

# Option nach § 1a KStG bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

## Fallbasierte Darstellung von Grundlagen und Problemstellungen

Bernhard Suck\*

Mit dem neuen § 1a KStG wird Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften sowie ihren Gesellschaftern ermöglicht, auf Antrag ertragsteuerlich und verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft und deren nicht persönlich haftende Gesellschafter behandelt zu werden. Das gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021, mit der Maßgabe, dass der Antrag erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden kann.<sup>1</sup> Hintergrund ist, dass die unterschiedlichen Besteuerungsformen zu einer höheren Steuer für Mitunternehmer führen können. Dies sollen Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften durch die neue Option zukünftig vermeiden können. Durch die Ausübung der Option soll die Personenhandelsgesellschaft bzw. Partnerschaftsgesellschaft ebenso wie eine Kapitalgesellschaft nur mit 15 % Körperschaftsteuer besteuert werden. Nach dem neu angefügten § 2 Abs. 8 GewStG sind für die Anwendung des GewStG eine optierende Gesellschaft i. S. des § 1a KStG als Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln. Ende 2021 hat das BMF sodann ein Schreiben zu § 1a KStG veröffentlicht.<sup>2</sup> Die nachfolgende Fallstudie veranschaulicht die komplexen Zusammenhänge bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.<sup>3</sup>

**FALL 1** Grundfall: Martin Maurer (M) mit Wohnsitz in Minden/Westfalen ist lt. Gesellschaftsvertrag zu 70 %, Lefter Levent (L) mit Wohnsitz in Izmir/Türkei zu 30 % am laufenden Gewinn/Verlust und den stillen Reserven der ML-OHG beteiligt. Die Stimmrechte entsprechen der Höhe der Beteiligungen. M ist auch Geschäftsführer der ML-OHG. Für seine Tätigkeit erhält M eine monatliche Vergütung i. H. von 9.000 €, die als angemessen anzusehen ist. Sitz und Geschäftsleitung der ML-OHG befinden sich in Minden/Westfalen. Wj. ist das KJ. Gegenstand der Geschäftstätigkeit der ML-OHG ist der Schrotthandel.

L gewährt der ML-OHG am 1.1.2022 ein ungesichertes Darlehen i. H. von 50.000 € zu einem Zinssatz von 8 % p. a. Mit einem Nichtgesellschafter wäre ein Zinssatz von 4 % p. a. vereinbart worden.

Die an M gezahlte Tätigkeitsvergütung sowie die an L gezahlten Zinsen i. H. von 4.000 € werden seitens der ML-OHG zutreffend als Aufwand des Wj. 2022 gebucht.

M und L beantragen am 26.11.2021 mit amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zuständigen FA, die ML-OHG ab dem 1.1.2022 steuerlich wie eine GmbH zu behandeln. Die Steuerbelastung soll so gering wie möglich ausfallen. Die vorläufige Steuerbilanz (StB) der ML-OHG auf den 31.12.2021 stellt sich vereinfacht wie folgt dar:

Aktiva	StB ML-OHG 31.12.2021	Passiva	
Anlagevermögen	1.600.000 €	Kapital I M	1.260.000 €
Umlaufvermögen	1.800.000 €	Kapital II M	840.000 €
		Kapital I L	540.000 €
		Kapital II L	360.000 €
		Verbindlichkeiten	400.000 €
	<b>3.400.000 €</b>		<b>3.400.000 €</b>

Im Anlagevermögen (AV) sind keine Wirtschaftsgüter (WG) des unbeweglichen Vermögens enthalten. In den WG des AV sind stille Reserven i. H. von 800.000 € enthalten.

Laut Gesellschaftsvertrag ist auf dem Kapitalkonto I die jeweilige Festkapitaleinlage verbucht, auf dem Kapitalkonto II die jeweiligen Gewinn- und Verlustanteile sowie Einlagen und Entnahmen.

M ist Eigentümer eines unbebauten Grundstücks, das er der ML-OHG für monatlich 24.000 € überlassen hat. Diese nutzt das Grundstück als Lagerplatz. Fremdüblich ist eine monatliche Miete i. H. von 24.000 €. Die Miete wurde seitens der ML-OHG zutreffend als Aufwand gebucht.

Die diesbzgl. Sonderbilanz (SoB) auf den 31.12.2021 stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	SoB M 31.12.2021	Passiva	
Unbebautes Grundstück	2.000.000 €	Mehrkapital M	2.000.000 €
	<b>2.000.000 €</b>		<b>2.000.000 €</b>

Im Grundstück sind stille Reserven i. H. von 300.000 € enthalten.

M überträgt das Grundstück **nicht** auf die optierende ML-OHG, sondern überlässt es ab 1.1.2022 der fiktiven GmbH zum Preis von monatlich 24.000 € zur Nutzung.

\* Dipl.-Finw. aus Kassel, war vor seiner einstigen Tätigkeit als Dozent an der Thüringer Fachhochschule für öffentliche Verwaltung im Fachbereich Steuern in verschiedenen Funktionen als Sachbearbeiter und Sachgebietsleiter an hessischen Finanzämtern tätig.

1 Vgl. hierzu zudem Suck, SteuerStud 8/2021 S. 537 NWB XAAA-81114; BT-Drucks. 19/28656 S. 21.

2 BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAA-90311.

3 Bearbeiten Sie im Nachgang zu dieser Fallstudie auch die Übungsklausur von Suck in dieser Ausgabe, SteuerStud 5/2022 S. 329 NWB XAAA-05554.

M und L sind sich einig, dass die Anteile an der optierenden ML-OHG den in der Übertragungsbilanz (ÜB) der ML-OHG zum 31.12.2021 auszuweisenden Kapitalanteilen I entsprechen sollen.

**Aufgabe:** Prüfen Sie, ob die Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG vorliegen und stellen Sie die Folgen dar.

#### Bearbeitungshinweise:

- ▶ Erforderliche Steuerbescheinigungen werden zutreffend erteilt.
- ▶ L hält seinen Anteil an der fiktiven GmbH im Privatvermögen.

### LÖSUNG

#### 1. Voraussetzungen für die Ausübung der Option

Am 26.11.2021 beantragen M und L gem. § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG mit amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zuständigen FA, dass die ML-OHG ab dem 1.1.2022 steuerlich wie eine GmbH behandelt wird. Alle Gesellschafter stimmen dem Antrag zu (§ 217 Abs. 1 UmwStG wird beachtet, § 1a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG). Der Antrag ist unwiderruflich (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG).<sup>4</sup>

Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn des Wj. zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll (§ 1a Abs. 1 Satz 2 KStG). Im vorliegenden Fall soll die Besteuerung wie eine GmbH ab dem Wj. 2022 gelten, so dass der Antrag spätestens am 30.11.2021 beim zuständigen Feststellungs-FA eingehen muss. Hier geht der Antrag der ML-OHG am 26.11.2021, also rechtzeitig, beim zuständigen FA ein.<sup>5</sup> Die ML-OHG wird als „optierende Gesellschaft“, im Weiteren auch als „fiktive GmbH“ bezeichnet.

Das KöMoG ist nach § 34 Abs. 1 KStG mit Wirkung ab dem 1.1.2022 in Kraft getreten. Es ist nach dem neu eingefügten § 34 Abs. 1a KStG erstmals für den VZ 2021 anzuwenden, mit der Maßgabe, dass der Antrag erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wj. gestellt werden kann.

Die ML-OHG hat den Antrag auf Option zur KSt ab 1.1.2022 somit form- und fristgerecht gestellt.

#### 2. Ertragsteuerliche Folgen

##### a) Einbringungsvorgang – Allgemeines

Der Übergang zur Körperschaftsteuerung gilt als Formwechsel i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (§ 1a Abs. 2 Satz 1 KStG). Die §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden (§ 1a Abs. 2 Satz 2 KStG). Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wj., das dem Wj. i. S. des § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG unmittelbar vorangeht (§ 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 KStG), hier der 31.12.2021.

Die Ausübung der Option seitens M und L hat zur Folge, dass die ML-OHG ab dem 1.1.2022 ertragsteuerlich und verfahrensrechtlich wie eine GmbH behandelt wird. Dies gilt für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen und infolge der Anfügung des § 2 Abs. 8 GewStG auch für die GewSt. Handelsrechtlich bleibt die ML-OHG als solche bestehen. Anders als bei einem Formwechsel nach § 25 UmwStG findet im Fall der Option zur KSt kein zivilrechtlicher Umwandlungsakt statt, bei dem auch der Übergang einzelner WG in das Vermögen der „übernehmenden“ Kapitalgesellschaft mit geregelt werden kann.<sup>6</sup>

Steuerlich liegt hier ein fiktiver Formwechsel vor, der ertragsteuerlich wie eine Einbringung – wie ein Wechsel des Betriebsvermögens (BV) zwischen der ML-OHG bzw. deren Gesellschaftern und der optierenden ML-OHG – behandelt wird. Dies stellt steuerlich einen veräußerungs- bzw. tauschähnlichen Vorgang dar, bei dem die optierende ML-OHG als Gegenleistung für das eingebrachte BV neue Gesellschaftsanteile gewährt.<sup>7</sup>

Nach § 25 Satz 1 UmwStG gelten in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft i. S. des § 190 UmwG die §§ 20–23 UmwStG entsprechend. Gemäß § 190 Abs. 1 UmwG kann ein Rechtsträger durch Formwechsel eine andere Rechtsform erhalten. Diese Vorschrift lässt handelsrechtlich einen Formwechsel einer OHG in eine GmbH zu.

Die nach Rz. 25.01 UmwStE<sup>8</sup> für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft entsprechend anzuwendenden Rz. 20.01–23.21 UmwStE sind – mit Ausnahme der Ausführungen zur steuerlichen Rückwirkung – auch auf den fiktiven Formwechsel nach § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden.<sup>9</sup>

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht und der Einbringende erhält dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), gelten nach § 20 Abs. 1 UmwStG für die Bewertung des eingebrachten BV und der neuen Gesellschaftsanteile § 20 Abs. 2–9 UmwStG. Hier kommt die fiktive Einbringung der Mitunternehmeranteile von M und L in Betracht. Einbringende sind die Gesellschafter und Mitunternehmer M und L, weil die ML-OHG ihr gesamtes Vermögen fiktiv auf die optierende ML-OHG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten überträgt und durch die Einbringung ertragsteuerlich als erloschen anzusehen ist.<sup>10</sup>

##### b) M

Im vorliegenden Fall erhält M zwar fiktiv neue Anteile an der optierenden ML-OHG. M bringt jedoch nicht seinen gesamten Mitunternehmeranteil an der ML-OHG in die optierende ML-OHG ein.

##### aa) Sonderbetriebsvermögen

Zu den Mitunternehmeranteilen gehören auch WG, die Sonderbetriebsvermögen (SBV) der Mitunternehmer darstellen. Die Einbringung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft i. S. von § 20 UmwStG setzt voraus, dass auch die bisher dem SBV eines Gesellschafters (Mitunternehmers) zuzurechnenden WG, die wesentliche Betriebsgrundlagen für die Personengesellschaft darstellten, zivilrechtlich auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen.<sup>11</sup> Das von M an die ML-OHG überlassene unbebaute Grundstück stellt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar, da die ML-OHG das Grundstück als Lagerplatz nutzt. Das Grundstück gehört bis zum 31.12.2021 zum SBV I des M (R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EstR).

Allerdings überträgt M das Grundstück nicht auf die optierende ML-OHG. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind mithin nicht erfüllt. Die Überlassung des Grundstücks in Form der Überlassung zur Nutzung reicht nicht aus.<sup>12</sup> Danach ist eine Buchwertfortführung nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht möglich.

Um zur KSt optierende Gesellschaften und tatsächlich formwechselnde Gesellschaften insoweit gleich zu behandeln, dürfen auch

4 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 9, 12, 13, 23.

5 Vgl. BF-Drucks. 19/29843 S. 9; BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 16.

6 BF-Drucks. 19/28656 S. 23.

7 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 24.

8 UmwStE gem. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529.

9 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 25.

10 Vgl. BFH, Urteil v. 16.2.1996 - I R 183/94, BStBl 1996 II S. 342 NWB HAAAA-95558.

11 Vgl. BFH, Urteil v. 16.2.1996 - I R 183/94, BStBl 1996 II S. 342 NWB HAAAA-95558, Beschluss v. 13.4.2007 - IV B 81/06 NWB WAAAC-52571.

12 Vgl. BFH, Urteil v. 16.2.1996 - I R 183/94, BStBl 1996 II S. 342 NWB HAAAA-95558; Rz. 20.10 i. V. mit Rz. 20.06 UmwStE.

im Fall der Optionsausübung nach § 1a KStG keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden, sofern der Übergang steuerneutral erfolgen soll.<sup>13</sup>

Das bis zum 31.12.2021 zum SBV I gehörende Grundstück des M stellt ab 1.1.2022 kein SBV mehr dar, denn ab dem 1.1.2022 existiert ertragsteuerlich keine Mitunternehmerschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mehr. Vielmehr handelt es sich bei dem Grundstück des M ab 1.1.2022 um **BV des Besitz-Einzelunternehmens des M**, weil ab diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung** erfüllt sind:

M verfügt ab 1.1.2022 über 70 % der Stimmrechte, so dass eine **personelle Verflechtung** zwischen dem Besitzunternehmen des M und der optierenden ML-OHG gegeben ist (H 15.7 Abs. 6 Mehrheit der Stimmrechte EStH). Zudem liegt eine **sachliche Verflechtung** vor, da das von M der optierenden ML-OHG überlassene Grundstück eine für diese wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (H 15.7 Abs. 5 Wesentliche Betriebsgrundlage – Betriebszweck/-führung EStH).

Das Besitzunternehmen des M nimmt über die Beteiligung an der optierenden ML-OHG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil und ist daher **gewerblich tätig**.<sup>14</sup>

Das Grundstück wird zwingend mit dem **Buchwert** in das Besitzunternehmen des M überführt (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG).<sup>15</sup> Der Vorgang hat somit keine Gewinnauswirkung. M bleibt nicht die Wahl, stattdessen die in dem zurückbehaltenen Grundstück ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern.<sup>16</sup>

**bb) Anteil am Gesamthandsvermögen**

§ 20 UmwStG findet hinsichtlich der Einbringung durch M keine Anwendung. Die **stillen Reserven** in den auf die aufnehmende fiktive GmbH übergegangenen WG sind insoweit nach den allgemeinen Regeln aufzudecken und zu versteuern.<sup>17</sup> Hinsichtlich der Beteiligung des M am Gesamthandsvermögen der ML-OHG müssen somit die auf ihn entfallenden stillen Reserven i. H. von (70 % von 800.000 € =) 560.000 € aufgedeckt werden. Der **Aufgabe-/Einbringungsgewinn** ist wie folgt zu berechnen:

Gemeiner Wert des anteilig eingebrachten BV:	
(1.600.000 € + 800.000 € + 1.800.000 € ./ 400.000 € =)	
3.800.000 € x 70 % =	2.660.000 €
./ Buchwert des anteiligen BV (3.000.000 € x 70 % =)	2.100.000 €
<b>Anteiliger Aufgabe-/Einbringungsgewinn</b>	<b>560.000 €</b>

Die Vorschriften der §§ 16, 34 EStG greifen nicht, denn es werden nicht alle stillen Reserven aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils des M aufgedeckt. Hinsichtlich des Gewinns i. H. von 560.000 € handelt es sich um **nicht begünstigten laufenden Gewinn**. Dieser unterliegt **nicht** der **GewSt**, weil es ertragsteuerlich zur Vollbeendigung der ML-OHG kommt.

Die übernehmende fiktive GmbH hat das **von M eingebrachte BV** mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen,<sup>18</sup> der sich auf **2.660.000 €** beläuft.

**c) L**

**aa) Einbringung des Mitunternehmeranteils**

Der Mitunternehmeranteil des L umfasst ausschließlich seine Beteiligung am Gesamthandsvermögen der ML-OHG. Diese Beteiligung ist fiktiv in die optierende ML-OHG gegen Gewährung neuer Anteile eingebracht worden.

Der sechste Teil des UmwStG einschließlich des § 20 UmwStG gelten nicht (s. u.). Die auf L entfallenden **stillen Reserven** i. H. von (30 % von 800.000 € =) **240.000 € sind zum 31.12.2021 zwingend aufzulösen**.

Eine Buchwertfortführung kommt nicht in Betracht, weil L weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat hat (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 und § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG) und das Besteuerungsrecht an den erhaltenen GmbH-Anteilen nicht der Bundesrepublik Deutschland zusteht (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 und § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG).

Würde sich bei einer **Veräußerung der GmbH-Anteile durch L nach dem 31.12.2021** ein Gewinn ergeben, lägen inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, die der beschränkten ESt-Pflicht des L unterliegen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG).

Das **DBA Türkei**<sup>19</sup> geht jedoch den deutschen (und türkischen) Steuergesetzen vor (§ 2 Abs. 1 AO). Es ist anwendbar, weil L im Vertragsstaat Türkei ansässig ist (Art. 1 DBA Türkei).

L ist eine **natürliche Person i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA Türkei** und in der Türkei **ansässig**, weil er dort aufgrund seines Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig ist (**Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA Türkei**). Gewinne aus der Veräußerung der Anteile des L an der fiktiven GmbH können nur in der Türkei besteuert werden, da L dort ansässig ist (**Art. 13 Abs. 5 Satz 1 DBA Türkei**).

**Art. 13 Abs. 5 Satz 2 DBA Türkei** enthält zwar eine Sonderregelung für kurzfristige Veräußerungsgewinne. Danach können Veräußerungsgewinne in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, wenn sie – wie hier – aus Deutschland als dem anderen Staat stammen, sofern der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung des Vermögens ein Jahr nicht überschreitet. Im vorliegenden Fall ist jedoch lt. Sachverhalt eine **kurzfristige Veräußerung nicht gegeben**.

**HINWEIS**

Nach **Ziff. 5 des Protokolls zum DBA Türkei** gilt Art. 13 Abs. 5 DBA Türkei nicht für Gewinne aus der Veräußerung von Aktien von Gesellschaften, die an einer anerkannten Börse eines Vertragsstaats notiert sind, oder für Gewinne aus der Veräußerung von Aktien i. R. der Umstrukturierung einer Gesellschaft. Laut Sachverhalt ist jedoch keine dieser Voraussetzungen erfüllt, so dass Art. 13 Abs. 5 DBA Türkei im vorliegenden Fall greift.

**bb) Besteuerung des Aufgabegewinns**

Hinsichtlich der Besteuerung des Aufgabegewinns im Jahr 2021 ist **zweistufig** vorzugehen: Zunächst erfolgt die Anwendung der Vorschriften des EStG, sodann die Anwendung des DBA Türkei.

**(1) Anwendung des EStG**

Infolge der Aufgabe seines Mitunternehmeranteils im Jahr 2021 erzielt L in diesem Jahr **Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 i. V. mit § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** i. H. von **240.000 €**.

Es handelt sich um **inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG**, denn die ML-OHG hat ihre Geschäftsleitung im Inland. Die Stätte ihrer Geschäftsleitung in Minden/Westfalen stellt dabei eine Betriebsstätte i. S. des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO dar. L ist diese Betriebsstätte aufgrund seiner Beteiligung an der ML-OHG i. H. von

13 BT-Drucks. 19/28656 S. 23.  
 14 Vgl. BFH, Urteil v. 24.7.2013 - I R 40/12, BStBl 2014 II S. 272 NWB NAAAE-44202.  
 15 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 36 Satz 2.  
 16 Vgl. BFH, Urteil v. 16.2.1996 - I R 183/94, BStBl 1996 II S. 342 NWB HAAAA-95558.  
 17 Vgl. BFH, Urteil v. 16.2.1996 - I R 183/94, BStBl 1996 II S. 342 NWB HAAAA-95558.  
 18 Vgl. Dötsch/Pung/Mühlenbrock, UmwStG, Stand: 6/2021, § 23 Rz. 6.  
 19 DBA Türkei i. d. F. v. 19.9.2011, BGBl 1989 II S. 866, BStBl 1989 I S. 471 NWB KAAAH-29903.

30 % zuzurechnen.<sup>20</sup> Der Gewinn aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils des L an der ML-OHG entfällt auf die Betriebsstätte der ML-OHG in Minden.<sup>21</sup>

Der **Aufgabe-/Einbringungsgewinn des L** ist wie folgt zu ermitteln:

Gemeiner Wert des anteiligen eingebrachten BV:	
(1.600.000 € + 800.000 € + 1.800.000 € ./ 400.000 € =)	1.140.000 €
3.800.000 € x 30 % =	
./ Buchwert des anteiligen BV (3.000.000 € x 30 % =)	900.000 €
<b>Anteiliger Aufgabe-/Einbringungsgewinn</b>	<b>240.000 €</b>

Der Freibetrag i. S. des § 16 Abs. 4 EStG ist nicht zu gewähren (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG). § 34 EStG ist anzuwenden (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 EStG).

## (2) Anwendung des DBA Türkei

Der Bundesrepublik Deutschland steht das Besteuerungsrecht für den Aufgabegewinn des Jahres 2021 zu.

Die ML-OHG selbst ist nicht abkommensberechtigt i. S. des Art. 1 DBA Türkei. Sie ist zwar eine Person i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA Türkei („alle anderen Personenvereinigungen“), aber nicht ansässig in der Bundesrepublik Deutschland, denn sie ist hierzulande bis einschließlich 2021 nicht selbst steuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA Türkei). **Abkommensberechtigt** ist L (s. o., Lösung zu Fall 1, 2c) aa) (2)).

Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die laufenden anteiligen Einkünfte des L bis einschließlich 2021 ergibt sich aus **Art. 7 DBA Türkei**. „Unternehmen eines Vertragsstaates“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaates“ bezeichnet dabei nach **Art. 3 Abs. 1 Buchst. g DBA Türkei** je nachdem ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.

Die Abkommensberechtigung bestimmt sich daher nach der Ansässigkeit der Person, die das Unternehmen betreibt. Dementsprechend **betreibt bei einer Personengesellschaft jeder Gesellschafter – hier L – ein Unternehmen**. Es bestehen so viele Unternehmen, wie Gesellschafter vorhanden sind.<sup>22</sup>

Die anteiligen Gewinne des in der Türkei ansässigen L können nur dann in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, wenn L seine Geschäftstätigkeit durch eine hier gelegene Betriebsstätte ausübt (**Art. 7 Abs. 1 DBA Türkei**). Die Bundesrepublik Deutschland kann den anteiligen Gewinn des L also nur dann besteuern, wenn die ML-OHG in der Bundesrepublik Deutschland über eine Betriebsstätte verfügt.

Abkommensrechtlich verfügt die ML-OHG in der Bundesrepublik Deutschland über eine **Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 2 Nr. 1 DBA Türkei**, weil sie in Minden ihre Geschäftsleitung hat. Die Beteiligung an der ML-OHG vermittelt L eine inländische Betriebsstätte (**anteilige Betriebsstätte des L**).<sup>23</sup>

Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Aufgabegewinns des L im Jahr 2021 ergibt sich aus **Art. 13 Abs. 3 DBA Türkei**. Zwar gehört dieser Gewinn zum Unternehmergewinn i. S. des Art. 7 DBA Türkei. Die Bestimmung des Art. 13 Abs. 3 DBA Türkei wird jedoch durch Art. 7 DBA Türkei nicht berührt (**Art. 7 Abs. 5 DBA Türkei**).

Nach Art. 13 Abs. 3 DBA Türkei können Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das BV einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, im anderen Vertragsstaat – hier im Betriebsstättenstaat Bun-

desrepublik Deutschland – besteuert werden. Hierunter fallen auch Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte erzielt werden (Art. 13 Abs. 3 DBA Türkei). Dies gilt auch im Fall eines Aufgabegewinns, wenn die weiteren Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 3 DBA Türkei erfüllt sind. Nach deutschem Recht gilt die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils ebenfalls als Veräußerung desselben (**§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, Art. 3 Abs. 2 DBA Türkei**).

Auch die übrigen Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 3 DBA Türkei sind erfüllt:

Hier handelt es sich um die Aufgabe eines Anteils an der Betriebsstätte in Minden, die **ausschließlich aus beweglichem Vermögen** besteht, das ihr zuzuordnen ist. Diese Betriebsstätte wird dem L als ein Unternehmen der Türkei anteilig zugerechnet. Der BFH hat entschieden, dass die **Veräußerung der Beteiligung an einer Personengesellschaft die Veräußerung der Betriebsstätte des Gesellschafters** darstellt.<sup>24</sup>

## 3. Verfahrensrecht

Über die Höhe des Einbringungsgewinns ist bei Einbringung des BV einer Personengesellschaft im **Gewinnfeststellungsverfahren i. S. des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO** zu entscheiden. Dies gilt auch bzgl. der Einbringung von Mitunternehmeranteilen.<sup>25</sup>

## 4. Bilanzierung

Nach **§ 25 Satz 2 UmwStG** ist § 9 Satz 2 und 3 UmwStG entsprechend anzuwenden. **§ 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 KStG** ordnet demgegenüber an, dass § 9 Satz 3 UmwStG nicht anzuwenden ist. Grund hierfür ist, dass eine rückwirkende Option gesetzlich nicht vorgesehen ist.

Die ML-OHG hat hier auf den 31.12.2021 für steuerliche Zwecke eine ÜB und die optierende ML-OHG auf den 1.1.2022 für steuerliche Zwecke eine Eröffnungsbilanz (EB) aufzustellen (**§ 9 Satz 2 UmwStG analog**).

Da die optierende ML-OHG ihr Rechtsstatut zivilrechtlich – gesellschaftsrechtlich – nicht ändert, gelten für sie die gesellschafts- und handelsrechtlichen Vorgaben auch nach Ausübung der Option fort.<sup>26</sup> Das bedeutet, dass in den Bilanzen der optierenden ML-OHG als Eigenkapital u. a. die Posten Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter M und L sowie Rücklagen gesondert auszuweisen sind (**§ 264c Abs. 2 Satz 1 HGB**). Die Kapitalanteile von M und L dürfen auch zusammengefasst ausgewiesen werden (**§ 264c Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 HGB**). Bei den am 31.12.2021 noch nicht ausgeschütteten Gewinnen handelt es sich nicht um einen Gewinnvortrag, weil diese Gewinne unabhängig von einer Gewinnausschüttung noch nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert werden. Diese Beträge sind daher in der EB der optierenden ML-OHG zum 1.1.2022 als Rücklagen auszuweisen.

