

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-gewinnrealisierung-kann-auch-bei-einbringung-eines-betriebs-in-eine-mitunternehmerschaft-gegen-mischentgelt-vermieden-werden.html>

08.11.2013

Unternehmensteuer

BFH: Gewinnrealisierung kann auch bei Einbringung eines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft gegen Mischentgelt vermieden werden

Bei unentgeltlicher Zuwendung von Mitunternehmeranteilen an Dritte im Rahmen einer Betriebseinbringung sind § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar. Die Anwendung von § 24 UmwStG ist nicht ausgeschlossen, wenn der Einbringende neben seinem Mitunternehmeranteil eine Darlehensforderung erhält. Bei Einbringung gegen Mischentgelt (Gesellschaftsrechte und Darlehensforderung) kommt es nicht zur Gewinnrealisierung, wenn dieses den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt (entgegen BMF-Schreiben vom 11.11.2011).

Sachverhalt

Der Kläger ist Kommanditist einer GmbH & Co. KG. Er erbrachte seine Einlage durch Einbringung sämtlicher Aktiva und Passiva seines Einzelunternehmens im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Die Einbringung erfolgte zu Buchwerten. Soweit die Buchwerte in der Schlussbilanz des Einzelunternehmens den neuen Kapitalanteil des Klägers an der KG überstiegen, wurde der Mehrbetrag einem „Darlehenskonto“ gutgeschrieben (Mischentgelt). Drei weitere Kommanditisten wurden im Wege der Schenkung in die KG aufgenommen. Die anteilig auf diese Kommanditisten entfallenden Buchwerte wurden gem. § 6 Abs. 3 EStG fortgeführt.

Im Rahmen einer Außenprüfung kam der Außenprüfer zu dem Ergebnis, dass die Einbringung des Einzelunternehmens für eigene Rechnung des Klägers zwar unter § 24 UmwStG falle, dessen Begünstigung aber nicht gewährt werden könne, da der Kläger wegen der Gutschrift auf dem Darlehenskonto nicht (nur) Gesellschaftsrechte erhalten habe. Die gegen die entsprechenden Bescheide eingelegte Klage war teilweise erfolgreich. Das FG sah die Einbringung insoweit als erfolgsneutral an, als dem Kläger im Gegenzug Gesellschaftsrechte gewährt wurden.

Entscheidung

Das FG habe zu Recht § 6 Abs. 3 S. 1 EStG auf die unentgeltliche Aufnahme der drei Kommanditisten in den Betrieb des Klägers und § 24 UmwStG in Bezug auf die Einbringung des Einzelunternehmens angewendet. Auch schließe die (grundsätzlich gewinnrealisierende) Gewährung einer Darlehensforderung die Anwendung des § 24 UmwStG 2002 nicht aus. Jedoch sei im Streitfall trotz der Gutschrift auf dem Darlehenskonto kein Gewinn angefallen, weil die Summe aus dem Nominalwert des Kapitalkontos des Klägers bei der KG und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht überschritten habe.

Die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 2 Alt. 1 EStG sei auch dann anwendbar, wenn mehrere natürliche Personen in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen werden. Die danebenstehende Anwendung des § 24 UmwStG auf die Einbringung des Einzelunternehmens gegen Gewährung eines Mitunternehmeranteils an den Kläger sei zulässig, da es sich um zwei rechtlich getrennt zu beurteilende Vorgänge handle (entgegen BMF-Schreiben vom 11.11.2011). Ferner sei – wie das FG ebenfalls richtig erkannt habe – § 24 UmwStG auch im Falle eines Mischentgelts anwendbar, da diese Vorschrift lediglich die Erlangung der Mitunternehmerstellung verlange, aber nicht, dass die Gegenleistung ausschließlich in Gesellschaftsrechten bestehe.

Die Finanzverwaltung vertritt zwar (inzwischen) die Auffassung, dass bei Einbringung gegen ein Mischentgelt der Vorgang entsprechend dem Verhältnis der jeweiligen Teilleistungen in einen erfolgsneutral gestaltbaren und einen zwingend erfolgswirksamen Teil aufzuspalten sei. Der BFH geht jedoch davon aus, dass es jedenfalls insoweit nicht zu einer Gewinnrealisierung komme, als die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf den

Kapitalkonten und dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteige.

Werde der Einbringende bei Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils gem. § 24 Abs. 1 in eine Personengesellschaft deren Gesellschafter, sei dies ein tauschähnlicher Vorgang, der den Tatbestand einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder 2 EStG erfülle. Im Rahmen des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder 2 EStG sei jedoch nach höchstrichterlicher Rechtsprechung die sog. Einheitstheorie anzuwenden und der Vorgang daher nicht gem. der sog. Trennungstheorie in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Ein Gewinn entstehe nur, wenn die Summe der Entgelte bzw. Gegenleistungen den Buchwert der übertragenen betrieblichen Sachgesamtheit sowie die Veräußerungskosten übersteige. Dabei sei der Netto-Buchwert des übertragenen Betriebsvermögens (Aktiva abzüglich Passiva) der Summe der Entgelte bzw. Gegenleistungen gegenüberzustellen.

Da es sich in den Fällen des § 24 UmwStG um die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten handle, sei die Anwendung dieser Grundsätze auch bei Einbringung eines Betriebs gegen Gewährung eines Mischentgelts sachgerecht, auch wenn dies im Grunde ein vollentgeltlicher und kein teilentgeltlicher Vorgang sei, zu dem die o.g. Grundsätze entwickelt wurden. Allerdings sei das im Streitfall vorliegende Mischentgelt für Zwecke der Ermittlung der Höhe des anteilig realisierten Gewinns wie ein Teilentgelt zu behandeln, weil § 24 Abs. 2 UmwStG es ermögliche, den in der Gewährung von Gesellschaftsrechten bestehenden Teil des Mischentgelts mit dem Buchwert zu bewerten.

Allein entscheidend sei, dass das gesamte Teil- oder Vollentgelt den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteige.

Betroffene Normen

§ 6 Abs. 3 EStG, § 24 UmwStG

Streitjahr 2003

Anmerkung

In seiner Pressemitteilung weist der BFH darauf hin, dass der X. Senat vorliegend nicht auf die zwischen dem IV. Senat und dem BMF umstrittene Anwendung der sogenannten Trennungstheorie in den Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 EStG, vgl. einerseits BFH-Urteil vom 19.09.2012, IV R 11/12, siehe [Deloitte Tax-News](#) und andererseits BMF-Schreiben vom 12.09.2013, siehe [Deloitte Tax-News](#)) eingehen musste.

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 24.11.2010, 15 K 931/09 F

Fundstelle

BFH, Urteil vom 18.09.2013, [X R 42/10](#), BStBl II 2016, S. 639

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, [IV C 2 - S 1978-b/08/10001](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.