

FG München: Keine Entnahme bei disquotaler Abspaltung

Aktuell: Der BFH hat die Sache an das FG zurückverwiesen. Das FG habe insbesondere zu prüfen, ob eine Betriebsaufspaltung zwischen der KG und der GmbH, ein Antrag auf Buchwertfortführung im Sinne des § 13 Abs. 2 UmwStG im Rahmen des Anteilstauschs und eine Entnahme der neu zugeteilten GmbH-Anteile zu betriebsfremden Zwecke vorliege. Nach dem BFH bleiben auch die neu zugeteilten GmbH-Anteile als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG steuerverstrickt, wenn eine Betriebsaufspaltung zwischen der KG und der GmbH vorliegen würde. Nach dem BFH kann allerdings eine Gewinnrealisierung sowohl aufgrund des Anteilstauschs der Anteile an der übertragenden Gesellschaft gegen die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft als auch aufgrund einer Entnahme der neu zugeteilten GmbH-Anteile zu betriebsfremden Zwecken erfolgen.

BFH, Urteil vom 28.05.2020 (IV R 17/17, siehe [Deloitte Tax News](#))

FG München (Vorinstanz)

Die aus einer disquotalen Abspaltung eines Teilbetriebs einer Kapitalgesellschaft, deren Aktien sich im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten befinden, resultierende Wertverschiebung stellt keine steuerbare Entnahme dar. Denn der Wert eines Geschäftsanteils ist grundsätzlich kein selbständiges, von diesem abzugrenzendes Wirtschaftsgut.

Sachverhalt

An der Klägerin, einer KG, waren als Kommanditisten zwei natürliche Personen EF und LF zu jeweils 50 % beteiligt. In deren jeweiligen Sonderbetriebsvermögen befanden sich Anteile an einer AG, an der die Kommanditisten zu je 50 % beteiligt waren. Mit Spaltungsvertrag vom 30.06.2010 übertrug die AG einen Teilbetrieb auf eine GmbH. Hierfür gewährte die GmbH den Aktionären der AG als Ausgleich neue Geschäftsanteile. Alleinigere Gesellschafter der GmbH war zunächst EF. Nach der im Rahmen der Abspaltung erfolgten Kapitalerhöhung waren EF mit 99,6 % und LF mit 0,4 % an der GmbH beteiligt. Die Anteile befanden sich im Privatvermögen von EF und LF.

Nach einer Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass die mit der disquotalen Abspaltung einhergehende Wertverschiebung zwischen den Anteilseignern als Entnahme desjenigen Kommanditisten, der an der übernehmenden Kapitalgesellschaft mit einem geringeren Anteil als 50 % beteiligt ist, zu werten sei und erhöhte die Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters LF entsprechend.

Entscheidung

Das FG ist der Ansicht, dass die in der disquotalen Abspaltung liegende Wertverschiebung nicht zu einer steuerbaren Entnahme führe.

Steuerbare Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG sind alle Wirtschaftsgüter, nämlich Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen, die der Steuerpflichtige dem Betrieb entnommen hat. Bei Anteilen eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft, die zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehören, handelt es sich um ein Wirtschaftsgut „Beteiligung“. Allerdings ist der Wert eines solchen Geschäftsanteils grundsätzlich kein selbständiges, von ihm abzugrenzendes Wirtschaftsgut, sondern lediglich seine Eigenschaft (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2010).

Wie das Finanzamt zu Recht angeführt habe, schließe § 13 UmwStG die Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG nicht aus. Denn insoweit, als es im Rahmen einer Abspaltung zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilseignern kommt, bestimmen sich nach Auffassung der Finanzverwaltung, der sich das FG anschließt, die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer Abspaltung auf Ebene der Anteilseigner der Überträgerin nicht nach § 13 UmwStG (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011).

Zwar habe sich das Eigenkapital der AG durch die Abspaltung des Teilbetriebs vermindert und dadurch auch der Wert der im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der

Klägerin befindlichen AG-Beteiligung. Auch seien die im Teilbetrieb ruhenden stillen Reserven auf die GmbH mit übergegangen und es sei in Folge der abweichenden Beteiligungsverhältnisse an der aufnehmenden GmbH zu einer nicht verhältnismässigen Abspaltung und unstreitig zu einer Wertverschiebung gekommen. Jedoch stelle die Wertveränderung der zum Betrieb der Klägerin gehörenden Beteiligung entgegen der Auffassung des Finanzamts keine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG dar, da es sich insofern um kein selbständiges, von der Beteiligung abzugrenztes Wirtschaftsgut handle.

Etwas Anderes ergebe sich auch nicht aus den vom Finanzamt aufgeführten, zu Betriebsaufspaltungen ergangenen Urteilen des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 17.11.2005 und vom 15.12.2005). Bei den diesen Entscheidungen zugrundeliegenden Kapitalerhöhungen, handle es sich nicht nur um einen Wertetransfer, vielmehr führte in diesen Fällen jede Kapitalerhöhung zu einer Abspaltung der durch den alten Geschäftsanteil verkörperten Substanz und damit zur Abspaltung eines Teils des Geschäftsanteils. Demgegenüber erfolge im Streitfall lediglich ein Wertetransfer. Es hat hier keine Kapitalerhöhung stattgefunden, die zu einer Abspaltung eines Teils des Geschäftsanteils geführt hätte. Damit sei es nicht zu einer anteiligen Entnahme des Wirtschaftsguts „Beteiligungen“ gekommen. Auch die Anteils- und Mitgliedschaftsrechte an der Klägerin blieben unverändert.

Betroffene Norm

§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG
Streitjahr 2010

Fundstellen

BFH, Urteil vom 28.05.2020, IV R 17/17, siehe [Deloitte Tax News](#)

Finanzgericht München, Urteil vom 02.11.2017, 13 K 1170/15

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 09.11.2010, IX R 24/09, BStBl II 2011 S. 799, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 15.12.2005, III R 35/04, BFH/NV 2006, S. 1262

BFH, Urteil vom 17.11.2005, III R 8/03, BStBl II 2006, S. 287

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I 2012 S. 1314, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.