# Grundzüge des Steuerrechts

Grashoff / Mach

16. Auflage 2023
ISBN 978-3-406-80329-1
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

## 5. *Exkurs 2:* Übertragungen*

Nachfolgend werden die sich für Unternehmen ergebenden Folgen der entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern und Unternehmen oder Anteilen an Unternehmen behandelt. Eine besondere praktische Relevanz haben hierbei **Übertragungen von Einzelunternehmen und Übertragungen von Anteilen an Personengesellschaften.** Auf diese Fälle beziehen sich die nachfolgenden Ausführungen.

### a) Überblick

**Begriffe.** Die handels- und gesellschaftsrechtlichen Begriffe *Vermögensgegenstand, Einzelunternehmen* und *Personengesellschaft* werden steuerlich abweichend bezeichnet. Neben der terminologischen gibt es auch eine inhaltliche Unterscheidung zwischen der handels- und gesellschaftsrechtlichen und der steuerlichen Begrifflichkeit. Im Anschluss an die nachfolgende Begriffsbestimmung werden idR die steuerlichen Bezeichnungen verwendet. **363**

**Wirtschaftsgut.** Wegen des Maßgeblichkeitsprinzips (→ Rn. 78, 105) entspricht der steuerliche Begriff des Wirtschaftsguts grundsätzlich dem des *Vermögensgegenstands.* Während allerdings Voraussetzung des Vermögensgegenstands dessen Verkehrsfähigkeit ist, setzt die Annahme eines Wirtschaftsguts (nur) dessen selbstständige Bewertungsfähigkeit voraus. Im Gegensatz zum handelsrechtlichen Vermögensgegenstand bezieht sich das Wirtschaftsgut auch auf Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, somit auch auf sog. *negative Wirtschaftsgüter,* → Rn. 113 ff. **364**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

**Betriebsvermögen.** Wenn ein Steuergesetz das Betriebsvermögen bezeichnet, ist idR das handelsrechtliche *Einzelunternehmen* gemeint, zB § 6 Abs. 5. Als Betriebsvermögen gilt ferner die Zusammenfassung derjenigen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft zuzuordnen sind, wenn der Steuerpflichtige damit Gewinneinkünfte erzielt, → Rn. 113 ff. **365**

**Mitunternehmerschaft.** Personengesellschaften, die Einkünfte aus Gewinneinkunftsarten erzielen, werden als *Mitunternehmerschaften* bezeichnet. Anteile an diesen Personengesellschaften sind damit *Mitunternehmeranteile*. In diesem Bereich werden Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens von denen des Sonderbetriebsvermögens unterschieden, → Rn. 137, 148. **366**

**Teilbetrieb.** Sofern Wirtschaftsgüter in einem bestimmten Zusammenhang zueinanderstehen, liegt ein steuerlicher *Teilbetrieb* vor. Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter, organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist. Teilbetriebe kommen innerhalb von Betriebsvermögen (Einzelunternehmen) und Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften) vor. **367**

---

* Die Vorschriften des EStG werden ohne die Gesetzesbezeichnung zitiert.

**368** **Formen von Übertragungen.** Generell kann abhängig von dem der Übertragung zugrundeliegenden obligatorischen Vertrag die **entgeltliche** von der **unentgeltlichen Übertragung** unterschieden werden. Entgeltliche Übertragungen sind insb. solche, denen ein Kaufvertrag zugrunde liegt. Andersherum sind unentgeltliche Übertragungen immer diejenigen, deren Grundlage eine Schenkung ist.

**369** **Handels- oder gesellschaftsrechtlich begründete Übertragungen.** Sofern die Übertragung einen handels- oder gesellschaftsrechtlichen Charakter hat, kann sie sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich sein. Wird beispielsweise ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in eine Mitunternehmerschaft eingebracht, bei welcher der Einbringende Mitunternehmer ist, kann es sich sowohl um eine entgeltliche als auch um eine unentgeltliche Übertragung handeln. Werden dem Einbringenden als Gegenleistung für die Übertragung bei der Mitunternehmerschaft **weitere Gesellschaftsrechte** eingeräumt (zB durch eine Erhöhung des Anteils am Kommanditkapital), liegt nach der Auffassung des BFH generell ein Tauschvorgang und damit eine entgeltliche Übertragung vor. Gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 ist allerdings diese entgeltliche Übertragung zum Buchwert möglich. Wird der Gegenwert des Wirtschaftsguts im Betriebsvermögen der Personengesellschaft **gegen eine Rücklage** erfasst, ist hingegen von einer unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 auszugehen, wiederum zum Buchwert. Wird der Einbringungsbetrag dem Mitunternehmer auf dessen **Darlehenskonto** gutgeschrieben, ist ein entgeltlicher Veräußerungsvorgang anzunehmen, der nicht gegen Gesellschaftsrechte nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 erfolgt. Dieser Vorgang hat die Gewinnrealisierung zur Folge.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

