

Schriften zum Steuerrecht

Band 131

**Die Ein- und Ausbringung
bei Personengesellschaften
im Ertragsteuerrecht**

**Ein Vorschlag zur Neuregelung unter Auswertung
der Rechtslage in Deutschland, den USA und Österreich**

Von

Stefan Kreuzer



Duncker & Humblot · Berlin

STEFAN KREUTZER

Die Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften
im Ertragsteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 131

Die Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht

Ein Vorschlag zur Neuregelung unter Auswertung
der Rechtslage in Deutschland, den USA und Österreich

Von

Stefan Kreutzer



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität München
hat diese Arbeit im Sommersemester 2017
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2018 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15452-4 (Print)
ISBN 978-3-428-55452-2 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85452-3 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der juristischen Fakultät der Ludwigs-Maximilians-Universität München als Dissertation angenommen. Ich habe die Arbeit im Februar 2016 fertiggestellt, Literatur und Rechtsprechung bis zu diesem Zeitpunkt wurden umfangreich ausgewertet. Wegen ihrer großen Bedeutung habe ich die jüngeren Urteile des Bundesfinanzhofs zur Realteilung eingearbeitet, im Übrigen befindet sich die Arbeit auf dem Rechtsstand 02/2016.

Besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön. Er hat mir durch die Anstellung als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen nicht nur die Finanzierung der Promotionszeit in einem sehr förderlichen Umfeld gesichert, sondern mir auch große wissenschaftliche Freiheit eingeräumt. Überdies hat er mir einen Auslandsaufenthalt am Levin College of Law der University of Florida in Gainesville, USA sowie an der Wirtschaftsuniversität in Wien ermöglicht, wofür ich ausgesprochen dankbar bin. Auch der Max-Planck-Gesellschaft möchte ich für die Übernahme eines großen Teils der Druckkosten danken.

Mein Interesse an der Besteuerung von Personengesellschaften geht zurück auf ein Schwerpunktseminar bei VRiBFH Michael Wendt im 6. Semester meines Studiums. Er hat auch nach Ende meines Studiums den Kontakt zu meinem Doktorvater hergestellt und so meine Promotion erst ins Rollen gebracht. Dafür möchte ich mich herzlich bedanken.

Bedanken möchte ich mich auch bei Prof. Karen C. Burke von der University of Florida und bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang von der Wirtschaftsuniversität Wien sowie bei Prof. Dr. Monika Jachmann für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens und Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, der Teil der Prüfungskommission meiner mündlichen Prüfung war.

Herzlicher Dank gebührt auch Christian Sternberg, mit dem ich mir am Institut ein Büro geteilt habe. In unseren vielen Gesprächen gab er mir wertvolle Anregungen für die Erstellung der Arbeit. Schließlich bedanke ich mich bei den Mitarbeitern des Max-Planck-Instituts für ihren Arbeitseinsatz und die gute Laune, die sie verbreitet haben. Erwähnen möchte ich hierbei insbesondere Petra Golombek mit dem Team der Bibliothek, Gabriele Auer, Zdenko Caganic, Manfred Schwarz sowie das gesamte Team der Verwaltung.

München, im Januar 2018

Stefan Kreutzer

Inhaltsverzeichnis

Teil I

Einführung in die nationalen Rechtssysteme	22
A. Deutschland	22
I. Grundlagen der Besteuerung der Personengesellschaft	22
1. Mitunternehmerschaften und Vermögensverwaltende Personengesellschaften	23
2. Grundprinzipien	23
a) Das Transparenzprinzip	23
b) Die Gleichstellungsthese	25
c) Einheitsbetrachtung und Vielheitsbetrachtung	27
3. Gewinnermittlung	28
a) Buchführungspflichten	29
b) Einnahmen-Überschuss-Rechnung	30
c) Betriebsvermögensvergleich	31
II. Begriffsbestimmung und rechtliche Einordnung	32
1. Die Einbringung	32
2. Die Ausbringung	33
3. Die Realteilung	35
4. Die Gesellschafterkonten	37
a) Gesetzliche Ausgangslage	37
b) Übliche Vertragsgestaltungen	38
c) Einordnung der Gesellschafterkonten	39
d) Die Gesellschafterkonten bei der Ein- und Ausbringung	41
5. Die unentgeltliche Übertragung	43
a) Abgrenzung der Unentgeltlichkeit	43
b) Rechtliche Einordnung der unentgeltlichen Übertragung	45
III. Historische Entwicklung	46
1. Die finale Entnahmelehre	46
2. Der Mitunternehmererlass	47
3. „Abschaffung“ des Mitunternehmererlasses	48
4. „Wiedereinführung“ des Mitunternehmererlasses	49
IV. Privilegierung der Ein- und Ausbringung	50
1. Einbringung von Sachgesamtheiten nach § 24 UmwStG	50
a) Voraussetzungen	51
b) Rechtsfolgen	52

