

B & K Steuer-Tipp

05/2016

Gestaltungsmöglichkeit bei Mitunternehmer- schaften

I. Einleitung

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft ist, wenn es sich beispielsweise um geschlossene Fonds von Windkraftanlagen oder der Schifffahrt geht, eine in Deutschland nach wie vor beliebte Möglichkeit der Kapitalanlage. Die Gesellschaften sind regelmäßig in der Gesellschaftsform einer Kommanditgesellschaft organisiert. Die Anteile verteilen sich, neben dem Anteil des Komplementärs (Vollhafter), üblicherweise auf mehrere Kommanditisten. So verwundert es nicht, dass der Wechsel von Kommanditisten einen Vorgang darstellt, der mehrfach jeden Tag vollzogen wird. Der Bundesfinanzhof hat mit einem Urteil (BFH vom 20.11.2014 – IV R 1/11) den Gestaltungsspielraum bei Erwerb eines solchen Mitunternehmeranteils zum einen begrenzt, auf der anderen Seite aber auch bestimmte Wahlrechte eingeräumt, die in der Folge kurz geschildert werden.

II. Der zugrunde liegende Fall

Das genannte Urteil befasste sich mit einer Personengesellschaft in Form einer Kommanditgesellschaft, die den Bau und Betrieb eines Containerschiffs zum Gegenstand hatte. An der Gesellschaft waren mehrere Gesellschafter als Kommanditisten beteiligt. Die Abschreibung des Schiffs wurde über die Jahre linear vorgenommen. Nach einigen Jahren veräußerten einige Kommanditisten ihre Anteile. Die Erwerber, welche einen Kaufpreis oberhalb des Buchwertes bzw. des anteiligen Kapitalkontos zahlten, bildeten die entstandenen Mehrwerte in entsprechende Ergänzungsbilanzen ab und ordneten die Mehrwerte dem Containerschiff aus der Gesamthandsbilanz zu. Die Abschreibung der Mehrwerte in den Ergänzungsbilanzen wurde korrespondierend zu der Restlaufzeit des Containerschiffs vorgenommen. Diese Vorgehensweise, welche in der Praxis nicht unüblich ist, wurde in der folgenden Betriebsprüfung bemängelt. Der Betriebsprüfer begründete dies dadurch,

dass

- der gezahlte Mehrwert für das Kapitalkonto erheblich und
- die tatsächliche Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes signifikant länger sei als die in der Gesamthandsbilanz zugrunde gelegte Restnutzungsdauer dieses Wirtschaftsgutes.

Als Ergebnis aus der Betriebsprüfung verteilte das Finanzamt die Mehrbeträge aus der Übernahme der Kommanditanteile über eine längere Nutzungsdauer als die Restnutzungsdauer des Containerschiffs. Der Einspruch des Steuerpflichtigen blieb erfolglos, so dass dieser das Klageverfahren bemühte.

Das Finanzgericht Niedersachsen gab dem Kläger Recht (FG Niedersachsen v. 20.10.2009 – 8 K 323/05): Die in den Ergänzungsbilanzen gebildeten Mehrwerte seien nach Auffassung des Finanzgerichtes entsprechend der Restnutzungsdauer in der Gesamthandsbilanz zu bilden und auch die Abschreibungsmethode ist korrespondierend hierzu vorzunehmen.

Gegen das Urteil legte das Finanzamt Revision beim BFH ein. In seinem o. g. Urteil entschied der BFH anders als das FG: Demnach hätte bei Erwerb des Mitunternehmeranteils die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ermittelt werden und über diese die neue Laufzeit abgeschrieben werden müssen. Auf der anderen Seite stehe dem Erwerber das Wahlrecht zu, die Abschreibungsmethode anzupassen.

Der BFH sieht im Kern seiner Urteilsbegründung den Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft nicht primär als Erwerb eines Geschäftsanteils an, sondern als Anschaffung von Anteilen an einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens. Der Mehrpreis eines Käufers werde üblicherweise nur deshalb gezahlt, weil man in den einzelnen Wirtschaftsgütern stille Reserven zu erkennen glaube.

III. Folgen für die Praxis

Das Urteil steht im Gegensatz zu der bisher vertretenen Meinung und zu der bisher gelebten Praxis, dass die Einheitlichkeit der Gesellschaftsbilanz die Ergänzungsbilanzen miteinbeziehen. Der BFH stellt mit dem Urteil klar, dass diese Einheitlichkeit nicht für die Fälle von Ergänzungsbilanzen gilt, wenn ein erheblicher Mehrpreis für den Erwerb gezahlt wurde. Der gezahlte Mehrwert begründet sich aber aus Sicht des Käufers insbesondere durch die vermuteten stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern in der Gesamthandsbilanz sowie durch eine tatsächlich zu erwartende längere Restnutzungsdauer als die bisher zugrunde gelegte.

Das vom BFH zugestandene Wahlrecht der Abschreibungsmethode klingt zunächst wie ein ausgleichendes Substitut zur verlängerten Nutzungsdauer. Tatsächlich darf die (steuerlich attraktive) degressive Abschreibungsmethode nur noch für Fälle angewandt werden, wenn das Wirt-

schaftsgut vor dem 31. Dezember 2010 hergestellt oder angeschafft wurde. Daher wird diese Regelung nur langlaufende oder neue Wirtschaftsgüter begünstigen können.

Das Urteil brachte zum Ausdruck, dass eine abweichende Restnutzungsdauer und Abschreibungsmethode dann ermittelt werden muss, wenn die tatsächliche Restnutzungsdauer und der aufgedeckte Mehrbetrag wesentlich ist. Da das Steuerrecht aber keine Wesentlichkeitsgrenzen kennt und sich weder Finanzverwaltung noch Rechtsprechung dazu ausgelassen haben, ab wann sie eine Wesentlichkeit zu erkennen glauben (und welche Kriteriengrößen hier anzunehmen sind), bieten ähnlich gelagerte Fälle ausreichendes Diskussionspotential im Rahmen von Betriebsprüfungen. Der Gestaltungsspielraum ist hier zum einen bei der Schätzung der Restnutzungsdauer gegeben und zum anderen hinsichtlich der Frage, wie stille

Reserven zu verteilen sind (man bedenke beispielsweise an GWGs, die in dem Gesamthandsvermögen „schlummern“).

IV. Unser Tipp

Der Erwerb von Mitunternehmeranteilen an einer Personengesellschaften und die damit verbundene steuerliche Ausrichtung ist durch das Urteil des BFH zwar eingeschränkt worden, aber dennoch bieten sich potentiellen Erwerbern Möglichkeiten der steuerlichen Gestaltung, die erst durch eine umfassende Beurteilung des konkreten Falls ausgelotet werden können.

Sollten Sie Steuervorteile aus dem Erwerb einer Mitunternehmerschaft nutzen wollen, stehen wir Ihnen gern beratend zur Verfügung.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.