📖 **Literaturhinweis:** BMF-Schreiben betr. Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG vom 8.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002, DStR 2011, 2401; BMF-Schreiben betr. Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG sowie zum Verhältnis von § 6 Abs. 3 zu § 6 Abs. 5 EStG vom 20.11.2019 – IV C 6 – S 2241/15/10003, DStR 2019, 2482; BMF-Schreiben betr. Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem sog. Kapitalkonto II vom 26.7.2016 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684.

Nachfolgend werden zunächst **entgeltliche** und dann **unentgeltliche Übertragungsfälle** dargestellt. Innerhalb der *entgeltlichen Übertragungen* wird ein Schwerpunkt bei der entgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen gesetzt. Hier werden insb. *Fälle des Gesellschafterwechsels* bei Mitunternehmerschaften (Eintreten und Austreten von Mitunternehmern aus der Mitunternehmerschaft, Übertragung von Mitunternehmeranteilen, Realteilung der Mitunternehmerschaft) behandelt. Schließlich erfolgt eine graphische Darstellung der verschiedenen Übertragungsfälle mit den wesentlichen Rechtsfolgen (→ Rn. 394).

**370** **Besteuerung stiller Reserven.** Wesentliches Anliegen bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern, Unternehmen oder Unternehmensanteilen ist es, die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven anlässlich der Transaktionen zu vermeiden. Durch *Wertsteigerungen einzelner Vermögensgegenstände* sowie bei *Abschreibungen*, die die *wirt-*

*schaftliche* Abnutzung übersteigen, entstehen stille Reserven. Der Buchansatz von Vermögensgegenständen ist in diesen Fällen niedriger als der bei einer Veräußerung zu realisierende Verkehrswert. Stille Reserven sind auch auf *Gesamtunternehmensebene* denkbar, wenn der Wert des Unternehmens das Buchkapital übersteigt (*Geschäfts- oder Firmenwert)*. Da die Aufdeckung und die Versteuerung stiller Reserven anlässlich von Übertragungen idR unerwünscht sind, werden Gestaltungen angestrebt, die eine Fortführung der bisherigen Buchwerte ermöglichen.

### b) Entgeltliche Übertragungen

**Wirtschaftsgüter.** Die entgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern führt generell zur Gewinnrealisierung (Ausnahmen: Übertragungen im Wege der Realteilung, → Rn. 387 oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gem. § 6 Abs. 5 → Rn. 390 ff.). Um bei der Veräußerung und späterer Reinvestition bestimmter Anlagegüter steuerzahlungsbedingte Liquiditätsabflüsse zu vermeiden, besteht unter bestimmten in § 6b genannten Voraussetzungen die Möglichkeit der Vermeidung der Gewinnrealisation durch Direktübertragung aufgedeckter stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter oder die Bildung einer sog. § 6b-Rücklage. **371**

**Beispiel:**

Philine Lustig betreibt als Einzelunternehmen eine Boutique für hochwertige Damendessous in der Schlossstraße. Das Geschäftshaus steht in ihrem Eigentum und gehört insgesamt zum notwendigen Betriebsvermögen. Philine hat es am 21.2.2011 für 250 TEUR erworben. Sie beabsichtigt, das Einzelhandelsgeschäft in einer anderen Gegend fortzuführen und zieht in Betracht, ein anderes Geschäftshaus für 500 TEUR zu erwerben. Weil sich die Grundstückswerte positiv entwickelt haben, ist das Geschäftshaus in der Schlossstraße nunmehr für 500 TEUR zu verkaufen. Philine veräußert das Grundstück Ende 2022 und erzielt dabei einen Buchgewinn in Höhe von 250 TEUR. In ihrer Steuerbilanz zum 31.12.2022 bildet sie eine § 6b-Rücklage in Höhe von 250 TEUR und egalisiert auf diese Weise den Buchgewinn aus der Veräußerung. Anfang 2023 erwirbt sie das neue Geschäftshaus für 500 TEUR. Sie löst die § 6b-Rücklage in der Steuerbilanz auf und nimmt gleichzeitig eine zusätzliche Abschreibung des erworbenen Grundstücks in Höhe von 250 TEUR vor. Die Versteuerung des Buchgewinns von 250 TEUR konnte somit vermieden werden.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