2.	Ein- und Ausbringung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	57
a)	Voraussetzungen	58
b)	Rechtsfolgen	60
3.	Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG	62
a)	Voraussetzungen	63
b)	Rechtsfolgen	64
V.	Zusammenfassung	65
B.	USA	66
I.	Grundlagen des Einkommensteuerrechts und der Besteuerung der Personengesellschaften	66
1.	Einkommen als Ausgangspunkt der Besteuerung	66
2.	Besteuerung von Veräußerungsgeschäften	69
a)	Grundlagen	69
b)	Einkunftsarten	70
3.	Besteuerung der Personengesellschaft	72
4.	Besteuerung der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen	74
a)	Grundregel	75
b)	<i>Basis</i> -Anpassung, § 743(b) IRC	78
II.	Behandlung von Ein- und Ausbringungsvorgängen	80
1.	Einbringung (<i>contribution</i>)	80
2.	Ausbringung (<i>distribution</i>)	84
a)	Privilegierung, § 731(a) IRC	84
b)	<i>Basis</i> -Anpassung, § 734 IRC	88
c)	<i>Hot Assets</i> , § 751(b) IRC	92
3.	Missbrauchsvorschriften	93
a)	<i>Disguised Sale</i> , § 707(a)(2)(B)	93
b)	„ <i>Mixing Bowl</i> “ Geschäfte, §§ 704(c)(1)(B), 737 IRC	96
III.	Zusammenfassung	99
C.	Österreich	100
I.	Grundlagen der Besteuerung der Personengesellschaft	100
II.	Begriffsbestimmung	102
III.	Zusammenschluss, § 23 ff. UmgrStG	103
1.	Voraussetzungen	104
2.	Rechtsfolgen	106
IV.	Realteilung, § 27 ff. UmgrStG	108
1.	Voraussetzungen	109
2.	Rechtsfolgen	110
V.	Zusammenfassung	112

*Teil II***Analyse besonderer Problemkreise
der Ein- und Ausbringung**

	113
A. Interpersonelle Verlagerung stiller Reserven	113
I. Deutschland	115
1. Ein- und Ausbringung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	115
2. Einbringung von Sachgesamtheiten nach § 24 UmwStG	116
3. Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG	116
II. USA	117
1. Einbringung	117
2. Ausbringung	122
III. Österreich	124
1. Zusammenschluss	124
a) Verkehrswertzusammenschluss	125
b) Buchwertzusammenschluss	125
aa) Gewinnvorab	127
bb) Liquidationsvorab	128
cc) Reservenvorbehalt	129
c) Tarifverschiebung bei Grundstücken und Kapitalvermögen	130
2. Realteilung	133
IV. Zusammenfassung	137
B. Übertragung gegen Teil- oder Mischentgelt	139
I. Deutschland	139
1. Ein- und Ausbringung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	140
a) Die teilentgeltliche Übertragung	140
aa) Die Trennungstheorie der Finanzverwaltung	141
bb) Die modifizierte Trennungstheorie	142
cc) Die Einheitstheorie	143
b) Die Übertragung gegen teilprivilegiertes Mischentgelt	144
c) Zwischenergebnis	146
2. Einbringung von Sachgesamtheiten nach § 24 UmwStG	146
3. Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG	148
4. Privatvermögen	149
II. USA	150
1. Leistung eines sonstigen Entgelts	150
2. Übertragung von belastetem Vermögen	151
III. Österreich	156
1. Zusammenschluss	156
2. Realteilung	156

