

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Zivilrecht - Steuerrecht, National - International

Bearbeitet von

Herausgegeben von Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, und Dr. Katrin Dorn, Steuerberaterin, Bearbeitet von Lars Behrendt, Steuerberater, Matthias Hofacker, M.I.Tax, Dipl. Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Birgit Jürgensmann, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht, Tom Kemcke, Rechtsanwalt, Steuerberater, Thomas Schäffer, Dipl. Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, und Dr. Lea-Maria Siering, Rechtsanwältin

3. Auflage 2018. Buch. XXXII, 369 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 71597 6

Format (B x L): 14,1 x 22,4 cm

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Unternehmensrecht > Unternehmen und Steuern, Investitionszulage](#)

[Zu Inhalts- und Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

triebsvermögens behandelt, wird in der Literatur diskutiert, ob die Behandlung von teilentgeltlichen Übertragungen von Wirtschaftsgüter des Privatvermögens ebenfalls durch die Rechtsprechung neu geregelt wird; insoweit bleibt der Ausgang dieses Rechtsstreits abzuwarten⁴⁶⁷.

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters der vermögensverwaltenden Zebra-OHG in das Betriebsvermögen der gewerbl. geprägten KG richtet sich nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, soweit einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden. Demnach erfolgt die Übertragung der aktiven Wirtschaftsgüter grundsätzlich **ertragsteuerneutral zu Buchwerten, soweit diese gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten⁴⁶⁸ oder unentgeltlich⁴⁶⁹ durchgeführt wird.** Mit Bezug auf die neuere (jedoch wohl noch nicht gefestigte) Rechtsprechung⁴⁷⁰ kann auch eine **teilentgeltliche Übertragung** zumindest dann und soweit **ertragsteuerneutral** erfolgen, wie das Entgelt den Buchwert des übertragenen Vermögens nicht überschreitet. Insoweit ist die Übertragung für den jeweiligen Gesellschafter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft ertragsteuerneutral und es entstehen für ihn durch den Formwechsel keine steuerpflichtigen Einkünfte. Diese Buchwertübertragung steht jedoch unter dem **Vorbehalt** der Entnahme-/Veräußerungsfrist des §§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG⁴⁷¹ sowie der Kapitalgesellschaftsklausel des §§ 6 Abs. 5

226

⁴⁶⁷ Vgl. auch das BMF. Schreiben v. 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164, wonach die Finanzverwaltung derzeit strittige Fälle offen hält, bis die Rechtslage durch entsprechende Urteile geklärt sein wird.

⁴⁶⁸ Es ist dabei zu prüfen, inwieweit das Kapital der vermögensverwaltenden OHG nach dem Formwechsel auf Eigenkapitalkonten der aus dem Formwechsel entstehenden KG verbucht wird, weil nur insoweit eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt. Erfolgt dagegen eine Verbuchung auf Fremdkapitalkonten der KG, liegt insoweit keine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor, sondern es wird insoweit ein (teil-)entgeltlicher Vorgang realisiert, der zur (teilweisen) steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter zwingt, wenn und soweit das Entgelt den Buchwert des übertragenen Vermögens überschreitet. Vgl. BFH 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880 und die (noch) anderslautende Auffassung der Finanzverwaltung im BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 sowie den vorläufigen Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung v. 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164.

⁴⁶⁹ Die Übertragung von Verbindlichkeiten (d. h. die Übernahme solcher Verbindlichkeiten durch die gewerbl. geprägte KG im Zuge des Formwechsels) gilt insoweit als Entgelt, das für den Buchwertansatz des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG schädlich ist; insoweit liegt ein (teil-)entgeltlicher Vorgang vor, der ertragsteuerlich zur (teilweisen) Aufdeckung der stillen Reserven führen kann, wenn und soweit das Entgelt den Buchwert übersteigt, vgl. dazu die vorhergehende Fußnote.

⁴⁷⁰ BFH 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880, vgl. auch die vorstehenden Fußnoten.

⁴⁷¹ Wird das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenen Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die Übertragung erfolgt ist.