**Betriebsvermögen, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteile.** Die entgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen oder Teilbetrieben an Mitunternehmer oder die Übertragung von Mitunternehmeranteilen kann unter dem Stichwort der **Veränderung des Gesellschafterkreises bei Personengesellschaften** behandelt werden. Hierbei werden folgende gesellschaftsrechtliche Sachverhalte unterschieden: **372**

- Übertragung eines *Anteils* an einer Personengesellschaft an einen Dritten oder an einen Mitgesellschafter *(Fall 1)*,
- *Eintreten eines weiteren Gesellschafters* in die Gesellschaft *(Fall 2)*,
- *Ausscheiden eines Gesellschafters* aus der Gesellschaft *(Fall 3)*,
- *Realteilung* der Personengesellschaft *(Fall 4)*.

### Fall 1: Übertragung des Anteils an einer Personengesellschaft an einen Dritten

373 **Systematik.** Der erste Fall des Gesellschafterwechsels kann durch Rechtsgeschäft zwischen dem ausscheidenden und dem übernehmenden Mitunternehmer (Gesellschafter) im Wege der *Sonderrechtsnachfolge* vereinbart werden. Sofern der Gesellschaftsvertrag hierzu keine Besonderheiten vorsieht, kann die Übertragung des Mitunternehmeranteils durch Kaufvertrag erfolgen, ggf. sind Zustimmungsvorbehalte der Gesellschaft oder ihrer Gesellschafter zu berücksichtigen. Es ergeben sich generell keine unmittelbaren ertragsteuerlichen Konsequenzen für die am Vertrag *nicht beteiligten Gesellschafter.*

374 **Steuerliche Folgen auf der Ebene der Gesellschaft.** Wenn der ausscheidende Gesellschafter keine natürliche Person ist, ist der Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Gesellschafters gem. § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG *auf der Ebene der Gesellschaft* **gewerbesteuerpflichtig,** → Rn. 342. Selbiges gilt, wenn eine natürliche Person als Gesellschafter nicht ihren gesamten Mitunternehmeranteil, sondern nur einen Teil davon überträgt, § 16 Abs. 1 S. 2, R 7.1 Abs. 3 S. 6 GewStR 2009 (auch einkommensteuerpflichtig für den Gesellschafter). Im Falle des Vorliegens von **gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen** nach § 10a GewStG können diese nach dem Gesellschafterwechsel nur insoweit genutzt werden, als *Identität* zwischen den Gesellschaftern im Zeitpunkt der *Verlustentstehung* und der *Verlustnutzung* gegeben ist, → Rn. 343 ff. Der auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallende Anteil am gewerbesteuerlichen Verlustvortrag geht damit mangels Unternehmeridentität verloren.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

375 **Steuerliche Folgen auf der Ebene des *ausscheidenden* Gesellschafters.** Liegt der *Kaufpreis* des Anteils an der Personengesellschaft über dem *steuerlichen Buchwert* desselben, kommt es zum Entstehen eines steuerpflichtigen *Veräußerungsgewinns.* Der ausscheidende Gesellschafter kann bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen (insb. der Vollendung des 55. Lebensjahrs) nach § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 3 den **Freibetrag** und den **ermäßigten Steuersatz** in Anspruch nehmen, → Rn. 160 f.

