

## IV. Veränderungen im Gesellschafterbestand

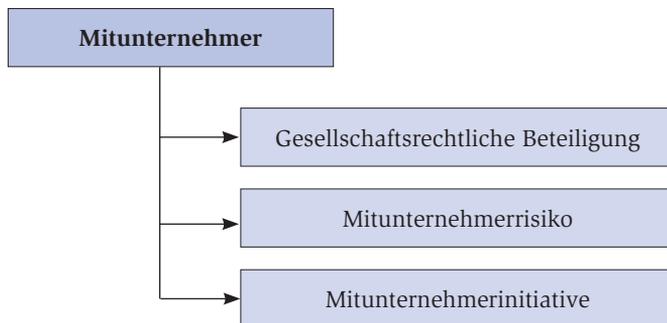
### 1. Die entgeltliche Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

#### 1.1 Allgemeines

Unter der entgeltlichen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wird an dieser Stelle grundsätzlich die entgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils auf eine dritte, bisher an der Mitunternehmerschaft nicht beteiligte Person verstanden (Gesellschafterwechsel). Aus der Sicht des Veräußerers liegt ein Fall des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vor.

Hinter der Bezeichnung „Mitunternehmeranteil“ steht i.d.R. ein Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft mit Gesamthandsvermögen (z.B. GbR, OHG, KG). Erfasst werden durch die Norm jedoch auch Personengesellschaften mit Bruchteilseigentum (z.B. Partenreederei) oder reine Innengesellschaften wie bspw. die atypisch stille Gesellschaft (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 34. Aufl., Rz. 404 zu § 16 EStG). Daneben muss die Gesellschaft entweder eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG ausüben, gewerblich geprägt (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG und III. Kap. 1.3) oder gewerblich gefärbt (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG und III. Kap. 1.2) sein. Der Anteil an einer sog. „Zebra“-Gesellschaft stellt keinen Mitunternehmeranteil im Sinne der Norm dar (vgl. III. Kap. 1.4), ebenso wenig der Anteil an einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Zusätzlich müssen die Gesellschafter dem Bild eines Mitunternehmers entsprechen, d.h., dass neben der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH) auch die Merkmale der Mitunternehmerinitiative (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“ EStH) und des Mitunternehmerrisikos (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerisiko“ EStH) vorliegen müssen.

#### Mitunternehmerstellung



Die steuerliche Behandlung ist grundlegend in § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG geregelt. Der nach den §§ 16, 34 EStG begünstigten Sachverhalt wird durch die Veräußerung aller den Mitunternehmeranteil bildenden wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber und die damit einhergehend Aufdeckung aller in diesen Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven verwirklicht. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist im Anwendungsbereich des § 16 EStG funktional-quantitativ auszulegen (vgl. H 16 Abs. 8 „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage“ EStH). Die wesentlichen Betriebsgrundlagen können dabei Bestandteil des Gesellschafts-/Gesamthandsvermögens sein, sich aber auch im Eigentum des Gesellschafters/Mitunternehmers befinden (= Sonderbetriebsvermögen; vgl. III. Kap. 2.4 und IV. Kap. 1.2). Ebenso wie bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs im Ganzen (vgl. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) kann der Steuerpflichtige einen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG i.H.v. max. 45.000 € beantragen und liegen nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG außerordentliche Einkünfte vor, für die durch Antrag die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG („Halbsteuersatz“) erlangt werden kann. Begünstigt ist gleichfalls die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils (vgl. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG).

Nicht begünstigt ist demgegenüber nach § 16 Abs. 1 S. 2 EStG die nur teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (s.a. IV. Kap. 1.6).

#### Beispiel:

Die natürliche Person C ist an der gewerblich tätigen A&B&C OHG (Bilanzstichtag 30.06) zu einem Drittel beteiligt. C (65. Jahre) veräußert mit Zustimmung der Gesellschafter A und B seinen Gesellschafts-/Mitunternehmeranteil m.W.v. 01.07.2014 an den für ihn in die Gesellschaft eintretenden neuen Gesellschafter D. Zum Veräußerungszeitpunkt beträgt das Kapitalkonto des C 200.000 €. Mit D wird ein Kaufpreis i.H.v. 350.000 € vereinbart.