Satz 5 und 6 EStG.⁴⁷² Wenn und soweit diese Ausnahmen zum Buchwertansatz anwendbar sind, kommt es bei der Übertragung in das Betriebsvermögen der gewerblich geprägten KG zum (rückwirkenden) Teilwertansatz – mithin zu einer (rückwirkenden) Aufdeckung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven – und zu entsprechend steuerpflichtigen Einkünften für den jeweils betroffenen Gesellschafter.

- 227 Die (nach Maßgabe der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO fiktive) Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters auf die durch den Formwechsel entstehende gewerblich geprägte KG kann jedoch bei einer vermögensverwaltenden Zebragesellschaft aus Sicht ihres Gesellschafters auch als **Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs i. S. d. § 24 UmwStG** zu werten sein. (Gleches gilt für eine 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die für Zwecke des § 24 UmwStG als begünstigter fiktiver Teilbetrieb gilt.⁴⁷³) Dabei steht das Erfordernis der Einbringung eines Betriebs (also einer gewerblichen Einheit) bei einer Zebragesellschaft nicht im Widerspruch zu der originär vermögensverwaltenden Gesellschaft der Zebragesellschaft; denn aus Sicht ihres Gesellschafters kann auch diese vermögensverwaltende Tätigkeit nach herrschender Meinung als Betrieb oder Teilbetrieb i. S. d. UmwStG gelten.⁴⁷⁴ Als Beispiel lässt sich eine Holding-Kapitalgesellschaft nennen, deren einzige Geschäftstätigkeit darin besteht, eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu halten; aus Sicht dieser Holding-Kapitalgesellschaft, deren Tätigkeit stets als gewerblich gilt,⁴⁷⁵ ist diese Beteiligung ihr „Betrieb“, der beim Formwechsel der vermögensverwaltenden Personengesellschaft in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als auf diese Personengesellschaft übertragen gilt. Diese (fiktive) Übertragung, für die der übertragende Gesellschafter im Zuge des Formwechsels eine Mitunternehmerbeteiligung an der aus dem Formwechsel entstehenden gewerblich geprägten Personengesellschaft erhält, ist vom Anwendungsbereich des § 24 UmwStG gedeckt. Demnach kann bei entsprechender Antragstellung eine (steuerpflichtige) Aufdeckung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven – und somit steuerpflichtige Einkünfte für den betreffenden Gesellschafter – (teilweise) vermieden werden, indem die übernehmende gewerblich geprägte KG gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG die übernommenen Wirtschaftsgüter mit ihrem Buchwert oder einem Zwischenwert (geringer als ihr gemeiner Wert) ansetzt.⁴⁷⁶

⁴⁷² Soweit sich durch die Übertragung bzw. innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut begründet oder erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen.

⁴⁷³ Vgl. Haase in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Auflage, § 24, Rn. 22 und Patt in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungsteuerrecht, 7. Auflage, § 24 UmwStG, Rn. 95.

⁴⁷⁴ Vgl. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungsteuergesetz, 2. Auflage, § 20, Rn. 30 und Patt in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungsteuerrecht, 7. Auflage, § 20 UmwStG, Rn. 28, a. A. nach Interpretation des Verfassers: Hruschka/Hellmann in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Auflage, § 20, Rn. 49.

⁴⁷⁵ § 8 Abs. 2 KStG.

⁴⁷⁶ Zu weiteren Voraussetzungen der Steuerneutralität des § 24 UmwStG, die in diesem Kapitel nicht detailliert und erschöpfend dargestellt werden können, vgl. z. B. die Ausfüh-