376 **Besonderheiten bei Sonderbetriebsvermögen.** Hält der ausscheidende Gesellschafter Wirtschaftsgüter in einem Sonderbetriebsvermögen, wird der steuerliche Status des Sonderbetriebsvermögens durch das Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft automatisch beendet. Findet keine Disposition über diese Wirtschaftsgüter statt, werden sie in die steuerliche Privatsphäre transferiert. Es liegt quasi ein Fall der *Aufgabe des Sonderbetriebsvermögens* vor. Der zu versteuernde Gewinn berechnet sich in diesen Fällen aus der Summe des Veräußerungsgewinns des Mitunternehmeranteils und des Entnahmegewinns iHd stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen. Werden Teile des Sonderbetriebsvermögens *in ein anderes Betriebsvermögen* des ausscheidenden Gesellschafters transferiert, ist dies nach § 6 Abs. 5 S. 2 zwar zum Buchwert möglich, die Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 3 werden aber dann nicht gewährt, wenn in dem Sonderbetriebsvermögen *wesentliche Betriebsgrundlagen* enthalten sind (*Gesamtplan-Rechtsprechung*).

**Beispiel:**

An der ABC-OHG sind A, B und C zu je einem Drittel beteiligt. A vermietet der OHG sein Geschäftsgrundstück für 500 TEUR p. a. Das Grundstück hält A im Son-

derbetriebsvermögen, für das er eine Sonderbilanz erstellt hat. In dieser Bilanz wird das Grundstück mit 2,5 Mio. EUR ausgewiesen, obwohl der Verkehrswert bei 5 Mio. EUR liegt. A überträgt seine Beteiligung an der OHG auf D. Das Grundstück behält A. Es verliert den Charakter als Sonderbetriebsvermögen und wird zu steuerlichem Privatvermögen. Der Wechsel der Vermögenszuordnung stellt eine Entnahme dar. A hat den steuerlichen Teilwert des Grundstücks als Entnahmewert anzusetzen, hieraus entsteht ein Entnahmegewinn iHv 2,5 Mio. EUR. A kann für den Veräußerungsgewinn des OHG-Anteils und für den Entnahmegewinn den ermäßigten Steuersatz anwenden.

**Gestaltungstipp.** A hätte das Grundstück vorher in eine von ihm als Kommanditisten gehaltene nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 (→ Rn. 153) gewerblich geprägte GmbH & Co. KG einbringen können. Dieser Vorgang ist grunderwerbsteuerfrei, es fallen nur Notar- und Gerichtskosten an. Die Einbringung ist nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 zum Buchwert möglich. Das Grundstück hätte hierdurch den Charakter als Sonderbetriebsvermögen verloren und würde zum Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehören. Es wäre nicht zum Entstehen eines Entnahmegewinns bei der Veräußerung des OHG-Anteils durch A gekommen. Allerdings wäre der Gewinn aus der Veräußerung des OHG-Anteils in voller Höhe zu versteuern, ohne die Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 3 soweit das Geschäftsgrundstück in der OHG eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellte.

**Steuerliche Folgen auf der Ebene des *eintretenden* Gesellschafters.** Der den Gesellschaftsanteil erwerbende Gesellschafter hat *Anschaffungskosten* iHd *Veräußerungspreises* des Mitunternehmeranteils. Sofern bei der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn entstanden ist, liegen die Anschaffungskosten des erworbenen Mitunternehmeranteils über dem Buchwert, der auf den *ausgeschiedenen* Mitunternehmer entfallen ist. Diesen *Mehrwert* kann der eintretende Gesellschafter steuerlich zB dadurch nutzbar machen, dass er Wirtschaftsgüter, auf die der Mehrwert tatsächlich entfällt, persönlich nach Maßgabe der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften abschreibt und dadurch seine Einkommensteuerbemessungsgrundlage verringert. Weil nur der eintretende und nicht auch die Alt-Gesellschafter einen Mehrwert aufgebracht hat, kann dessen steuerliche Berücksichtigung nicht auf Ebene der Gesellschaft, sondern nur auf einer separaten Rechnungsebene erfolgen. Der eintretende Gesellschafter stellt daher nur für die Abbildung dieser Mehrwerte eine **Ergänzungsbilanz** auf. **377**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

**Ergänzungsbilanzen.** In der Handelsbilanz bleibt insb. für Zwecke der *gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung* der Ansatz des Buchkapitals durch den Gesellschafterwechsel unberührt. Steuerlich ist allerdings im Falle des Leistens eines Mehrwerts durch den eintretenden Gesellschafter von einem höheren neuen Buchkapital auszugehen. Technisch wird dieses Problem durch die Aufstellung sog. steuerlicher *Ergänzungsbilanzen* gelöst. In Ergänzung zur Steuerbilanz der Gesellschaft stellt der eintretende Gesellschafter eine steuerliche Ergänzungsbilanz auf, in welcher das *Mehrkapital* iHd an den austretenden Gesellschafter vergüteten Mehrpreises (Differenz zwischen Veräußerungspreis und steuerlichem Buchwert) auf der Passivseite ausgewiesen wird. Dem Mehrkapital werden auf der Aktivseite der Ergänzungsbilanz diejenigen Wirtschaftsgüter zugewiesen, bei denen die den Mehrpreis begründenden stillen Reserven angenommen werden. Die Mehrwerte können sich auf einzelne Wirtschaftsgüter, zB auf Grundstücke und Gebäude, beziehen. Falls der Mehrwert allerdings nicht auf materielle stille Reserven entfällt und damit nicht einzelnen Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, **378**

wird auf der Aktivseite ein *Geschäfts- oder Firmenwert* ausgewiesen. Die Bildung einer Ergänzungsbilanz ist hierbei der *technische Weg*, die erhöhten Anschaffungskosten des eintretenden Gesellschafters abzubilden und zB über Abschreibungen steuerwirksam werden zu lassen. Die vorgenannten Grundsätze gelten entsprechend, wenn bei der Veräußerung ein Veräußerungsverlust entsteht. In diesem Fall wird eine sog. *negative Ergänzungsbilanz* gebildet.

**379 Steuerliche Gesamtbilanz.** Die steuerliche Ergänzungsbilanz ist ebenso wie etwa bestehende Sonderbilanzen Teil der steuerlichen Gesamtbilanz. Die Ermittlung der Grundlagen der Einkommensbesteuerung umfasst damit nicht nur Erfolgsbeiträge der Gesellschaftsbilanz. Es werden zusätzlich Gewinne oder Verluste aus Sonderbilanzen oder Ergänzungsbilanzen erfasst. Das Gesamtergebnis ist auch Grundlage für die Ermittlung der GewSt.

**Beispiel:**

Die ABC-OHG hat ein handelsrechtliches Buchkapital von 300 TEUR. Die natürlichen Personen A, B und C sind jeweils zu einem Drittel an der OHG beteiligt. Der Unternehmenswert der ABC-OHG wurde von einem unabhängigen Sachverständigen mit 600 TEUR ermittelt, es liegen somit stille Reserven iHv weiteren 300 TEUR in der Gesellschaft. Von den stillen Reserven entfallen 120 TEUR auf bestimmte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens der OHG, 180 TEUR werden einem Geschäfts- oder Firmenwert zugewiesen. Zum Ende des Geschäftsjahres 2022 veräußert der 60-jährige Gesellschafter A seinen Anteil an der ABC-OHG an D. Sonderbetriebsvermögen hatte A nicht. D zahlt A einen Kaufpreis iHv 200 TEUR.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

**Gesellschafter A** erzielt einen Veräußerungsgewinn iHv 100 TEUR (200 TEUR ./. 100 TEUR). Dieser Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 3 begünstigt, sofern A einen entsprechenden Antrag stellt. Auf der Ebene der Gesellschaft entsteht keine GewSt auf den Veräußerungsgewinn, weil A eine natürliche Person ist. Die Gesellschaft beabsichtigt, die bisherigen handelsrechtlichen Buchwerte fortzuführen.

**Gesellschafter D** übernimmt den Anteil des A iHv 100 TEUR bei der ABC-OHG. D stellt zum 1.1.2023 eine steuerliche Ergänzungsbilanz auf, in welcher er den gezahlten Mehrpreis iHv 100 TEUR als Mehrkapital auf der Passivseite ausweist. Dieses Mehrkapital entfällt iHv 40 TEUR (120 TEUR : 3) auf stille Reserven im Anlagevermögen; iHv 60 TEUR (180 TEUR : 3) weist D in der Ergänzungsbilanz einen Geschäfts- oder Firmenwert aus. Die Ergänzungsbilanz des D hat somit folgendes Aussehen: Geschäfts- oder Firmenwert 60 TEUR, Anlagevermögen 40 TEUR (beides Aktivseite), Mehrkapital auf der Passivseite 100 TEUR. D schreibt den Geschäfts- oder Firmenwert gem. § 7 Abs. 1 S. 3 über einen Zeitraum von 15 Jahren ab. Die Mehrwerte des Anlagevermögens werden entsprechend den in der OHG-Steuerbilanz zugrunde gelegten Nutzungsdauern und Abschreibungsregeln abgeschrieben. Neben seinem Gewinnanteil in der ABC-OHG ist Gegenstand der steuerlichen Gewinnermittlung für D auch das Ergebnis seiner Ergänzungsbilanz. Insoweit hat er im Geschäftsjahr 2023 Abschreibungen iHv 4 TEUR für den Geschäfts- und Firmenwert und entsprechende Abschreibungen für die Mehrwerte der übrigen im Anlagevermögen der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Der daraus entstehende Gewerbesteuervorteil steht mangels abweichender Vereinbarung der Gesamtheit der Gesellschafter zu.