IV.	Zusammenfassung	159
C.	Disquotale Übertragungen	161
I.	Deutschland	162
II.	USA	163
III.	Österreich	164
IV.	Zusammenfassung	170
D.	Spätere Veräußerung des Ein- bzw. Ausbringungsguts	171
I.	Deutschland	171
1.	Missbrauchsverhinderung im Rahmen des § 24 UmwStG	171
2.	Missbrauchsverhinderung im Rahmen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	172
3.	Missbrauchsverhinderung im Rahmen des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG	174
II.	USA	174
III.	Österreich	175
IV.	Zusammenfassung	176
E.	Übertragungen aus dem oder in das Privatvermögen	177
I.	Deutschland	177
II.	USA	180
III.	Österreich	182
IV.	Zusammenfassung	182
F.	Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften	183
I.	Deutschland	183
II.	USA	185
III.	Österreich	186
IV.	Zusammenfassung	187

Teil III

	Entwicklung eines Regelungsvorschlags	188
A.	Allgemeine Vorbemerkungen	188
I.	Ermittlung des Telos der aktuellen Rechtslage	188
II.	Zielsetzung für eine Neuregelung	189
1.	Realisationsprinzip	189
2.	Subjektsteuerprinzip	190
3.	Zwischenergebnis	193
III.	Abgrenzung der Neuregelung	193
B.	Lösungsvorschläge für die Einzelprobleme im Rahmen der Ein- und Ausbringung	194
I.	Interpersonelle Verlagerung stiller Reserven	194
1.	Einbringung	194
2.	Ausbringung	195
3.	Zwischenergebnis	206

II.	Anwendungsbereich und Einordnung der Ein- und Ausbringung . . .	207
1.	Sachlicher Anwendungsbereich	207
2.	Einordnung der Ein- und Ausbringung	211
3.	Persönlicher Anwendungsbereich	212
III.	Disquotale Übertragungen	213
IV.	Übertragung gegen Teilentgelt	214
V.	Spätere Veräußerung des Ein- bzw. Ausbringungsguts	219
VI.	Übertragung auf eine Schwesterpersonengesellschaft	220
1.	Ausgangslage	220
2.	Beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	222
3.	Beteiligungsverschiedene Schwesterpersonengesellschaften	224
4.	Zwischenergebnis	228
VII.	Ausgestaltung des Privilegs: Einräumung eines Wahlrechts	228
VIII.	Übertragung aus dem oder in das Privatvermögen	230
IX.	Verortung der Regelung	231
X.	Weitere Inhalte der bisherigen Regelung	233
C.	Regelungsvorschlag	233
	Fazit	236
	Literaturverzeichnis	239
	Sachverzeichnis	252

Abkürzungsverzeichnis

1st/2d/ ... /11th/ D.C./Fed. Cir.	First Circuit/Second Circuit/ ... /Eleventh Circuit/D.C. Circuit/ Federal Circuit des United States Court of Appeals
BAO	Bundesabgabenordnung (Österreich)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeckOK	Beck'scher Onlinekommentar
BeSt	Beratersicht zur Steuerrechtsprechung (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EstB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
F.	Federal Reporter (Entscheidungssammlung)
FJ	Finanz Journal (Zeitschrift)
Fla. Tax Rev.	Florida Tax Review (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
H/H/R EStG	Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz (Gesetzeskommentar)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
IRC	Internal Revenue Code (USA)
K/S/M EStG	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz (Gesetzeskommentar)
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins (Zeitschrift)
MüKo BGB	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch (Gesetzeskommentar)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
o.V.	ohne Verfasser
ÖBGBl.	Bundesgesetzblatt (Österreich)
ÖEStG	Einkommensteuergesetz (Österreich)
ÖEStR	Einkommensteuerrichtlinien (Österreich)
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch

StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
Tax L. Rev.	Tax Law Review (Zeitschrift)
Tax Law.	Tax Lawyer (Zeitschrift)
T.C.	United States Tax Court Reports (Entscheidungssammlung)
Treas. Reg. (Tz.)	Treasury Regulations (USA) nichtamtliche Textziffer nach juris
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz (Österreich)
UmgrStR	Umgründungssteuerrichtlinien (Österreich)
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
U.S.	United States Reports (Entscheidungssammlung)
USSC	United States Supreme Court
USTC	United States Tax Court
Va. Tax Rev.	Virginia Tax Review (Zeitschrift)
VwGH	Österreichischer Verwaltungsgerichtshof

Hinweis zur Zitierweise US-amerikanischer Gerichtssentscheidungen

US-amerikanische Literatur wird in dieser Arbeit zur Vereinfachung der Lesbarkeit und zur Wahrung der Einheitlichkeit der Darstellung nach den in Deutschland geltenden Regeln zitiert.

Ein beliebiger Beispielfall würde in dieser Arbeit wie folgt zitiert werden:

Möchte man dieses Urteil jedoch in einer US-amerikanischen Datenbank nachschlagen, ist es erforderlich, auf die dortige Zitierweise umzustellen. Abstrakt wird ein Urteil in den USA wie folgt zitiert:*

In den USA wäre der aufgeführte Beispielfall demnach wie folgt zu zitieren:

Dabei sei darauf hingewiesen, dass die Nummer des Bandes eines sogenannten *reporters*, also einer Zeitschrift, die Gerichtssentscheidungen abdruckt, nie größer als 999 sein kann. Der auf Band 999 eines *reporters* folgende Band startet daher eine neue Reihe (*series*) und beginnt wieder bei Band 1. Dies ergibt sich in der Zitation daraus, dass hinter die Abkürzung des *reporters* die Abkürzung *2d* (bzw. *3d/4th/usw.*) gesetzt wird. Die Zahl steht dabei für die Nummer der jeweiligen Reihe.

Das oben beispielhaft angeführte Urteil findet sich folglich im Federal Reporter, 2. Reihe, Band 335, Seite 487 ff. Das in Bezug genommene Zitat findet sich auf Seite 488.

Hinweis zur Zitierweise österreichischer Gerichtssentscheidungen

Anders als in Deutschland, ist es in Österreich nicht üblich, dass (annähernd) jedes höchstgerichtliche Urteil in einer Zeitschrift veröffentlicht wird. Vielmehr steht mit dem beim Bundeskanzleramt angesiedelten Rechtsinformationssystem des Bundes (RIS; <http://www.ris.bka.gv.at>), eine Datenbank zur Verfügung, in der kostenfrei alle höchstgerichtlichen Urteile abgerufen werden können.

Es hat sich daher in Österreich durchgesetzt, Urteile nur nach dem entscheidenden Gericht, dem Entscheidungsdatum und der Geschäftszahl (Aktenzeichen) zu zitieren. Dieser Zitationsweise wird in der vorliegenden Arbeit gefolgt.

* Vgl. *Dickerson*, S. 71.

Einleitung

Die Liste der Probleme bei der Besteuerung von Personengesellschaften in Deutschland ist lang. Eine Vielzahl dieser Probleme ist auf Unstimmigkeiten im System zurückzuführen, die ihre Wurzel häufig nicht in „Schnellschüssen“ des Gesetzgebers haben, sondern auf dem sich stets wandelnden Verständnis von der Rolle der Personengesellschaft im Steuerrecht beruhen.

Während man ursprünglich mit der Bilanzbündeltheorie davon ausging, dass die Gesellschaft nur eine Zusammenfassung der Einzelunternehmen ihrer Gesellschafter sei, wird sie heute von der Rechtsprechung als partielles Steuersubjekt behandelt.¹ Insbesondere die Frage, inwieweit die Gesellschaft als von den Gesellschaftern zu trennende Einheit anzusehen ist, trägt erheblich zur Rechtsunsicherheit bei der Besteuerung der Personengesellschaften bei. Hennrichs spricht sogar davon, dass dem Bundesfinanzhof in diesem Zusammenhang ein in sich geschlossenes Konzept fehle.² Tatsächlich scheint sich bei der Besteuerung von Personengesellschaften viel „im Fluss“ zu befinden. Dies zeigt sich besonders bei Übertragungsvorgängen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.

Ist bei Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften längst geklärt, wie Übertragungsvorgänge ertragsteuerlich einzuordnen sind, wann ein Veräußerungsgeschäft anerkannt wird und was eine Entnahme ausmacht, ist man sich bei Personengesellschaften noch nicht einmal darüber einig, ob die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang ist.³ Ähnlich bedeutend ist die Frage, wann überhaupt eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt.⁴

Für die Praxis besonders drängend ist darüber hinaus das Problem der teil- oder mischentgeltlichen Übertragungsvorgänge.⁵ Wie bei der Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften⁶ auch, ist man sich selbst zwi-

¹ Vgl. dazu u. S. 23 ff., Teil I.A.I.2.

² Hennrichs, in: Tipke/Lang, § 10, Rn. 12.

³ Dazu u. S. 32 ff., Teil I.A.II.

⁴ Dazu u. S. 41 ff., Teil I.A.II.4.d).

⁵ Dazu u. S. 139 ff., Teil II.B.

⁶ Dazu u. S. 183 ff., Teil II.F.

schen den verschiedenen Senaten des Bundesfinanzhofs nicht über die Lösung der Fälle einig.

Häufig wird man Unstimmigkeiten natürlich darauf zurückführen können, dass der Bundesfinanzhof nur den jeweiligen Einzelfall entscheidet und nicht in einem Urteil ein neues, stimmiges System zur Besteuerung der Personengesellschaften entwerfen kann. Dies freilich wäre auch Aufgabe des Gesetzgebers, der die Unternehmensbesteuerung bislang jedoch noch nicht grundlegend reformiert hat.

Gerade im Bereich der Übertragungsvorgänge zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter fällt jedoch auf, dass der Gesetzgeber vornehmlich in Aktionismus verfällt, statt eine durchdachte Regelung anzustreben. Dies zeigt sich nicht nur am „Hin-und-her“ bei der Privilegierung der Ein- und Ausbringung,⁷ sondern auch an Einzelregelungen, die in Reaktion auf unerwünschte Entscheidungen des Bundesfinanzhofs erlassen wurden.⁸

Besonders vor dem Hintergrund der Bedeutung der Personengesellschaften für die deutsche Wirtschaft jedoch,⁹ erscheint dieser Zustand nicht tragbar. Allerdings würde der Versuch, das gesamte System der Besteuerung von Personengesellschaften auf ein neues Fundament zu stellen, den Rahmen dieser Arbeit erheblich sprengen.

Der Fokus dieser Arbeit soll daher darauf liegen, einen Vorschlag zu unterbreiten, der die Privilegierung der Übertragung von Vermögen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter im Steuerrecht neu regelt. Eine systematisch kohärente und gleichzeitig praxistaugliche Lösung scheint in diesem grundlegenden Bereich der Betriebsbesteuerung besonders notwendig, betrifft er doch jede Gesellschaft nicht nur bei ihrer Gründung, sondern während der gesamten Dauer ihrer Existenz.

Möchte man jedoch eine neue Regelung vorschlagen, erscheint es zielführend, sich nicht auf die Auswertung der Diskussion im eigenen Land zu beschränken, sondern die Erfahrungen anderer Länder mit vergleichbaren Pro-

⁷ Dazu u. S. 46 ff., Teil I.A.III.

⁸ So etwa der neu eingefügte § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG in Reaktion auf das Urteil zur Anwendung der Einheitstheorie, vgl. u. S. 146 ff., Teil II.B.I.2.

⁹ Personengesellschaften erzielten im Jahr 2010 Einkünfte in Höhe von ca. 121 Mrd. € (Gewinn- und Verlustfälle saldiert; Quelle: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/LohnEinkommensteuer/LohnEinkommensteuerstatistik5731101107004.pdf?__blob=publicationFile, S. 8). Im Vergleich dazu erzielten Körperschaften im selben Jahr Einkünfte in Höhe von ca. 137 Mrd. € (Gewinn- und Verlustfälle saldiert; Quelle: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuerstatistik2140720109004.pdf?__blob=publicationFile, S. 6); in ihrer Bedeutung stehen Personengesellschaften in Deutschland somit kaum hinter den Kapitalgesellschaften.