Strittig wird und wurde im Zusammenhang mit den vorstehend genannten Übertragungen auf gewerbliche Personengesellschaften diskutiert, inwiefern sog. teilentgeltliche Übertragungen im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter) bzw. § 24 UmwStG (Übertragung von Betrieben bzw. Teilbetrieben) zur Aufdeckung der stillen Reserven führen⁴⁷⁷. Eine solche teilentgeltliche Übertragung ist dann gegeben, wenn den Gesellschaftern als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens im Zuge der Verschmelzung neben Gesellschaftsrechten an der übernehmenden Personengesellschaft (d. h. Verbuchung auf den ertragsteuerlichen Eigenkapitalkonten der Personengesellschaft) auch sonstige Gegenleistungen gewährt werden (z. B. eine Forderung gegen die Personengesellschaft durch Verbuchung auf ihrem ertragsteuerlichen Fremdkapitalkonto). Insoweit ist einerseits auf das bereits obig erwähnte anhängige Gerichtsverfahren⁴⁷⁸ hinzuweisen sowie andererseits auf die gesetzliche Änderung des § 24 UmwStG durch das StÄndG 2015 (mit Wirkung für Einbringungen, bei denen der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2014 gefasst worden ist⁴⁷⁹). Demnach ist eine Einbringung i. S. d. § 24 UmwStG gegen Gewährung von sonstigen Gegenleistungen (neben der Mitunternehmerbeteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft) nur eingeschränkt ertragsteuerneutral möglich⁴⁸⁰. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG sieht nämlich nunmehr vor, dass eine Einbringung nur steuerneutral zu Buchwerten durchgeführt werden kann, soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

2. Formwechsel der vermögensverwaltenden Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

Beim Formwechsel einer vermögensverwaltenden OHG oder KG in eine Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH), der zivilrechtlich ohne Vermögensübertragung (da identitätswahrend) erfolgt, wird für ertragsteuerliche Zwecke eine Vermögensübertragung fingiert. Das liegt daran, dass die Wirtschaftsgüter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft vor dem Formwechsel nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ihren Gesellschaftern zuzurechnen sind, während sie nach dem Formwechsel Wirtschaftsgüter der aus dem Formwechsel entstehenden Kapitalgesellschaft sind („Statuswechsel“). Insoweit wird der Formwechsel für ertragsteuerliche Zwecke so behandelt, als ob die Gesellschafter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft ihre Wirtschaftsgüter auf die durch den

228

rungen von Haase in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Auflage, § 24.

⁴⁷⁷ Vgl. z. B. BFH 19.9.2012, BFHE 239, 76, wonach eine Aufdeckung stiller Reserven unterbleibt, wenn das Entgelt für die Übertragung den steuerlichen Buchwert des übertragenen Vermögens nicht überschreitet.

⁴⁷⁸ Vgl. den Beschluss des BFH v. 27.10.2015, X R 28/12, BStBl. II 2016, 81. Vgl. auch die zu dieser Frage ergangene Literatur wie z. B. Wilke FR 2016, 761 und Teschke / Sundheimer / Tholen Ubg 2014, 409 ff. und Levedag GmbHR 2014, 337 ff. sowie BMF 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164.

⁴⁷⁹ Vgl. für diese zeitliche Anwendung § 27 Abs. 14 UmwStG.

⁴⁸⁰ Vgl. für eine Beschreibung der Folgen der Neufassung des § 24 UmwStG Richter DStR 2016, 840 ff. und Nöcker DB 2016, 72 ff. und Rogall / Dresler DB 2015, 1981 ff.

Formwechsel entstehende Kapitalgesellschaft übertragen. Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Folgen ist zu unterscheiden, ob es sich bei dem Vermögen der vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft um **eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder anderes Vermögen** handelt.

