



**TAXACADEMY**

Skript zum Online-Training

# **Personengesellschaften**

## Kapitalkonten und Sonderfälle

Rechtsstand: Januar 2019

In Kooperation mit



# Inhalt

<b>1 Lernziele</b>	<b>1</b>
<b>2 Überblick</b>	<b>2</b>
<b>3 Der Lebenszyklus einer Personengesellschaft</b>	<b>3</b>
3.1 Gründung	3
3.1.1 Bargründung	3
3.1.2 Sachgründung	4
3.1.2.1 Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Privatvermögens	4
3.1.2.2 Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebsvermögens	6
3.2 Einbringung von betrieblichen Sachgesamtheiten	7
3.2.1 Anwendungsfälle	7
3.2.2 Wertansatz	9
3.2.2.1 Gemeiner Wert	10
3.2.2.2 Buchwertansatz	12
3.2.2.2.1 Bruttomethode	12
3.2.2.2.2 Nettomethode	13
3.2.3 Zwischenwertansatz	15
3.2.4 Missbrauchsvermeidung nach § 24 Abs. 5 UmwStG	15
3.3 Gesellschafterwechsel	16
3.4 Beendigung einer Personengesellschaft	18
<b>4 Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften</b>	<b>2</b>
4.1 Gesellschafterkonten nach den Vorgaben des HGB	2
4.2 Personalistisch geführte Gesellschafterkonten	2
4.3 Gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto	4
4.4 Mehrkontenmodelle	5
4.4.1 Zweikontenmodell	5
4.4.2 Dreikontenmodell	5
4.4.3 Vierkontenmodell	5
<b>5 Verluste bei beschränkter Haftung eines Kommanditisten (§ 15a EStG)</b>	<b>7</b>
<b>6 Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG</b>	<b>11</b>
6.1 Hintergrund	11
6.2 Funktionsweise	11

6.3	Anwendungsbereich.....	13
6.4	Nachversteuerung – ergänzende Tatbestände.....	16
<b>7</b>	<b>Sonderformen.....</b>	<b>19</b>
7.1	GmbH & Co. KG .....	19
7.2	Doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaft .....	21
7.3	Stille Gesellschaft.....	22
7.3.1	Einordnung .....	22
7.3.2	Abgrenzung zwischen typisch stiller und atypisch stiller Gesellschaft .....	22
7.3.3	Abgrenzung zum partiarischen Darlehen .....	23
7.3.4	Abgrenzung zur Unterbeteiligung .....	24
	<b>Haftungsausschluss .....</b>	<b>III</b>
	<b>Copyright.....</b>	<b>III</b>

# 1 Lernziele

## **In diesem Online Training erlernen Sie das Folgende:**

- ▶ Aufnahme und Beendigung einer Personengesellschaft aus steuerrechtlicher Perspektive.
- ▶ Sie lernen die verschiedenen Gründungsformen (Bar- und Sachgründung) kennen.
- ▶ Die verschiedenen Kapitalkontenmodelle sowie deren Erkennungsmerkmale werden eingehend erläutert.
- ▶ Der Umgang mit Verlusten i.S.d. § 15a EStG ist Ihnen vertraut.
- ▶ Sie lernen die wichtigsten Sonderformen bei Personengesellschaften, bspw. die GmbH & Co KG, kennen.

## 2 Überblick

- 1 Bei Gründung einer Personengesellschaft und bei deren Beendigung sind einige Besonderheiten zu beachten. Diese werden in diesem Skript vorgestellt. Zudem lernen Sie die speziellen Vorschriften bei Eintritt oder Wechsel eines Mitunternehmers kennen.
- 2 Personengesellschaften treten in der Praxis in unterschiedlichen Erscheinungsformen auf. So werden bspw. zahlreiche (geschlossene) Fonds als KG organisiert, während insbesondere kapitalintensive Branchen das Konstrukt der GmbH & Co. KG nutzen und teilweise eine Betriebsaufspaltung begründen. Diese Erscheinungsformen stellt das Skript in ihren Grundzügen dar.
- 3 Da Personengesellschaften als Investitionsvehikel für anfänglich verlustträchtige Investitionen genutzt werden, hat der Gesetzgeber die Verlustnutzung für beschränkt haftende Mitunternehmer – durch die Einführung des § 15a EStG – eingeschränkt. Das Modul stellt diese Regelung grundlegend vor.
- 4 Thesaurierte Gewinne von Personengesellschaften können unter bestimmten Bedingungen eine Tarifiermäßigung in Anspruch nehmen. Die Grundlagen zur Thesaurierungsbegünstigung werden überblicksartig vorgestellt.
- 5 Für die Ermittlung der zutreffenden Rechtsfolgen sind bestimmte Finanzierungsformen steuerlich korrekt einzuordnen. Kapitel 5 beleuchtet die stille Gesellschaft und ihr ähnelnde Formen.

## 3 Der Lebenszyklus einer Personengesellschaft



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

### 4 Übungen

### 3.1 Gründung

- 6 Die Gründung einer Personengesellschaft kann auf unterschiedlichen Wegen vollzogen werden. Je nachdem welche Art von Vermögen der Personengesellschaft zugeführt wird, handelt es sich um eine **Bargründung** oder um eine **Sachgründung**. In der Regel werden beide Formen miteinander kombiniert (sog. gemischte Gründung).

#### 3.1.1 Bargründung

- 7 Bei **Bargründung** einer Personengesellschaft wird das Gesellschaftsvermögen durch Leistung einer Geldzahlung bewirkt. Das Gründungsvermögen entspricht damit dem **Nominalwert der Geldleistung**. Die Höhe des Gründungsbetrags kann frei gewählt werden.<sup>1</sup>

**Beispiel:** A und B beschließen eine Personengesellschaft durch Bareinlage zu gründen. Laut Gesellschaftsvertrag hat jeder eine Überweisung von 20.000 € zu leisten. Das Gründungsvermögen beträgt demnach 40.000 €.



- 8 Bei dem Kommanditisten ist zu unterscheiden zwischen seiner Pflichteinlage, zu der er durch Gesellschaftsvertrag (im Innenverhältnis) verpflichtet ist sowie der Hafteinlage, bis zu deren Höhe er gegenüber den Gläubigern im Außenverhältnis haftet.

- 8a Bei Gründung der Personengesellschaft, genauer: bei Begründung der Buchführungspflicht, ist gem. § 242 Abs. 1 S. 1 HGB eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die Grundsätze der Jahresabschlusserstellung gelten entsprechend, § 242 Abs. 1 S. 2 HGB.

- 9 Für die bilanzielle Erfassung der Einlagen sieht das Gesetz gem. § 120 Abs. 2 HGB die Führung eines Kapitalkontos vor. Dieses wird in der Praxis regelmäßig in zwei Konten aufgespalten. Auf dem Kapitalkonto I wird die Bareinlage als solche erfasst (festes Kapitalkonto), auf dem Kapitalkonto II werden unterjährige Einlagen und Entnahmen sowie zugewiesene Gewinne und Verluste verbucht (variables oder laufendes Kapitalkonto).<sup>2</sup>

**Beispiel:** A ist an der AB-OHG beteiligt, die am 1.3.01 gegründet wurde. A hatte laut Gesellschaftsvertrag eine Bareinlage i.H.v. 20.000 € zu leisten. Im Jahr 01 entfällt auf A ein Gewinn i.H.v. 30.000 €. A hat unterjährig 5.000 € entnommen.



**Lösung:** Die Gründungseinlage ist auf dem Kapitalkonto I zu erfassen. Hingegen sind der zugewiesene Gewinnanteil und die getätigte Entnahme auf dem Kapitalkonto II zu erfassen. Insgesamt verfügt A damit über ein Kapital von 45.000 €.

- 10 Werden gesellschaftsvertraglich vereinbarte Einlagen **nicht geleistet und nicht eingefordert**, sind diese als gesonderter Posten als Minderung des Eigenkapitals offen von den **Ausstehende Einlagen**

<sup>1</sup> Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften ist eine Mindesteinlagepflicht nicht vorgesehen.

<sup>2</sup> Bei Kommanditgesellschaften werden teilweise gesonderte Konten für Verlustvorträge, Rücklagen und Privatkonten geführt. Gesetzlich vorgesehen ist jedoch auch nur die Führung eines einzigen Kapitalkontos für jeden Gesellschafter, § 167 Abs. 1 HGB i. V. m. § 120 Abs. 1 HGB. Zu den in praxi häufig vorzufindenden Mehrkontenmodellen, vgl. Abschn. 3.

Kapitalkonten abzusetzen. Bereits **eingeforderte, aber noch nicht einbezahlte Einlagen** sind zusätzlich als Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter auf der Aktivseite der Bilanz (im Umlaufvermögen) auszuweisen. § 272 Abs. 1 HGB ist demnach sinngemäß auf Personengesellschaften anzuwenden.

**Beispiel:** A und B sind Gesellschafter der A&B-OHG und jeweils zur Leistung einer Einlage i.H.v. 20.000 € verpflichtet. Beide haben bereits 5.000 € einbezahlt. Es wurden darüber hinaus ausstehende Einlagen i.H.v. jeweils 8.000 € eingefordert.



Aktiva	Bilanz		Passiva
Eingeforderte Einlage A	8.000 €	Kapital A	20.000 €
Eingeforderte Einlage B	8.000 €	./. nicht eingeforderte Einlagen	7.000 €
		= Eingefordertes Kapital A	13.000 €
Bank	10.000 €	Kapital B	20.000 €
		./. nicht eingeforderte Einlagen	7.000 €
		= Eingefordertes Kapital B	13.000 €
Summe	26.000 €	Summe	26.000 €

### 3.1.2 Sachgründung

- 11 Anstelle einer Gründung durch Barmittel kann bei Gründung einer Personengesellschaft das Betriebsvermögen auch in Form von Wirtschaftsgütern oder Betrieben bzw. Teilbetrieben eingebracht werden.<sup>3</sup> Aus steuerlicher Sicht handelt es sich um einen **Tauschvorgang**. Der künftige Gesellschafter erhält für die Bereitstellung der Wirtschaftsgüter Beteiligungsrechte. Die steuerlichen Konsequenzen eines solchen Vorgangs hängen davon ab:

**Tauschvorgang**

- ▶ **welche Wirtschaftsgüter** Gegenstand der Sachgründung sind und
- ▶ ob der Gegenstand aus einem **anderen Betriebsvermögen** oder dem **Privatvermögen** stammt.

#### 3.1.2.1 Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Privatvermögens

- 12 Überträgt ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter aus dem **Privatvermögen** in das Vermögen einer Personengesellschaft, sind die steuerlichen Konsequenzen abhängig davon, ob die

**Einlage und Einbringung**

<sup>3</sup> Grundsätzlich gelten bei Eigentumsübertragungen die Vorschriften des Zivilrechts, §§ 903 - 1011 BGB. Lex specialis sind aber die Regelungen nach dem Steuerrecht zu beachten.

Übertragung *entgeltlich* oder *unentgeltlich* erfolgt. Dabei liegt ein *entgeltlicher* Vorgang, mithin eine sog. **Einbringung** vor, wenn im Zuge der Übertragung die Gegenbuchung auf einem individuellen Kapitalkonto oder dem Gesellschafterdarlehenskonto erfolgt und der Gesellschafter eine individuelle Rechtsposition erhält, die ausschließlich ihn bereichert.<sup>4</sup> Erfolgt die Übertragung indes ohne Gewährung einer Gegenleistung (sowohl für das Gesamthandvermögen als auch für das Sonderbetriebsvermögen) – bspw. durch Erfassung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto<sup>5</sup> – liegt ein *unentgeltlicher* Vorgang, mithin eine sog. **Einlage** i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG vor, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 5, 6 EStG zu bewerten ist. Im Rahmen der Sachgründung einer Personengesellschaft geschieht die Übertragung i.d.R. jedoch entgeltlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

- 13 Die **Einbringung** stellt einen tauschähnlichen und damit veräußerungsgleichen Vorgang dar. Für den Gesellschafter bedeutet sie mithin eine Veräußerung und für die aufnehmende Gesellschaft eine Anschaffung, deren Bewertung gem. § 6 Abs. 6 S. 1 EStG mit dem gemeinen Wert erfolgt. Liegt dieser oberhalb der (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK), werden beim Veräußerer sämtliche stillen Reserven aufgedeckt.

**Einbringung**

Zu beachten ist, dass private Veräußerungsgewinne i.d.R. **nicht steuerbar** sind. **Ausnahmen** bestehen jedoch bei der Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG, bei Veräußerungen nach § 20 Abs. 2 EStG, in Fällen in denen eine steuerbare Veräußerung i.S.d. § 23 EStG anzunehmen ist (bspw. bei Gebäuden mit Haltedauer von nicht mehr als 10 Jahren) oder im Falle der Einbringung von Anteilen aus einem Anteilstausch i.S.d. § 21 UmwStG (sog. *Einbringungsgewinn I* gem. § 22 Abs. 1 UmwStG).<sup>6</sup> Die Aktivierung mit dem (höheren) Verkehrswert bei der übernehmenden Gesellschaft zeigt steuerlich einen „Step-Up“ der Buchwerte, der bspw. bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern zu einer höheren AfA-Bemessungsgrundlage führt.

**Private**

**Veräußerungsgewinne**

**Beispiel:** A erhält für die Übertragung eines bebauten Grundstücks (AK GruBo: 50.000 €; fortgeführte AHK Gebäude: 0 € (= vollständig abgeschrieben); gemeiner Wert GruBo: 100.000 €, gemeiner Wert Gebäude: 150.000 €), das er seit 50 Jahren im Privatvermögen hält und fremdvermietet hat, eine Beteiligung an der neugegründeten X-KG i.H.v. 10%. Das Grundstück gilt demnach als zum gemeinen Wert veräußert. Die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG sind vorliegend nicht erfüllt, sodass es nicht zu einer Veräußerungsgewinnbesteuerung kommt. Durch den Ansatz des Gebäudes bei der X-KG mit 150.000 € kann dieses nunmehr erneut nach Maßgabe des § 7 Abs. 4 EStG aufwandswirksam abgeschrieben werden.



- 14 Ist der Wert der gewährten Anteile niedriger als der Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter, ist der teilentgeltliche Vorgang in eine entgeltliche Einbringung und eine unentgeltliche Einlage aufzuteilen. Im Falle einer Sachgründung bemisst sich der Wert der darge-

<sup>4</sup> Insoweit nahm die Finanzverwaltung ausführlich zur Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft Stellung, siehe BMF, Schreiben v. 11.7.2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713; zuletzt geändert durch BMF, Schreiben v. 26.7.2016, IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684.

<sup>5</sup> Zur Anerkennung eines gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos muss sich dieses im Falle der Auseinandersetzung entsprechend der Beteiligung der Gesellschafter dem Grunde nach auf die Gesellschafter verteilen (personifiziert geführte gesamthänderisch gebundene Rücklagekonten werden mithin nicht anerkannt), BFH, Urteil v. 24.1.2008, IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301.

<sup>6</sup> In den angezeigten Fällen ist mithin evtl. eine Einlage vorzuziehen, da diese als unentgeltlicher Vorgang keine Gewinnrealisation zeitigt. Da bei einer Einlage jedoch gerade keine Gesellschaftsrechte erlangt werden, ist diese für die Sachgründung einer Personengesellschaft regelmäßig von Nachteil.



## Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

## Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH

**[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)**