### Fall 2: Eintreten eines weiteren Gesellschafters in die Gesellschaft

**Systematik.** Der Fall des Eintretens von Gesellschaftern in Personengesellschaften bestimmt sich nach § 24 UmwStG. Es handelt sich steuerlich um die *Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft* durch die bisherigen Gesellschafter an den neu eintretenden Gesellschafter. Gedanklich kann auch von einer Einbringung der Anteile an der Gesellschaft in ihrer bisherigen personellen Zusammensetzung in die Personengesellschaft in ihrer neuen personellen Konstellation ausgegangen werden. **380**

**Steuerliche Folgen auf der Ebene der *bisherigen* Gesellschafter.** Für die Gesellschafter in ihrer neuen personellen Zusammensetzung besteht das Wahlrecht nach § 24 Abs. 2 UmwStG, die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert, einem Zwischenwert oder dem Teilwert anzusetzen. Der Ansatz eines *Zwischenwerts* oder *Teilwerts* führt zur Aufdeckung und sofortigen Versteuerung von stillen Reserven auf der Ebene der bisherigen Gesellschafter. **381**

**Missbrauchsregelung.** Werden die Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert oder dem Teilwert angesetzt, kommt es grundsätzlich zur Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven. Um missbräuchliche Gestaltungen hinsichtlich der Vergünstigungen von § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 3 zu vermeiden, regelt § 16 Abs. 2 S. 3, dass die Vergünstigungen nur insoweit zur Anwendung kommen, als die bisherigen Gesellschafter an der erweiterten Personengesellschaft nicht beteiligt sind. Hieraus folgt, dass *im Falle des Teil- oder Zwischenwertansatzes* und der Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven bei Eintreten eines Gesellschafters *für die bisherigen Gesellschafter* die genannten Vergünstigungen nur insoweit anwendbar sind, wie stille Reserven auf den neuen Gesellschafter übergehen. Das Eintreten neuer Gesellschafter kann damit nur teilweise zum Anlass genommen werden, *Freibetrag* und *ermäßigten Steuersatz* in Anspruch zu nehmen.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

In den meisten Fällen wird auf den Ansatz von Zwischen- oder Teilwert verzichtet, es werden die Wirtschaftsgüter mit dem **Buchwert** angesetzt. Gleichwohl liegt ein Fall der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft vor, denn die bisherigen Gesellschafter geben jeweils einen Teil ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft zugunsten des eintretenden Gesellschafters auf. Sofern stille Reserven in der Personengesellschaft vorhanden sind, führt die *Wahlentscheidung* zur *Fortführung der steuerlichen Buchwerte* allerdings nur dazu, dass stille Reserven nicht *sofort* versteuert werden. Die Versteuerung wird beim Buchwertansatz jedoch über den *Lauf der Abschreibung* der Wirtschaftsgüter verteilt bzw. auf den Zeitpunkt ihres *Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen* oder des *Ausscheidens der Gesellschafter* aus der Gesellschaft verschoben. Technisch wird auch hier zumeist der Weg über die Bildung von Ergänzungsbilanzen gewählt. **382**

**Steuerliche Folgen auf der Ebene des *eintretenden* Gesellschafters.** Ebenso wie im Fall des Gesellschafterwechsels tritt auch beim Eintritt neuer Gesellschafter bei Buchwertfortführung der bisherigen Gesellschafter das Problem höherer Anschaffungskosten im Verhältnis zum Buchwert auf. Der *eintretende* Gesellschafter ist idR verpflichtet, eine Einlage zu leisten, die dem *gemeinen Wert* seines zukünftigen Anteils am Unternehmen entspricht und damit oftmals über dem anteiligen Buchwert liegt. Die *bisherigen* Gesellschafter aber veräußern jeweils einen Teil ihres Anteils an der Personengesellschaft. Auch in **383**

diesem Fall wird technisch der Weg über die Bildung von **Ergänzungsbilanzen** gewählt.

**Ergänzungsbilanzen.** Im Unterschied zum Gesellschafterwechsel werden im Fall des Eintretens von Gesellschaftern sowohl eine *Ergänzungsbilanz für den Eintretenden* als auch *Ergänzungsbilanzen für die bisherigen Gesellschafter* aufgestellt. Der eintretende Gesellschafter hat hierbei höhere Anschaffungskosten als zugewiesene Buchwerte und stellt daher im Regelfall eine *positive Ergänzungsbilanz* auf. Die bisherigen Gesellschafter hingegen geben Anteile ab, ihre geleisteten Anschaffungskosten verteilen sich auf einen geringeren verbleibenden Buchwert, sie haben daher umgekehrte, sog. *negative Ergänzungsbilanzen* aufzustellen. In diesen wird das *Mehrkapital* nicht auf der Passivseite, sondern *auf der Aktivseite* ausgewiesen. Die Wirtschaftsgüter werden auf der Passivseite gezeigt und ihrem Abschreibungsverlauf entsprechend bzw. bei deren Ausscheiden gewinnerhöhend aufgelöst.

**Beispiel:**

Im vorgenannten Beispiel tritt der Gesellschafter D in die ABC-OHG als neuer Gesellschafter ein. D hat eine Einlage iHv 200 TEUR zu leisten. D werden in der Handelsbilanz 100 TEUR als Buchkapital zugewiesen. Die verbleibenden 100 TEUR werden im Rahmen einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage passiviert. Das Buchkapital beträgt nunmehr 500 TEUR und verteilt sich auf Festkapitalanteile iHv 400 TEUR für die vier Gesellschafter A, B, C und D sowie eine gesamthänderisch gebundene Rücklage iHv 100 TEUR. Diese Rücklage steht allen vier Gesellschaftern zu gleichen Teilen zu.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Der **Gesellschafter D** bildet eine *positive Ergänzungsbilanz* zum 1.1.2023, in welcher er auf der Passivseite den Mehrwert iHd Betrags ausweist, der der Differenz zwischen eingezahltem und zugewiesenem Kapital entspricht. Zugewiesen wurde dem D sowohl das anteilige Festkapital iHv 100 TEUR als auch sein Anteil an der gesamthänderisch gebundenen Rücklage iHv 25 TEUR. Das in der Ergänzungsbilanz auszuweisende Mehrkapital beträgt damit 200 TEUR ./. 125 TEUR = 75 TEUR. Dieser Mehrwert entfällt iHv 30 TEUR auf das Anlagevermögen und iHv 45 TEUR auf den Geschäfts- oder Firmenwert. Die Abschreibung erfolgt wie im Fall des Gesellschafterwechsels.

Die **übrigen Gesellschafter** haben das Mehrkapital iHv jeweils 25 TEUR durch Bildung von Ergänzungsbilanzen zu egalisieren, soweit sie die Buchwerte nach § 24 UmwStG steuerneutral fortführen wollen. Sie haben daher jeweils negative Ergänzungsbilanzen aufzustellen, in denen das Minderkapital iHv jeweils 25 TEUR auf der Aktivseite ausgewiesen wird. Es wird jeweils auf der Passivseite den Wirtschaftsgütern zugewiesen, auf die es entfällt. Je 10 TEUR sind somit auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und je 15 TEUR auf den Geschäfts- oder Firmenwert zu beziehen. In den negativen Ergänzungsbilanzen werden die Minderwerte der Wirtschaftsgüter über die in der OHG-Steuerbilanz geltenden Nutzungsdauern gewinnerhöhend aufgelöst.

### Fall 3: Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft

384 **Systematik.** Der Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft ist vergleichsweise weniger kompliziert. In der Regel sehen Gesellschaftsverträge im Falle des Ausscheidens von Gesellschaftern *Abfindungsregelungen* vor. Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so