- 229** Die (ertragsteuerlich fingierte) Übertragung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung (durch den Gesellschafter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft) auf die durch den Formwechsel entstehende Kapitalgesellschaft ist durch § 21 UmwStG gedeckt, weil insoweit für ertragsteuerliche Zwecke **ein Anteiltausch** angenommen wird. Dem Gesellschafter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft wird vor der Umwandlung die von der vermögensverwaltenden Gesellschaft gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligung zugerechnet; nach dem Formwechsel der vermögensverwaltenden Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft hält der Gesellschafter statt dessen eine Beteiligung an der aus dem Formwechsel entstehenden Kapitalgesellschaft. Aus Sicht des Gesellschafters, der ertragsteuerlich als Einbringender gesehen wird, handelt es sich somit um einen Anteiltausch. Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG erfolgt dieser grundsätzlich zum gemeinen Wert, so dass ertragsteuerlich entsprechend die stillen Reserven in der von der vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung aufzudecken sind.⁴⁸¹ Unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. keine Gewährung von schädlichen Gegenleistungen über die in § 21 UmwStG genannten Grenzen hinaus) kann der Anteiltausch gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 3 UmwStG auf Antrag jedoch auch **steuerneutral zu Buchwerten** erfolgen, wenn ein sog. **qualifizierter Anteiltausch** vorliegt, d. h. wenn die aus dem Formwechsel entstehende Kapitalgesellschaft nach dem Formwechsel nachweisbar **unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Kapitalgesellschaft** hat, deren Anteile zuvor von der vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehalten wurden.⁴⁸² Diese Steuerneutralität steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass innerhalb von sieben Jahren nach dem Formwechsel keine schädlichen Ereignisse i. S. d. § 22 Abs. 2 UmwStG erfolgen.⁴⁸³
- 230** Die (ertragsteuerlich fingierte) Übertragung von anderem Vermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, das nicht als Betrieb oder Teilbetrieb i. S. d. UmwStG qualifiziert, auf die durch den Formwechsel entstehende Kapitalgesellschaft ist als offene Einlage (tauschähnlicher Vorgang) des Gesellschafters der vermögensverwaltenden Personengesellschaft durch § 6 Abs. 6 EStG gedeckt. Es liegt insoweit aus ertragsteuerlicher Sicht ein **Tausch** vor, bei dem der Gesellschafter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Sinne

⁴⁸¹ Die Besteuerung dieser aufgedeckten stillen Reserven richtet sich dann nach § 8b KStG, wenn der (mittelbare) Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist, und nach dem Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2a, 17 EStG) bzw. der Abgeltungssteuer (§ 32d EStG), wenn der (mittelbare) Gesellschafter eine natürliche Person ist.

⁴⁸² Zu weiteren Voraussetzungen der Steuerneutralität des § 21 UmwStG, die in diesem Kapitel nicht detailliert und erschöpfend dargestellt werden können, vgl. z. B. die Ausführungen von Lübbehusen/Schütte in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Auflage, § 21.

⁴⁸³ Weitere Einzelheiten der komplexen Sperrfristregelung und der Besteuerung des ggf. entstehenden Einbringungsgewinns II i. S. d. § 22 Abs. 2 UmwStG können an dieser Stelle nicht weiter problematisiert werden; es ist insoweit auf die einschlägige Literatur zum UmwStG zu verweisen, beispielsweise auf Wulff-Dohmen in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Auflage, § 22.

der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO seine (als übertragen gelten-
den) Wirtschaftsgüter gegen die im Gegenzug als Ergebnis des Formwechsels
entstehende Beteiligung an der Kapitalgesellschaft tauscht. Demnach bemessen
sich die Anschaffungskosten der Beteiligung der Gesellschafter an der durch den
Formwechsel entstehenden Kapitalgesellschaft nach dem gemeinen Wert des hin-
gegebenen (fingiert übertragenen) Vermögens; es kommt insoweit also zu einer
steuerpflichtigen Aufdeckung der in dem übertragenen Vermögen enthaltenen
stillen Reserven und zu entsprechenden steuerpflichtigen Einkünften des Ge-
sellschafters der umgewandelten vermögensverwaltenden Personengesellschaft,
soweit die betroffenen (als übertragen geltenden) Wirtschaftsgüter steuerlich
verstrickt sind (d. h. entweder als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen
i. S. d. § 20 Abs. 2 EStG oder § 23 EStG).

231

Die (fiktive) Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters auf die durch den Formwechsel entstehende Kapitalgesellschaft kann jedoch bei einer vermögensverwaltenden Zebragesellschaft auch als **Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs i. S. d. §§ 20 UmwStG** zu werten sein.⁴⁸⁴ Dies ergibt sich aus § 25 UmwStG, der für den Formwechsel einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die in §§ 20 bis 23 UmwStG geregelten Einbringungsgrundsätze für anwendbar erklärt. Demnach kann bei entsprechender Antragstellung eine (steuerpflichtige) Aufdeckung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven – und somit steuerpflichtige Einkünfte für den betreffenden Gesellschafter – (teilweise) vermieden werden, indem die übernehmende (aus dem Formwechsel entstehende) Kapitalgesellschaft gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG die übernommenen Wirtschaftsgüter mit ihrem Buchwert oder einem Zwischenwert (geringer als ihr gemeiner Wert) ansetzt⁴⁸⁵. Diese (**teilweise**) **Ertragsteuerneutralität des Formwechsels** steht dann unter dem Vorbehalt einer siebenjährigen Sperrfrist bezogen auf die Anteile an der aus dem Formwechsel entstehenden Kapitalgesellschaft, die in § 22 Abs. 1 UmwStG geregelt ist; beispielsweise führt eine Veräußerung dieser Anteile innerhalb von sieben Jahren nach dem Formwechsel (rückwirkend auf den Zeitpunkt des Formwechsels⁴⁸⁶) zu steuerpflichtigen Einkünften des Einbringenden.⁴⁸⁷

⁴⁸⁴ Siehe dazu auch die ausführlichere Begründung zur Anwendung des § 24 UmwStG in Rn. 227.

⁴⁸⁵ Notwendig für diesen Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts sind die Erfüllung der in § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG genannten Voraussetzungen, z. B. die Tatsache, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Zu weiteren Voraussetzungen der Steuerneutralität des § 20 UmwStG vgl. z. B. die Ausführungen von *Hruschka/Hellmann* in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Auflage, § 20.

⁴⁸⁶ § 25 Satz 1 i. V. m. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

⁴⁸⁷ Weitere Einzelheiten der komplexen Sperrfristregelung und der Besteuerung des ggf. entstehenden Einbringungsgewinns I. i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG können an dieser Stelle nicht weiter problematisiert werden; es ist insoweit auf die einschlägige Literatur zum UmwStG zu verweisen, beispielsweise auf *Wulff-Dohmen* in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Auflage, § 22.

II. Verschmelzung

1. Verschmelzung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft

232 Eine Verschmelzung einer vermögensverwaltenden OHG bzw. KG auf eine nicht betrieblich/gewerblich tätige bzw. geprägte OHG oder KG hat grundsätzlich keine ertragsteuerlichen Folgen, weil die übernehmende OHG bzw. KG nach der Verschmelzung die vermögensverwaltende Tätigkeit fortführt und **insoweit kein ertragsteuerlicher „Statuswechsel“** eintritt; es liegt insoweit keine Übertragung im ertragsteuerlichen Sinne vor⁴⁸⁸.

233 Anders ist die Verschmelzung einer vermögensverwaltenden OHG bzw. KG auf eine OHG bzw. KG, die gewerblich tätig bzw. geprägt ist, zu werten. Insofern findet ein „**Statuswechsel**“ statt; die Wirtschaftsgüter der vermögensverwaltenden übertragenden Gesellschaft werden durch die Verschmelzung in die betriebliche/gewerbliche Sphäre der übernehmenden Personengesellschaft übertragen. Die bisher als vermögensverwaltend qualifizierenden Überschusseinkünfte der übertragenden Gesellschaft werden „**infiziert**“⁴⁸⁹ und qualifizieren nach der Verschmelzung als Gewinneinkünfte. Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Folgen ist einerseits danach zu unterscheiden, ob die übertragenen Wirtschaftsgüter vor der Verschmelzung dem Privat- oder Betriebsvermögen des Gesellschafters der übertragenden vermögensverwaltenden Personengesellschaft zuzurechnen waren. Andererseits ist nach dem Übertragungsobjekt (Betrieb/ Teilbetrieb, Kapitalgesellschaftsbeteiligung, sonstige einzelne Wirtschaftsgüter) zu differenzieren. Für die ertragsteuerlichen Folgen der Verschmelzung, die eine tatsächliche Vermögensübertragung bedingt, kann insoweit auf die in den obigen → 3 Rn. 225 ff. dargestellten Konsequenzen des Formwechsels (als bloße fingierte Vermögensübertragung) verwiesen werden.

2. Verschmelzung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft

234 Auch hinsichtlich der ertragsteuerlichen Folgen der Verschmelzung einer vermögensverwaltenden OHG bzw. KG auf eine Kapitalgesellschaft kann auf die in den obigen → 3 Rn. 228 ff. dargestellten Konsequenzen des Formwechsels verwiesen werden. Während der Formwechsel ertragsteuerlich über eine **Fik-**

⁴⁸⁸ Klargestellt durch BFH 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142 (entgegen des vorinstanzlichen Urteils des FG Niedersachsen 28.9.2009, EFG 2010, 729). Dieses Urteil entspricht der herrschenden Meinung (vgl. z. B. Bünning BB 2010, 2357 m. w. N.) und auch der Praxis der Finanzverwaltung (vgl. OFD Berlin 23.4.2004, DB 2004, 1235).

⁴⁸⁹ Unter einer „Infektion“ wird der Umstand beschrieben, dass gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sämtliche Einkünfte einer auch gewerblich tätigen Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte gelten. Dies führt dazu, dass auch eigentlich als Überschusseinkünfte zu qualifizierende Einkünfte der betreffenden Personengesellschaft in gewerbliche Gewinneinkünfte umqualifiziert werden. Eine Ausnahme von der Infektionstheorie besteht für nur äußerst geringfügige gewerbliche Tätigkeiten, vgl. zur gewerblichen Infektion Wacker in: Schmidt, EStG, 34. Auflage, § 15, Tz. 185 ff. und zur Frage der maßgeblichen Schwelengrenze das Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 25.8.2011, die jedoch im Revisionsverfahren des BFH offen gelassen wurde (BFH 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557 (NV)).

tion als Vermögensübertragung (die je nach Übertragungsobjekt als Tausch bzw. Einlage i. S. d. § 6 Abs. 6 EStG, Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG oder Anteiltausch i. S. d. § 21 UmwStG) behandelt wird, bedingt die Verschmelzung eine **tatsächliche Vermögensübertragung**, so dass die vorstehend genannten Normen unmittelbar (und z. B. für die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nicht nur über den Verweis des § 25 UmwStG) anwendbar sind.

III. Auf- und Abspaltung

Generell (und vereinfacht dargestellt) werden Auf- oder Abspaltungen als „**Teilverschmelzungen**“ behandelt. Der Grund für diese Bezeichnung ist, dass bei einer Abspaltung (ähnlich zu einer Verschmelzung) Vermögen eines übertragenden Rechtsträgers im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen wird und als Gegenleistung dafür typischerweise Anteile am übernehmenden Rechtsträger gewährt werden. Insoweit verweisen die für die Auf- oder Abspaltung geltenden gesellschaftsrechtlichen Normen häufig auf die für die Verschmelzung geltenden Regelungen, die entsprechend analog angewendet werden. Diese **Ähnlichkeit der Auf- oder Abspaltung zur Verschmelzung** zeigt sich auch in der ertragsteuerlichen Behandlung der Auf- oder Abspaltung von Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft; denn insoweit sind die in dem vorstehenden Abschnitt C.II für die Verschmelzung getroffenen Ausführungen grundsätzlich entsprechend anwendbar. Demnach ist wie folgt zu unterscheiden.

Wird Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Wege der Auf- oder Abspaltung auf eine andere vermögensverwaltende Personengesellschaft übertragen, so wird diese Übertragung **für ertragsteuerliche Zwecke ignoriert**, d. h. es wird keine Übertragung (im Sinne der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) angenommen; denn es erfolgt eben **kein „Statuswechsel“**. Es kann insoweit auf die obige → 3 Rn. 232 verwiesen werden (d. h. auf die ertragsteuerlichen Folgen einer Verschmelzung, die für die Spaltung analog anwendbar sind).

Wird Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Wege der Auf- oder Abspaltung auf eine gewerblich tätige oder geprägte Personengesellschaft übertragen, **so erfolgt damit ein „Statuswechsel“**; die Wirtschaftsgüter der vermögensverwaltenden übertragenden Gesellschaft, die auf Basis der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ertragsteuerlich ihren Gesellschaftern zugerechnet werden, werden durch die Auf- oder Abspaltung in die betriebliche/gewerbliche Sphäre der übernehmenden Personengesellschaft übertragen. Die bisher als vermögensverwaltend qualifizierenden Überschusseinkünfte der übertragenden Gesellschaft werden „**infiziert**“ und qualifizieren nach der Auf- oder Abspaltung als Gewinneinkünfte. Es kann insoweit auf die obige → 3 Rn. 233 verwiesen werden (d. h. auf die ertragsteuerlichen Folgen einer Verschmelzung, die für die Spaltung analog anwendbar sind). Eine **Anwendung des § 24 UmwStG** ist aber insoweit nur denkbar, wenn das im Zuge der Auf- oder Abspaltung übertragene Vermögen als **Teilbetrieb i. S. d. UmwStG** qualifiziert.⁴⁹⁰

⁴⁹⁰ Zur Frage des umwandlungsteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs und dessen Auslegung durch die Finanzverwaltung im UmwSt-Erlass vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314,

- 238** Wird Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Wege der **Auf- oder Abspaltung auf eine Kapitalgesellschaft** übertragen, so erfolgt damit ein „**Statuswechsel**“, die Wirtschaftsgüter der vermögensverwaltenden übertragenden Gesellschaft, die auf Basis der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ertragsteuerlich ihren Gesellschaftern zugerechnet werden, werden durch die Auf- oder Abspaltung in die betriebliche/gewerbliche Sphäre der übernehmenden Kapitalgesellschaft übertragen. Es kann insoweit auf die obige → 3 Rn. 234 verwiesen werden (d. h. auf die ertragsteuerlichen Folgen einer Verschmelzung, die für die Spaltung analog anwendbar sind). Eine **Anwendung des § 20 UmwStG** ist aber insoweit nur denkbar, wenn das im Zuge der Auf- oder Abspaltung übertragene Vermögen als **Teilbetrieb i. S. d. UmwStG** qualifiziert.
- 239** Besonderheiten können sich zudem bei einer Aufspaltung mit Trennung der Gesellschafter **im Sinne einer Realteilung** ergeben.⁴⁹¹ Bei einer solchen Realteilung (z. B. Auflösung und Auseinandersetzung der Personengesellschaft durch Aufspaltung i. S. d. UmwG) werden Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft, die auf Grund der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vor der Aufspaltung den Gesellschaftern jeweils anteilig zugerechnet werden, auf einzelne Gesellschafter (-gruppen) übertragen, denen danach ein höherer Anteil an dem betreffenden Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Insoweit übertragen die Gesellschafter ihren Anteil an dem gesamthaft gebundenen Wirtschaftsgut und erhalten hierfür Anteile an den Wirtschaftsgütern, die bisher den anderen Gesellschaftern nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen waren. Dies wird **ertragsteuerlich als veräußerungsgleiches Tauschgeschäft behandelt**, das zur (ggf. je nach Wertrelation anteiligen) **steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserven** zwingt, soweit das betreffende Wirtschaftsgut steuerlich verstrickt ist (z. B. nach §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 EStG oder als im Betriebsvermögen gehaltenes Wirtschaftsgut).

DIE FACHBUCHHANDLUNG

IV. Ausgliederung

- 240** Die Ausgliederung ist ebenso wie die Auf- oder Abspaltung eine Spaltung i. S. d. § 123 UmwG, so dass insoweit für diese Spaltungsvarianten jeweils dieselben umwandlungsrechtlichen Grundlagen zur Anwendung kommen. Ertragsteuerlich wird eine Ausgliederung jedoch teilweise anders als eine Auf- oder Abspaltung behandelt; dies zeigt sich z. B. darin, dass unterschiedliche Normen des UmwStG einschlägig sind.⁴⁹² Soweit jedoch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft als übertragender Rechtsträger im Rahmen einer Spaltung betroffen ist, lassen sich wegen der **vollkommenen ertragsteuerlichen Transparenz der vermögensverwaltenden Personengesellschaft** hinsichtlich der ertragsteuerlichen Folgen keine Unterschiede zwischen den jeweiligen Spaltungs-

Tz. 15.02 ff. und Luce/Claß in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Auflage, § 15, Rn. 31 ff.

⁴⁹¹ Vgl. Engel, Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 328 ff.

⁴⁹² Beispiel: Für die Auf- oder Abspaltung von Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft greift § 15 UmwStG ein, während die Ausgliederung von Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft in § 20 UmwStG geregelt ist.