

Wissenschaftlich begründetes GUTACHTEN

zur steuerlichen Problematik

der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft

erstellt im Auftrag von
Steuerberater Mustermann

A. Fragestellung

I. Sachverhalt

E betreibt ein Einzelunternehmen (Handel mit Baustoffen). Er verstirbt am 01.06.2007 und wird von seinen Kindern S und T jeweils zur Hälfte beerbt. Weiteres steuerlich relevantes Vermögen wurde nicht vererbt. Es wurde auf den 01.06.2007 eine Bilanz erstellt, die u.a. ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden, erhebliches Umlaufvermögen, aber auch hohe Verbindlichkeiten und somit ein negatives Kapital von 20.000 € ausweist. Dennoch vereinbaren S und T wegen der vorhandenen stillen Reserven und des Geschäftswerts, dass S eine Ausgleichsleistung an T i.H.v. 60.000 € in Jahresraten zu 20.000 € zahlt und das Unternehmen ab 01.09.2007 alleine fortführt. Die erste Rate ist am 01.03.2008 fällig. S beschließt, das Unternehmen ab dem 01.01.2008 als GmbH fortzuführen.

II. Frage

1. Wie ist die Ausgleichszahlung steuerlich zu bewerten? Hat T einen Veräußerungsgewinn erzielt? Wann ist dieser zu versteuern? Mit welchem Wert sind die Wirtschaftsgüter zu bilanzieren?
2. Wie ist die Ratenzahlung zu beurteilen? Hat S Zinseinkünfte zu versteuern?
3. Wie ist die Umwandlung in die GmbH zu beurteilen?

B. Gutachten

I. Beurteilung des Erbfalls

Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ist für den Fall, dass ein Betrieb unentgeltlich übertragen wird, beim bisherigen Betriebsinhaber der Buchwert anzusetzen. An diesen Wert ist der Rechtsnachfolger gem. § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG gebunden. In diesem Fall geht der Betrieb auf die Erbengemeinschaft, bestehend aus S und T, über. Die Gesamtrechtsnachfolge gem. § 1922 BGB erfolgt unentgeltlich, so dass sich der Betriebsübergang zwingend zu Buchwerten vollzieht¹.

Beide Miterben werden nunmehr grundsätzlich Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die laufenden Einkünfte sind ihnen nach Erbteilen, also jeweils zur Hälfte zuzurechnen².

II. Die Erbauseinandersetzung

1. Vorliegen eines Veräußerungstatbestands

Die Erbauseinandersetzung folgt dem Erbfall als selbständiger Rechtsvorgang nach und bildet mit diesem keine rechtliche Einheit³. Daher kann die Erbauseinandersetzung im Gegensatz zum Erbfall selbst entgeltlich erfolgen⁴.

¹ BFH, Beschl. v. 05.07.1990 – GrS 2/89, BStBl II, 837; v. 28.08.2001 – VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24

² Dies ergibt sich aus §§ 2038 Abs. 2, 743 Abs. 1 BGB und wurde etwa vom BFH (Urt. v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl II 1992, 392) bestätigt

³ BFH, Beschl. v. 05.07.1990 – GrS 2/89, BStBl II, 837

⁴ Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Anm. 1372

Hier könnte T ihren Mitunternehmeranteil gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG veräußert haben. Wie unter I. dargestellt, handelt es sich hier um einen solchen Mitunternehmeranteil. Diesen müsste T veräußert haben. Eine Veräußerung liegt vor, wenn das zivilrechtliche oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum am Gegenstand der Veräußerung auf ein anderes Rechtssubjekt übertragen wird⁵. Hier wird der Mitunternehmeranteil aus dem Eigentum der T in das Eigentum des S übertragen, so dass eine Veräußerung vorliegt⁶.

Der Tatbestand der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Satz 2–4 EStG liegt hingegen nicht vor. Eine Realteilung entspricht nämlich dem zivilrechtlichen Begriff der „Teilung in Natur“⁷. Das bedingt, dass auch der Ausscheidende Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens übernimmt⁸. Ist dies nicht der Fall, liegt vielmehr ein Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Gesellschaft vor, wobei der andere Gesellschafter den Betrieb als Einzelunternehmen fortführt⁹. Es liegt auch nicht der Fall vor, dass eine „Quasi-Realteilung“ dadurch erfolgt, dass bei einem Mischnachlass ein Erbe Privat-, der andere Betriebsvermögen erhält¹⁰.

Demnach liegt hier die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch die T vor. Nunmehr ist die Höhe des Veräußerungsgewinns zu ermitteln.

2. Veräußerungsgewinn

Veräußerungsgewinn ist gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Der Veräußerungspreis umfasst neben der vereinbarten Kaufpreiszahlung als Entgelt für das übertragene Betriebsvermögen auch die Gesamtheit aller Vorteile in Geld oder Geldeswert, die dem Veräußerer aus Anlass der entgeltlichen Veräußerung des Anteils zufließen¹¹. Als derartiger Vorteil ist zunächst die Übernahme des negativen Kapitalkontos zu werten. Dies gilt unabhängig von dem tatsächlich im Betrieb bestehenden Schuldenüberhang, weil die Summe der Teilwerte der insgesamt übernommenen Wirtschaftsgüter positiv ist¹².

Es stellt sich jedoch die Frage, wie der Wert der Barabfindung zu bewerten ist. Tatsächlich werden 60.000 € über einen Zeitraum von drei Jahren gezahlt, wobei eine Verzinsung nicht vorgesehen ist. Der Betrag ist daher abzuzinsen¹³. § 13 Abs. 1 Satz 1 BewG trifft eine Regelung für den Kapitalwert von Nutzungen oder Leistun-

⁵ BFH, Urt. v. 22.09.1992 – VIII R 7/90, BStBl II 1993, 228, 229

⁶ So auch die Verwaltung: BMF-Schreiben v. 11.01.1993 – IV B 2 – S2242 – 86/92, BStBl I, 62 Tz. 53, 44

⁷ §§ 732 Satz 2, 752 BGB

⁸ BFH, Urt. v. 10.03.1998 – VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269; Groh, Realteilung von Personengesellschaften, WPg 1991, 620, 625

⁹ So die Formulierung bei Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 441

¹⁰ So der Fall bei BFH, Beschl. v. 05.07.1990 – GrS 2/89, BStBl II, 837, 845

¹¹ BFH, Urt. v. 04.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl II 1981, 396, 397

¹² BFH, Urt. v. 10.03.1998 – VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269 m.w.N.; Kobler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 308; Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 Anm. 1374

¹³ S. etwa BFH, Urt. v. 27.04.1993 – VIII R 27/92, v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl II 1981, 160, 161

gen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind. Die Regelung verweist auf die Anlage 9a zum BewG. Danach ist der Kapitalwert unter Berücksichtigung von Zwischen- und Zinseszinsen zu berechnen. Bei einer Laufzeit von drei Jahren ist der 2,772fache Wert der Jahresleistung zugrunde zu legen. Danach ergibt sich folgende Rechnung: $20.000 \text{ €} \times 2,772 = 55.440 \text{ €}$. Der daraus resultierende Veräußerungspreis beträgt also 55.440 €, so dass T insgesamt einen Veräußerungspreis von $55.440 \text{ €} + 10.000 \text{ €}$ (anteiliges negatives Kapital) = 65.440 € erzielt hat.

Davon ist der Anteil am Betriebsvermögen abzuziehen. Dieses ist – da der negative Anteil bereits im Veräußerungspreis berücksichtigt wurde – mit 0 € anzusetzen. Vorbehaltlich von Veräußerungskosten beträgt der Veräußerungsgewinn daher 65.440 €.

3. Zeitpunkt der Besteuerung

Der Gewinn bei Anteilsübertragung wird grundsätzlich im Zeitpunkt des Abschlusses des Verfügungsvertrags, bei Ausscheiden mit Untergang des Gesellschaftsanteils im Zeitpunkt des Abschlusses des entsprechenden Vertrags zwischen den Gesellschaftern realisiert. Für den Realisierungszeitpunkt ist es unerheblich, ob der Veräußerungspreis sofort fällig oder ganz oder teilweise längerfristig gestundet ist und wann der Veräußerungspreis dem Veräußerer tatsächlich zufließt¹⁴. Demnach ist der gesamte Veräußerungsgewinn im Jahr 2007 zu versteuern¹⁵.

4. Weitere ertragsteuerliche Fragen

Bei S ist zu berücksichtigen, dass er die aktiven Wirtschaftsgüter zur Hälfte nunmehr entgeltlich erworben hat. Das Entgelt ist entsprechend des Teilwerts auf diese zu verteilen und die Abschreibung dementsprechend zu berücksichtigen.

Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass T bei Zufluss der Raten Zinserträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielt und S dementsprechend auch Zinsaufwendungen trägt, die – da sie durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG) – als Betriebsausgaben zu erfassen sind. Der Zinsanteil beläuft sich insgesamt auf 4.560 €. Berücksichtigt man nunmehr die Vielfältiger aus Anlage 9a zum BewG und geht davon aus, dass der Zinsanteil wie bei einem Annuitätendarlehen abnimmt, beträgt der Zinsanteil im ersten Jahr 2.500 €, im zweiten Jahr 1.540 € und im dritten Jahr 520 €.

Da die Auseinandersetzung innerhalb von sechs Monaten erfolgt ist, können die laufenden Einkünfte ohne Zwischenzurechnung ab dem Erbfall in vollem Umfang dem die Einkunftsquelle übernehmenden Miterben, also dem S, zugerechnet werden¹⁶, so dass es bei T überhaupt nicht zu einer Zurechnung von gewerblichen Einkünften kommt.

¹⁴ BFH, Beschl. v. 26.03.1991 – VIII R 55/86, BStBl II 1992, 479

¹⁵ Ändert sich nachträglich der Kaufpreis, etwa weil auf eine Rate verzichtet wird oder diese uneinbringlich wird, besteht die Möglichkeit der rückwirkenden Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2007 gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO; Kobor in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 346

¹⁶ BMF-Schreiben v. 11.01.1993 – IV B 2 – S2242 – 86/92, BStBl I, 62 Tz. 7 ff.; Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 Anm. 1406

III. Umwandlung in eine GmbH

Für den Fall, dass ein Betrieb in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhält – also eine Sacheinlage vorgenommen hat –, gilt für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens § 20 Abs. 2 bis Abs. 9 UmwStG (§ 20 Abs. 1 UmwStG). § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bestimmt als Grundsatz, dass die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen hat. Allerdings darf gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf Antrag auch der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden, wenn sichergestellt ist, dass die GmbH der Körperschaftsteuer unterliegt, die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen und Deutschland das Besteuerungsrecht für einen möglichen Gewinn aus der Veräußerung der Anteile hat. Problematisch könnte hier lediglich die Frage des Betriebsvermögens sein. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass die Verbindlichkeiten gegenüber der T zu bilanzieren sind. Sollte danach das Kapital negativ sein, so sind die Wirtschaftsgüter zumindest so anzusetzen, dass sich Aktiva und Passiva decken¹⁷.

Der Wert, mit dem die Wirtschaftsgüter bei der GmbH angesetzt werden, gelten für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Demnach entsteht ein Veräußerungsgewinn für S, wenn die Wirtschaftsgüter mit einem höheren Wert als dem Buchwert angesetzt werden.

C. Ergebnis

Durch die Ausgleichszahlung erzielt T einen Veräußerungsgewinn, der im Jahr 2007 zu besteuern ist. Bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter ist der gezahlte Kaufpreis zu berücksichtigen. Die Zahlung ist in einen Kaufpreis- und einen Zinsanteil zu zerlegen, wobei die Zinsen der Besteuerung unterliegen. Die Umwandlung in eine GmbH kann grundsätzlich zu Buchwerten erfolgen, sofern im Zeitpunkt der Umwandlung ein positives Kapital besteht.

¹⁷ Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 R 543. Zu Besonderheiten bei der Bewertung von bestimmten Positionen s. a.a.O. R 544 ff.