#### Lösung:

Da C seine gesamte Gesellschafterstellung entgeltlich auf D überträgt, verwirklicht er einen Fall des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Ganzen. Der Gewinn ermittelt sich nach § 16 Abs. 2 S. 1 EStG durch Abzug des Kapitalkontos vom Veräußerungspreis (350.000 € abzgl. 200.000 €) und beträgt 150.000 €. Da C bereits die Altersgrenze des § 16 Abs. 4 S. 1 EStG von 55 Jahren überschritten hat, kann er auf Antrag einen Freibetrag erhalten, der sich auf 31.000 € beläuft (vgl. § 16 Abs. 4 S. 3 EStG: 150.000 € abzgl. 136.000 € = 14.000 € Kappung). Daneben liegen außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG vor.

## 1.2 Umfang des Mitunternehmeranteils

Der Umfang des steuerlichen Mitunternehmeranteils geht über die reine Beteiligung an der Personengesellschaft hinaus und umfasst neben der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) auch das steuerliche Sonderbetriebsvermögen (s.a. III. Kap. 2.4). Das Sonderbetriebsvermögen (SBV) setzt sich aus Wirtschaftsgütern zusammen, die im zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentum eines Mitunternehmers stehen und die entweder a) dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (= SoBV I) oder b) eine Stärkung und Förderung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft bedeuten (= SoBV II). Auch für das Sonderbetriebsvermögen gilt die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen (vgl. R 4.2 Abs. 2 EStR). Den Umfang des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft nicht nur anhand der sich im Gesamthandsvermögen (GHV) befindlichen Wirtschaftsgüter zu bestimmen, sondern hier auch die Wirtschaftsgüter des Gesellschafter/Mitunternehmers einzubeziehen, dient letztlich der steuerlichen Gleichbehandlung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer.

#### Beispiel:

**Alternative 1:** A ist Einzelunternehmer. Das Unternehmen betreibt er auf einem in seinem Eigentum stehenden Grundstück.

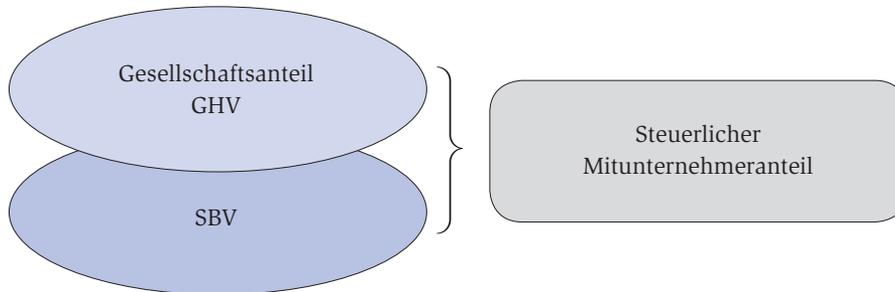
**Alternative 2:** A ist Gesellschafter der A&B-OHG. Das Betriebsgrundstück der OHG befindet sich im Eigentum des A, der es entgeltlich an die OHG zur Nutzung überlässt.

#### Lösung:

In der **ersten Alternative** ist das Grundstück eindeutig als notwendiges Betriebsvermögen einzustufen. Es dient der eigenbetrieblichen Tätigkeit des A und steht in seinem zivilrechtlichen Eigentum (Zuordnung nach § 39 Abs. 1 AO). Damit einher geht eine umfassende steuerliche Verstrickung des Grundstücks.

In der **zweiten Alternative** stellt das Betriebsgrundstück zunächst kein Betriebsvermögen in der Gesamthandsbilanz der OHG dar, da diese lediglich in ihrem zivilrechtlichen/wirtschaftlichen Eigentum stehende Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen ausweisen darf. Da A steuerlich jedoch als Mitunternehmer behandelt wird (vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), werden auch die in seinem zivilrechtlichen/wirtschaftlichen Eigentum stehenden Wirtschaftsgütern nach denselben Kriterien wie bei einem Einzelunternehmer dem steuerlichem Betriebsvermögen zugeordnet und damit ebenfalls vollumfänglich steuerlich verstrickt.

### Mitunternehmeranteil



Der Zusammensetzung des Mitunternehmeranteils aus zwei Teilkomponenten kommt steuerlich erhebliche Bedeutung zu, denn nur die Veräußerung des „gesamten“ Mitunternehmeranteils an einen Erwerber fällt unter § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Gehen demnach die beiden Teilkomponenten „getrennte“ Wege, liegt zumindest kein Fall des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vor. Zu prüfen ist dann die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG, ggf. liegt aber auch ein steuerlich nicht nach den §§ 16, 34 EStG begünstigter Sachverhalt vor (s.a. IV. Kap. 1.5). Zur Veräußerung lediglich eines Teils eines Mitunternehmeranteils s.a. IV. Kap. 1.6.

