck,**  
Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH Co. KG.

## Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**  
02323.141-940
-  **Fax**  
02323.141-173
-  **E-Mail**  
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**  
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**  
NWB Verlag GmbH & Co. KG  
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma   Kanzlei   Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel   Vorname   Name*	
Funktion	
Straße   Postfach*	
PLZ   Ort*	
Tel.-Nr.   Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97231



## **JA**, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)

Für mich kommt nach dem Gratis-Test  
**der Ausbildungspreis\* von**

**16,60 €** monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von 24,90 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

\* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.  
Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

### Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

**Bezugsbedingungen:** Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 4,- (D) und € 1,10 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,20). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

**Widerrufsbelehrung:** Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

**Datenschutzhinweise:** Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz

X

Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG