

# UNTERNEHMENSSTEUERRECHT

## SOMMERSEMESTER 2021 • TERMIN: 24.06.2021

### LÖSUNGSHINWEISE ZUR ÜBUNGSKLAUSUR

#### TEIL A

1.

Hier sollte der Kandidat zunächst die **Einkunftsart** bestimmen.

Zu prüfen wären zunächst **Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG**. Da eine originäre gewerbliche Tätigkeit der Kommanditgesellschaft gemäß § 15 Abs. 2 EStG ausscheidet, kann allenfalls die Fiktionsvorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG in Betracht kommen. Diese scheidet aber daran, dass A und B neben der Komplementär-GmbH Geschäftsführungsbefugnis zugewiesen wurde.

Mangels fehlender gewerblicher Tätigkeit (bzw. diesbezüglicher Fiktion) der AB-GmbH & Co. KG stellt sich die Frage nach der Mitunternehmerstellung von A und B nicht mehr.

In Betracht kommen somit ausschließlich **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG**.

Die grundsätzlich einschlägige Einkunftsart führt aber dann nicht zu Einkünften, wenn diese den Steuerpflichtigen nicht **zufliessen** (§ 11 Abs. 1 EStG). Die Tatsache, dass die von der Kommanditgesellschaft vereinnahmten Mieten nicht an die Gesellschafter ausgezahlt wurden, hindert deren Zufluss gemäß § 11 Abs. 1 EStG nicht, da die Wirtschaftsgüter der KG – und somit auch das Bankkonto der Gesellschaft – den Gesellschaftern persönlich zuzurechnen sind (siehe Frage 2.).

2.

Hier sollte der Kandidat erkennen, dass es um die **persönliche Zurechnung** von Wirtschaftsgütern geht (§ 39 AO).

Der Kandidat sollte weiter erkennen, dass **§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO** einschlägig ist, so dass die Wirtschaftsgüter der Kommanditgesellschaft den Gesellschaftern abweichend von der zivilrechtlichen Betrachtung persönlich zuzurechnen sind (Bruchteilsbetrachtung).

Zwar scheidet § 39 Abs. 2 Nr. 2 EStG im Hinblick auf die von der BFH-Rechtsprechung vertretene Einheitstheorie grundsätzlich aus, wenn es sich bei dem zivilrechtlichen Eigentümer um eine Mitunternehmerschaft handelt. In diesem Fall verbleibt es der persönlichen Zurechnung zum zivilrechtlichen Eigentümer. Eine Mitunternehmerschaft liegt jedoch hier gerade nicht vor (siehe Frage 1).

#### TEIL B

1.

a)

Der Kandidat sollte erkennen, dass aus der Einbringung des Grundstücks in 05 nur **sonstige Einkünfte gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG** resultieren können.

Problematisch ist hier allenfalls, ob eine **Veräußerung** vorliegt.

Der Kandidat sollte erkennen, dass eine Veräußerung zunächst die Übertragung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut auf ein anderes Steuersubjekt voraussetzt, wobei eine Mitunternehmerschaft als Subjekt der Gewinnermittlung genügt. Hier sollte der Kandidat prüfen und feststellen, dass C Mitunternehmer der C-GmbH & Co. KG. Dies ergibt sich daraus, dass die KG i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG gewerblich tätig ist und bei C die erforderliche Mitunternehmerinitiative und das erforderliche Mitunternehmerrisiko vorliegen. Beides liegt unproblematisch vor.

Darüber hinaus muss die Übertragung gegen Entgelt erfolgen. Die Gutschrift auf dem Kapitalkonto reicht hierfür aus, weil insoweit Gesellschaftsrechte gewährt werden (Rechtsgedanke des § 6 Abs. 6 EStG).

Da das Grundstück auch **innerhalb von zehn Jahren** vor der Veräußerung erworben wurde, liegen sonstige Einkünfte i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG vor.

Die Einkünfte werden **ermittelt** durch Gegenüberstellung von Veräußerungspreis und Anschaffungskosten (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG). Veräußerungspreis ist der gemeine Wert des im Tausch gegen das Grundstück neu gewährten Gesellschaftsanteils, der wiederum dem gemeinen Wert des Grundstücks entspricht, also 600.000 €. Anschaffungskosten sind 400.000 €. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beläuft sich somit auf **200.000 €**.

b)

Der Kandidat sollte erkennen, dass sich das Grundstück nunmehr im Gesamthandsbetriebsvermögen der C-GmbH & Co. KG befindet, deren Mitunternehmer C ist. Die Anschaffungskosten belaufen sich auf 600.000 €. Die neuerliche Veräußerung des Grundstücks, diesmal durch die C-GmbH & Co. KG in 08, ist im Rahmen der – dem C zuzurechnenden – Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu erfassen. Die Höhe der Einkünfte ist der Saldo zwischen Veräußerungspreis und Anschaffungskosten, also wiederum **200.000 €**.

2.

a)

Der Kandidat sollte erkennen, dass sich die Beurteilung zu 1.a) insofern ändert, als die Übertragung gegen Buchung auf der gesamthänderisch gebundenen Rücklage in 05 kein Entgelt darstellt, weil insoweit keine Gesellschaftsrechte gewährt werden. Somit liegt **in 05 keine Veräußerung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG** vor.

b)

Allerdings führt die Veräußerung des Grundstücks durch die C-GmbH & Co. KG im Gegenzug, anders als in 1.b) dargestellt, **in 08 zu einem Veräußerungsgewinn** gemäß § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG, der gemäß § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG im Veranlagungszeitraum 08 mit 200.000 € zu erfassen ist. Im Unterschied zur Beurteilung zu 1. kommt es insoweit lediglich zu einer **späteren Besteuerung** der sonstigen Einkünfte.

Die **Einkünfte des C aus Gewerbebetrieb** betragen in dieser Sachverhaltskonstellation **unverändert 200.000 €**. Zwar liegt – mangels Veräußerung – keine Anschaffung der C-GmbH & Co. KG, sondern nur eine verdeckte Einlage ins Gesamthandsbetriebsvermögen der C-GmbH & Co. KG vor. Diese Einlage ist aber in 05 mit dem Teilwert zu erfassen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG), der ebenfalls 600.000 € beträgt. Somit errechnet sich aus der Veräußerung in 08 ebenfalls ein nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn von 200.000 €.

**3.**

**a)**

Für den Fall, dass das Grundstück dem Betriebsvermögen des C zugeordnet war, führt die **verdeckte Einlage des Grundstücks in die C-GmbH & Co. KG in 05** zu einer **Entnahme aus dem einzelkaufmännischen Betriebsvermögen**, weil das Grundstück nunmehr fremdbetrieblich genutzt wird. Diese Entnahme wäre eigentlich mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 1. Halbs. EStG). Allerdings schreibt § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG vor, dass vorliegend zwingend die Buchwerte fortzuführen sind. Die Missbrauchsvorschrift § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG ist nicht einschlägig, weil die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der Kommanditgesellschaft beteiligt ist. Ebenso wie bei der Beurteilung zu 2.a) entsteht somit **kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn**.

**b)**

Die Veräußerung des Grundstücks in 08 ist ebenso wie im Ausgangssachverhalt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Allerdings betragen diese **400.000 €**, da das Grundstück infolge der Einlage gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG mit einem Einlagewert von 400.000 € (statt mit dem Teilwert von 600.000 €) zu erfassen war.

Anders als in der Beurteilung zu 2.b) kommt es somit nicht zur Aufteilung des Gesamtgewinns auf zwei Einkunftsarten.

**4.**

**a)**

Der Fall, dass C das Grundstück bereits in 03 gegen Buchung auf der gesamthänderisch gebundenen Rücklage in die C-GmbH & Co. KG eingelegt hatte, führt ebensowenig wie in der Beurteilung zu 2. – **mangels Veräußerung** – im Jahr der Übertragung zu sonstigen Einkünften gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

**b)**

Allerdings **scheiden** auch im Jahr 08 Einkünfte gemäß **§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG** aus. Dies liegt an der Teilwertvermutung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. Halbs. Buchst. a) EStG, wonach der Teilwert der im Betriebsvermögen der KG zu erfassenden Einlage den Anschaffungskosten des C entspricht. Die Teilwertvermutung führt somit dazu, dass im Privatvermögen gebildete stille Reserven betrieblich verstrickt werden.

Dementsprechend erhöht sich auch der über die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** zum erfassende Veräußerungsgewinn von 200.000 € auf 400.000 €.

Insofern ist die Lage vergleichbar mit der Beurteilung zu 3.

### TEIL C

a)

Der Kandidat sollte erkennen, dass die Übertragung des Grundstücks gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die D-GmbH bei D zu steuerpflichtigen Einkünften gemäß **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** führt, weil eine Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist vorliegt. Veräußerungsgewinn beträgt 500.000,00 (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG).

b)

Gleiches gilt für die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks auf die D-GmbH. Hier liegt eine verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft vor, die gemäß **§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG** als Veräußerung fingiert wird.

c)

Die Vermietung des Grundstücks an die D-GmbH führt bei D zur **Eröffnung eines Gewerbebetriebs**, weil insoweit eine **Betriebsaufspaltung** entsteht. Die Voraussetzungen der sachlichen und personellen Verflechtung liegen vor. Das Grundstück wird mit dem Teilwert von 1.000.000 (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 Satz 1, 1. Halbs. EStG) die GmbH-Geschäftsanteile mit dem Anschaffungskosten von 100.000 € (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 Satz 1, 2. Halbs. Buchst. b EStG) in das gewerbliche Besitzunternehmen eingelegt.

Die Einlage ist – mangels Steuersubjektwechsels – **nicht als Veräußerung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG** zu erfassen.

D erzielt aus der Grundstücksüberlassung künftig **Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG**.

### TEIL D

1.

Der Kandidat sollte erkennen, dass die Schenkung der Kommanditbeteiligung durch E unter Zurückbehaltung des an die E-GmbH & Co. KG überlassenen Grundstücks die **Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG** begründen könnte.

Hierzu sollte der Kandidat prüfen und erkennen, dass E Mitunternehmer der E-GmbH & Co. KG ist und der Mitunternehmeranteil des E aus seinem Gesellschaftsanteil an der Kommanditgesellschaft und seiner an die KG überlassenen Immobilie (notwendiges Sonderbetriebsvermögen) besteht.

Aufgabegewinn wäre der gemeine Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG) abzüglich des Stands des Kapitalkontos gemäß Gesamthandsbilanz bzw. Sonderbilanz. Er wäre nach § 34 EStG steuerlich begünstigt.

Der Kandidat sollte prüfen und erkennen, dass das **Bewertungsprivileg des § 6 Abs. 3 EStG** (zwingender Buchwertansatz) in diesem Fall **nicht greift**, weil das Sonderbetriebsvermögen des E als funktional wesentlich einzustufen ist und dessen Zurückbehaltung dazu führt, dass kein „Mitunternehmeranteil“ an einen Rechtsnachfolger übertragen wird.

**2.**

Der Kandidat sollte erkennen, dass **zwei Gestaltungsmöglichkeiten** verbleiben, um das Bewertungsprivileg des § 6 Abs. 3 EStG nutzbar zu machen.

**a)**

Zum einen könnte E mit einem **geringen Anteil an der Kommanditgesellschaft beteiligt** bleiben. In diesem Fall wäre **§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG** einschlägig. Die Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens wäre unschädlich (sog. unschädliche unterquotale Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens).

**b)**

Zum anderen könnte E seine Immobilie zuvor zu Buchwerten gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG in eine **gewerblich geprägte Personengesellschaft einbringen** und hernach die gesamte Kommanditbeteiligung an seine Tochter schenken. Durch diese Übertragung wird das Sonderbetriebsvermögen zu einem unselbständigen Bestandteil eines anderen Gewerbebetriebs, so dass die Schenkung des Kommanditanteils als Übertragung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zu behandeln ist. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegt in diesem Fall nicht vor (BFH v. 02.08.2012 IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053).

**\*\*\* ENDE LÖSUNGSHINWEISE \*\*\***