#### Beispiel:

Gesellschafter A ist Eigentümer des Betriebsgrundstücks der gewerblich tätigen A&B&C-OHG. A veräußert seinen Gesellschaftsanteil an D, dabei wird:

- a) das Grundstück ebenfalls an D (mit-)veräußert,
- b) das Grundstück zurückbehalten.

#### Lösung:

- a) Veräußert A sowohl seinen Gesellschaftsanteil (= GHV) als auch das Grundstück (= notwendiges SoBV I) an D, erfüllt er mit dem Vorgang die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Es liegt die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Ganzen vor. Der Begriff „im Ganzen“ wird erfüllt, da A alle zu seinem Mitunternehmeranteil zählenden wesentlichen Wirtschaftsgüter/Betriebsgrundlagen an D veräußert. Der Vorgang ist nach den §§ 16, 34 EStG begünstigt.
- b) Veräußert A lediglich seinen Gesellschaftsanteil (= GHV) an D, kann er § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht erfüllen. A hat nicht das in seinem Sonderbetriebsvermögen befindliche und als funktional (i.d.R. auch quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlage zu beurteilende Betriebsgrundstück (mit-) veräußert. Allerdings kommt es auch hinsichtlich des zurückbehaltenen Betriebsgrundstücks zur Aufdeckung der stillen Reserven, da das Grundstück für sich allein – ohne Betrieb – kein Betriebsvermögen des A bleiben kann und insoweit zu entnehmen ist. Es liegt demnach die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG vor.

### 1.3 Abgrenzung zur Teilentgeltlichkeit

Wird ein Mitunternehmeranteil verbilligt übertragen, spricht man steuerlich von sog. Teilentgeltlichkeit. Welche Folgen sich aus einer teilentgeltlichen Übertragung ergeben, hängt nicht zuletzt vom Übernehmer des Vermögens ab. Handelt es sich beim **Übernehmer** des Vermögens um einen **fremden Dritten**, kann man regelmäßig davon ausgehen (widerlegbare Vermutung), dass der vereinbarte Kaufpreis unter Vorliegen eines natürlichen Interessengegensatzes zustande gekommen ist, damit Leistung und Gegenleistung kaufmännisch ausgewogen sind und eine („voll-“)entgeltliche Veräußerung mit allen daran geknüpften Konsequenzen vorliegt (s.a. BMF, Schreiben vom 11.03.2010, IV C 3 – S 2221/09/10004, BStBl I 2010, 227, Rz. 6).

Ein solches Verhalten wird auch bei nahen Angehörigen nicht grundsätzlich auszuschließen sein (vgl. BFH, Urteil vom 30.07.2003, X R 12/01, BStBl II 2004, 211; s.a. BMF, Schreiben vom 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, BStBl I 1993, 80, Rz. 2). Hier besteht jedoch die – ebenfalls widerlegbare – Vermutung, dass eine Vermögensübertragung auch unter dem Aspekt des Bereicherungswillens ohne Gegenleistung im Hinblick auf die zukünftige Erbfolge, also ohne kaufmännische Ausgewogenheit, erfolgt (= **vorweggenommene Erbfolge**). Zur Abgrenzung zwischen einer unentgeltlichen (§ 6 Abs. 3 EStG) oder entgeltlichen (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) Übertragung in derartigen Fällen wurde durch den BFH die sog. „Einheitstheorie“ entwickelt (vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a.a.O., Rz. 35 ff.; s.a. Wacker in Schmidt, EStG, 34. Aufl., Rz. 57 ff. zu § 16). Nach der Einheitstheorie liegt eine (insgesamt) entgeltliche Übertragung vor, wenn das Entgelt über dem Kapitalkonto des Überträgers liegt. Ansonsten liegt eine (insgesamt) unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG vor. Bei der Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) findet die sog. Trennungstheorie (= Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter; Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil anhand des Verkehrswertverhältnisses) keine Anwendung. Vgl. BMF, Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., zur Abgrenzung gegenüber der Übertragung von Betriebsvermögen gegen Versorgungsleistungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 Buchst. a EStG.

#### Beispiel:

V ist an einer gewerblich tätigen KG als Kommanditist zu 20 % beteiligt. Sein Kapitalkonto weist einen Wert von 150.000 € aus (Verkehrswert 320.000 €). V überträgt seinen KG-Anteil auf seine Tochter T. T muss für den Kommanditanteil:

- a) keinerlei Gegenleistung erbringen;
- b) dem V eine Abstandszahlung i.H.v. 100.000 € leisten;
- c) dem V eine Abstandszahlung i.H.v. 100.000 € sowie dem Bruder S ein Gleichstellungsgeld von 110.000 € leisten.

#### Lösung:

- a) Da T bei dieser Fallgestaltung keinerlei Entgelt leisten muss, geht der Mitunternehmeranteil unentgeltlich nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert auf sie über. Bei V entsteht kein Vorgang nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.
- b) Da T eine Abstandszahlung i.H.v. 100.000 € leisten muss, muss die Frage beantwortet werden, ob der Sachverhalt unter § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG fällt. Bei Entgelten bis zur Höhe des steuerlichen Kapitalkontos des V (150.000 €) geht der Mitunternehmeranteil nach der Einheitstheorie gem. § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert über, es entsteht kein Veräußerungsgewinn für V, T tritt in die Buchwerte ein.

- c) Da T in dieser Fallgestaltung sowohl eine Abstandszahlung an V als auch ein Gleichstellungsgeld (zum Entgeltcharakter vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a.a.O., Rz. 7) leisten muss, liegt der Gesamtbetrag der Entgelte mit 210.000 € über dem Kapitalkonto des V. Als Folge davon liegt nach der Einheitstheorie bei V die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vor. Für ihn entsteht ein begünstigter Veräußerungsgewinn i.H.v. 60.000 € (210.000 € abzgl. 150.000 €). T erwirbt nunmehr den Mitunternehmeranteil entgeltlich und muss die über das Kapitalkonto des V in der Gesamthandsbilanz hinausgehenden Anschaffungskosten (= 60.000 €) in einer Ergänzungsbilanz ausweisen (vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a.a.O., Rz. 35 ff.).

## 1.4 Sonderfragen

### 1.4.1 Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung

Veräußerungszeitpunkt (= Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung) ist der Zeitpunkt, zu dem zumindest das **wirtschaftliche Eigentum** an dem Mitunternehmeranteil auf den Erwerber übergeht (vgl. H 16 Abs. 4 „Maßgeblicher Zeitpunkt“ EStH). Dies wird regelmäßig der Zeitpunkt des Abschlusses des Verfügungsvertrags über den Mitunternehmeranteil oder ein vertraglich für den Übergang vereinbarter späterer Zeitpunkt sein. Bei Veräußerung unter aufschiebender Bedingung geht das wirtschaftliche Eigentum grundsätzlich erst mit Eintritt der Bedingung auf den Erwerber über, wenn ihr Eintritt nicht allein vom Willen und Verhalten des Erwerbers abhängt (vgl. BFH, Urteil vom 25.06.2009, IV R 3/07, BStBl II 2010, 182).

Da im Steuerrecht der Grundsatz der Wirkung von Vereinbarungen „ex nunc“ gilt, sind einer **Rückwirkung** der Übertragung mit steuerlicher Wirkung enge Grenzen gesetzt. Vorstellbar wären hier Fälle eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs (vgl. BFH, Urteil vom 18.01.1990, IV R 97/88 n.v., BFH/NV 1991, 21; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.09.2001, 3 K 1973/98, DStRE 2002, 487) oder Fälle lediglich zeitlich geringer Rückwirkung zur Vereinfachung der Besteuerung. Ob allerdings der im Schrifttum genannte Zeitraum von bis zu drei Monaten (vgl. Stahl in Korn, EStG, 85. Akt. Januar 2015, Rz. 226 zu § 16; Wacker in Schmidt, EStG, 34. Aufl., Rz. 443 zu § 16) gegenüber der Verwaltung durchsetzbar ist, dürfte sich sehr einzelfallabhängig zeigen.

Um Probleme bei der Bestimmung des Veräußerungszeitpunktes und damit bei Übergang im **Schnittpunkt zweier Jahre** auch bei der Bestimmung des zutreffenden Feststellungs-/Veranlagungszeitraums zu vermeiden, sollten grundsätzlich klare Vereinbarungen getroffen und auslegungsfähige/-bedürftige Formulierungen vermieden werden.

#### Beispiel:

Im Übertragungsvertrag ist die Formulierung enthalten „mit Wirkung vom 01. Januar 2014“.

#### Lösung:

Nach Auffassung des BFH (vgl. Urteil vom 10.03.1998, VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269 m.w.N.) kann bei dieser Formulierung nicht allein auf den Vertragswortlaut abgehoben werden, sondern muss unter Würdigung aller Umstände entschieden werden, welchem Feststellungszeitraum der Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist. Bei der Übertragung eines Gesellschaftsanteils „zum 1. Januar“ eines Jahres kann im Allgemeinen angenommen werden, dass der Anteil erst in diesem Jahr und nicht schon zum 31. Dezember des Vorjahres übertragen wurde.

Lautet die Formulierung „zum 31. Dezember“ eines Jahres, geht der Gesellschaftsanteil regelmäßig noch in diesem Jahr auf den Erwerber über (vgl. BFH, Urteil vom 06.05.2010, IV R 52/08, BStBl II 2011, 261, Rz. 16).

Um Unsicherheiten bzw. Unwägbarkeiten zu vermeiden, ist es für die Vertragspraxis empfehlenswert, klare Formulierungen zu verwenden, bspw. „am“ (vgl. Stahl in Korn, EStG, 85. Akt. Januar 2015, Rz. 229 zu § 16).

Hat die Mitunternehmerschaft ein **abweichendes Wirtschaftsjahr** (vgl. § 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG) und veräußert ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil „unterjährig“, stellt sich die Frage, ob für die Versteuerung des Veräußerungsgewinns die Fiktion des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt, dieser mithin erst in dem Kalenderjahr zu versteuern ist, in dem das Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft endet. Nach Verwaltungsauffassung ist in derartigen Fällen der Gewinn im Jahr der Veräußerung zu versteuern (vgl. R 4a Abs. 5 EStR, H 4a „Ausscheiden einzelner Gesellschafter“ EStH).

**Beispiel:**

Die A&B&C OHG hat ein Wirtschaftsjahr vom 01.05.2013 bis zum 30.04.2014. Gesellschafter C veräußert seinen Gesellschaftsanteil mit Wirkung zum 01.12.2013. Zu diesem Zeitpunkt beträgt sein Kapitalkonto bei der OHG rechnerisch 75.000 €, der Kaufpreis wird mit 160.000 € vereinbart.

**Lösung:**

Da die OHG ein abweichendes Wirtschaftsjahr hat (vgl. § 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG), gilt der Gewinn nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG grundsätzlich als im Kalenderjahr 2014 bezogen, da das Wirtschaftsjahr 2013/2014 am 30.04.2014 endet.

Für den ausgeschiedenen Gesellschafter C gilt diese Fiktion jedoch nicht. Nach R 4a Abs. 5 EStR ist der durch die Veräußerung für ihn entstandene Gewinn i.H.v. 160.000 € abzgl. 75.000 € = 85.000 € im Kalenderjahr/Veranlagungszeitraum 2013 zu versteuern (bestätigt durch BFH, Urteil vom 18.08.2010, X R 8/07, BStBl II 2010, 1043; kritisch hierzu s. Heinicke in Schmidt, EStG, 34. Auflage, Rz. 24 zu § 4a; zustimmend Wacker in Schmidt, EStG, 34. Auflage, Rz. 441 zu § 16, der jedoch bei Veräußerung von lediglich Teilanteilen die Zuordnung nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG anwenden will).

Durch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils des C entsteht für die OHG bei Fortbestehen kein Rumpfwirtschaftsjahr, eine ausdrückliche Bilanzierungspflicht auf den Termin der Veräußerung eines Gesellschafts-/Mitunternehmeranteils besteht daher nicht. Dennoch erfordert § 16 Abs. 2 S. 2 EStG die Ermittlung des steuerlichen Buchwerts (Kapitalkonto). Dies kann durch freiwilliges Erstellen einer Zwischenbilanz oder rechnerisch (ggf. Schätzung) erfolgen. Einzubeziehen ist nicht nur das Gesamtvermögen, sondern auch Sonderbetriebsvermögen und etwaige Ergänzungsbilanzen.

### 1.4.2 Gewinnermittlung

Für die unter § 16 EStG fallenden Veräußerungsvorgänge bestimmt § 16 Abs. 2 S. 1 EStG, dass sich der Veräußerungsgewinn nach folgender Formel ermittelt (s.a. H 16 Abs. 4 „Ermittlung des Veräußerungsgewinns“ 1. Anstrich EStH):

$$\begin{aligned}
 & \text{Veräußerungspreis} \\
 & \text{./. Veräußerungskosten} \\
 & \text{./. Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Buchwert/Kapitalkonto)} \\
 & = \text{Veräußerungsgewinn/Veräußerungsverlust}
 \end{aligned}$$

Dabei ermittelt sich der Wert des Anteils am Betriebsvermögen gem. § 16 Abs. 2 S. 2 EStG nach den Vorschriften des § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG. Sofern die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zuvor den Grundsätzen der Einnahmen-Überschussrechnung folgte (vgl. § 4 Abs. 3 EStG), ist nach Verwaltungsauffassung von einem Wechsel der Gewinnermittlungsart auszugehen (vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 2 EStR).

Veräußert ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil während des Wirtschaftsjahres der Personengesellschaft, wird die Personengesellschaft in ihrem Bestand dadurch grundsätzlich nicht berührt. Bei der Personengesellschaft entsteht kein Rumpfwirtschaftsjahr, eine Zwischenbilanz auf den Zeitpunkt des Ausscheidens muss nicht erstellt werden. Da die Berechnung nach § 16 Abs. 2 S. 1 EStG jedoch den Buchwert des Mitunternehmeranteils einschließt, ist dieser zumindest rechnerisch (fundierte Schätzung) zu ermitteln. Das freiwillige Erstellen einer Zwischenbilanz bleibt den Beteiligten dabei unbenommen (vgl. Stahl in Korn, EStG, 85. Akt. Januar 2015, Rz. 149 zu § 16; Wacker in Schmidt, EStG, 34. Aufl., Rz. 463 zu § 16).

Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (= Buchwert des Kapitalkontos) umfasst neben dem Ansatz in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft auch einen ggf. vorhandenen Ergänzungsbilanzansatz sowie einen Ansatz im Sonderbetriebsvermögen.

**Beispiel:**

Gesellschafter C hat seinen Mitunternehmeranteil vor fünf Jahren für 500.000 € entgeltlich erworben. Das in der Gesamthandsbilanz übernommene Kapitalkonto betrug zu diesem Zeitpunkt 300.000 €. Die Differenz erklärt sich zur Hälfte aus stillen Reserven im Grund und Boden des Betriebsgrundstücks, der Restbetrag entfiel auf aktuell nicht mehr vorhandene Warenbestände sowie zwischenzeitlich abgeschriebene Wirtschaftsgüter.

Am Bilanzstichtag 31.12.2013 veräußert C seinen Mitunternehmeranteil für 600.000 €. Zu diesem Zeitpunkt beläuft sich sein Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz auf 275.000 €.

**Lösung:**

Durch die Veräußerung verwirklicht C den Tatbestand des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Der Gewinn ermittelt sich nach § 16 Abs. 2 S. 1 EStG. Demnach sind vom Veräußerungspreis 600.000 € die anteiligen Buchwerte (= Kapitalkonten) sowohl in der Gesamthandsbilanz als auch der Ergänzungsbilanz abzuziehen. Letztere ist durch den Erwerb des Mitunternehmeranteils zu einem Kaufpreis oberhalb des damaligen Kapitalkontos (300.000 €) und den damit verbundenen zusätzlichen Anschaffungskosten des C entstanden. Ursprünglich betrug der Ergänzungsmehrwert 200.000 €, was den durch den Veräußerer aufgedeckten stillen Reserven entsprach. Durch den zwischenzeitlichen Verbrauch der Waren sowie die eingetretene Vollabschreibung der abnutzbaren Wirtschaftsgüter hat sich der Ergänzungsmehrwert auf aktuell 100.000 € reduziert.

Der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 S. 1 EStG berechnet sich demnach: 600.000 € abzgl. 275.000 € (= Kapital Gesamthandsbilanz) abzgl. 100.000 € (= Kapital Ergänzungsbilanz) = 225.000 €.

Wird lediglich ein **Teil eines Mitunternehmeranteils** veräußert, muss für die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung (im Umkehrschluss natürlich auch für die Ermittlung etwaiger Veräußerungsgewinne) geprüft werden, ob sich die Veräußerung nur auf einen Teil des Festkapitals bezieht oder auch andere Kapitalkonten betroffen sind (vgl. BFH, Urteil vom 27.05.1981, I R 123/77, BStBl II 1982, 211).

**Beispiel:**

Gesellschafter A ist an einer Personenhandelsgesellschaft beteiligt, die für ihre Gesellschafter neben dem Kapitalkonto I (= Fixkapital) ein variables Kapitalkonto II führt. A veräußert 50 % seiner Beteiligung für 750.000 € an D. Zum Veräußerungszeitpunkt beläuft sich Das Kapitalkonto des A auf insgesamt 450.000 €, wovon 200.000 € seinen festen Kapitalanteil darstellen, 250.000 € sein variables Kapital.

- a) A veräußert von seinem gesamten Kapital die Hälfte,  
 b) A veräußert nur von seinem festen Kapitalanteil die Hälfte.

**Lösung:****Fallgestaltung a)**

Veräußert A von seinem **Gesamtkapital die Hälfte**, errechnet sich der Gewinn wie folgt:

Kaufpreis	750.000 €
./. 1/2 von 450.000 €	<u>225.000 €</u>
<b>Gewinn</b>	<b>525.000 €</b>

**Fallgestaltung b)**

Bezieht sich die Veräußerung nur auf den **festen Kapitalanteil** des A, errechnet sich der Gewinn wie folgt:

Kaufpreis	750.000 €
./. 1/2 von 200.000 €	<u>100.000 €</u>
<b>Gewinn</b>	<b>650.000 €</b>

In diesem Fall würde sich das bei A verbliebene Kapitalkonto auf 350.000 € belaufen, in Variante a) auf 225.000 €. In beiden Fällen wäre der Veräußerungsgewinn laufender Gewinn, da A nicht seinen gesamten Mitunternehmeranteil aufgegeben oder veräußert hat (vgl. § 16 Abs. 1 S. 2 EStG).

**1.4.3 Gesamtplanrechtsprechung**

Im Hinblick auf die sog. Gesamtplanrechtsprechung muss zunächst einmal darauf hingewiesen werden, dass es – obgleich in aller Munde – letztlich noch nicht einmal eine klare Definition zu diesem Begriff gibt. So hat es beispielsweise der X. Senat in seinem Urteil vom 09.11.2011 (X R 60/09, BStBl II 2012, 638) offen gelassen, ob es sich bei einem Gesamtplan um eine Spielart des § 42 AO oder eine eigenständige steuerliche Würdigung mehrerer wirtschaftlich zusammenhängender Sachverhalte handelt. Im Ergebnis kann man einen Gesamtplan in etwa so beschreiben, dass es sich dabei regelmäßig um mehrere aufgrund einer einheitlichen Planung sachlich zusammenhängende Teilschritte handelt, die in einem engen zeitlichen Zusammenhang umgesetzt werden und – das ist der eigentliche Knackpunkt – zu einem steuerlich unerwünschten Ergebnis führen. Aus wessen Sicht das Ergebnis dabei unerwünscht sein soll, ist Ansichtssache. Gerne herangezogen werden hier der Wille des Gesetzgebers sowie allgemeine Grundsätze des Steuerrechts. Ausgehend von der grundsätzlichen Bejahung des Vorhandenseins von Gesamtplänen durch die Rechtsprechung, neigt die Finanzverwaltung zu großzügigerer Annahme des Vorliegens eines solchen als das diesbezüglich kritische Schrifttum und arbeitet die Rechtsprechung an einer weiteren Schärfung steuerlicher Beurteilungsmaßstäbe.

Im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bezieht sich der Begriff des Gesamtplans erkennbar auf die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven. Entzieht der Steuerpflichtige daher dem Mitunternehmeranteil in zeitlichem/sachlichem Zusammenhang mit der Veräußerung ohne Versteuerung stille Reserven, droht ihm der Verlust der Begünstigung nach den §§ 16, 34 EStG (aktuelle Rechtsprechung vgl. BFH vom 09.12.2014, IV R 36/13, BFH/NV 2015, 572 – Veräußerung nach teilweiser unentgeltlicher Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG; BFH vom 17.12.2014, IV R 57/11, BFH/NV 2015, 587 – Veräußerung nach Übertrag auf Schwestergesellschaft).

**Beispiel:**

A ist als Kommanditist zu 35 % an der gewerblich tätigen A/B-KG beteiligt (Kapitalkonto 250.000 €). Daneben ist er auch Eigentümer des an die KG zur Nutzung überlassenen Betriebsgrundstücks, dessen Buchwert in der Sonderbilanz 400.000 € beträgt, das jedoch einen tatsächlichen Wert von 750.000 € hat. Im Mai 2014 überführt A das Grundstück in das Sonderbetriebsvermögen einer zu diesem Zweck von ihm neu gegründeten Einmann-GmbH & Co. KG, die es der A/B-KG weiterhin zur Nutzung überlässt. Im Juni 2014 veräußert A seinen Kommanditanteil an der A/B-KG für 325.000 €.

**Lösung:**

Betrachtet man nur die Veräußerung des Anteils an der A/B-KG im Juni 2014, deckt A sämtliche in diesem Mitunternehmeranteil zu diesem Zeitpunkt ruhenden stillen Reserven auf und verwirklicht einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 75.000 € (V-Erlös 325.000 € abzgl. Kapitalkonto 250.000 €). Allerdings ruhten nur einen Monat zuvor stille Reserven i.H.v. 425.000 € in dem Mitunternehmeranteil (GHV 75.000 €; SBV 350.000 €). Durch die erfolgsneutrale Überführung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG aus dem Sonderbetriebsvermögen bei der A/B-KG in das Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG wurden die stillen Reserven des Mitunternehmeranteils an der A/B-KG um 350.000 € gemindert. In diesem Fall wird A aufgrund der offenkundigen zeitlichen Zusammenhänge kaum in der Lage sein zu argumentieren, es läge kein Gesamtplan vor. A verliert für die Veräußerung die Begünstigung der §§ 16, 34 EStG.

Im vorstehenden Beispielsfall wird eines der im Schrifttum immer wieder diskutierten Probleme bereits angesprochen, der **zeitliche Zusammenhang**. Bei einer relativen kurzen Zeitspanne von lediglich einem Monat dürfte der zeitlich/sachliche Zusammenhang dabei offenkundiger werden als bei einem Zeitraum von z.B. einem Jahr (s.a. BFH vom 30.08.2012, IV R 44/10 n.v., BFH/NV 2013, 376, Rz. 39 – in Anlehnung an Betriebsaufgabe bis zu 18 Monate). Im Schrifttum wurden auch schon Zeiträume von zwei bis zu fünf Jahren genannt. In letzterem Fall würde allerdings jede steuerliche Beratung zu einem unwägbareren Risiko.

Von der Gesamtplanrechtsprechung betroffen ist nicht nur die Verminderung der stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen, sondern auch im **Gesamthandsvermögen**. Das in H 16 Abs. 4 „Buchwertübertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen“ EStH zitierte Urteil des BFH vom 06.09.2000 (IV R 18/99, BStBl II 2001, 229) betraf beispielsweise einen Fall, bei dem im Vorfeld einer Veräußerung von Mitunternehmeranteilen wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens dieser Mitunternehmerschaft erfolgsneutral auf Schwesterpersonengesellschaften übertragen und dadurch der Wert des veräußerten Mitunternehmeranteils gemindert wurde. Der Beurteilung eines etwaigen Gesamtplans unter Nutzung von Schwesterpersonengesellschaften voraus geht aktuell jedoch eine andere, offene und bereits beim BVerfG anhängige, Frage, nämlich die nach den steuerlichen Übertragungsmöglichkeiten zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften im Zusammenhang mit § 6 Abs. 5 EStG (exemplarisch genannt seien hier der Vorlagebeschluss des I. Senats des BFH vom 10.04.2013, I R 80/12, BStBl II 2013, 1004 [Az. BVerfG: 2 BvL 8/13] sowie der Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung zur Rechtsprechung des IV. Senats des BFH, BMF-Schreiben vom 29.10.2010, IV C 6 – S 2241/10/10002 : 001, BStBl I 2010, 1206). Es muss dabei berücksichtigt werden, dass sich die bisherige Rechtsprechung regelmäßig auf Streitjahre bis 1998 bezog, in denen für eine Übertragung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern andere Spielregeln galten als heute und i.d.R. eine erfolgsneutrale Übertragung möglich war.

Als für die Veräußerung von Anteilen an einer Obergesellschaft unschädlich beurteilt hat der BFH zwischenzeitlich die **erfolgsneutrale Ausgliederung eines Mitunternehmeranteils** der Obergesellschaft an einer Untergesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer weiteren Personengesellschaft (vgl. BFH,