Die Pflicht zur Aufstellung einer steuerlichen ÜB umfasst auch die Pflicht zur Aufstellung der SoB auf den 31.12.2021.<sup>27</sup>

<sup>20</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl 2014 I S. 1258 NWB SAAAE-74977, Rz. 3.1.

<sup>21</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl 2014 I S. 1258 NWB SAAAE-74977, Rz. 3.2.

<sup>22</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl 2014 I S. 1258 NWB SAAAE-74977, Rz. 2.2.2.

<sup>23</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl 2014 I S. 1258 NWB SAAAE-74977, Rz. 2.2.3.

<sup>24</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.5.1983 - I R 5/82, BStBl 1983 II S. 771, 775 NWB EAAAB-02797, zu Art. 5, 8 DBA Niederlande 1959.

<sup>25</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.8.2010 - I R 21/10 NWB IAAAD-58779.

<sup>26</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 49 NWB IAAAH-90311.

<sup>27</sup> Vgl. Dötsch/Pung/Mühlenbrock, UmwStG, Stand: 6/2021, § 25 Rz. 68.

Die ÜB der ML-OHG stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	ÜB ML-OHG 31.12.2021		Passiva
Anlagevermögen	2.400.000 €	Kapital I M	1.260.000 €
Umlaufvermögen	1.800.000 €	Kapital II M	1.400.000 €
		Kapital I L	540.000 €
		Kapital II L	600.000 €
		Verbindlichkeiten	400.000 €
	<b>4.200.000 €</b>		<b>4.200.000 €</b>

Die EB der optierenden ML-OHG auf den 1.1.2022 stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	EB optierende ML-OHG 1.1.2022		Passiva
Anlagevermögen	2.400.000 €	Kapitalanteile	1.800.000 €
Umlaufvermögen	1.800.000 €	Rücklagen	2.000.000 €
		Verbindlichkeiten	400.000 €
	<b>4.200.000 €</b>		<b>4.200.000 €</b>

Die EB des Besitzunternehmens des M auf den 1.1.2022 stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	EB Besitzunternehmen 1.1.2022		Passiva
Grundstück	2.000.000 €	Kapital	3.260.000 €
Kapitalanteil an optierender ML-OHG	1.260.000 €		
	<b>3.260.000 €</b>		<b>3.260.000 €</b>

Der Anteil am Kapital der optierenden ML-OHG gehört zum notwendigen BV des Besitzunternehmens des M.<sup>28</sup>

### 5. Steuerliches Einlagekonto

Hier ist ein Anwendungsfall des § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG gegeben, weil die Mitunternehmeranteile von M und L faktiv in die optierende ML-OHG eingebracht werden; § 29 KStG gilt nicht.<sup>29</sup>

Bei Eintritt der optierenden ML-OHG in die unbeschränkte KSt-Pflicht zum 1.1.2022 ist abweichend von § 27 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 KStG der zum Einbringungszeitpunkt 31.12.2021 vorhandene Bestand des gesamten in der StB auszuweisenden Eigenkapitals gesondert festzustellen (§ 1a Abs. 2 Satz 4 KStG), weil die ML-OHG zivilrechtlich als Personenhandelsgesellschaft fortbesteht und somit nicht über Nennkapital i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG verfügt.<sup>30</sup>

Das maßgebliche Eigenkapital umfasst das Kapitalkonto I sowie das Kapitalkonto II, da lt. Gesellschaftsvertrag auch Verluste auf diesem Konto gebucht werden.<sup>31</sup>

Der gesondert festgestellte Bestand gilt als Bestand des steuerlichen Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wj., hier zum 31.12.2021 (§ 27 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 KStG). Laut StB der optierenden ML-OHG zum 31.12.2021 beläuft sich das Eigenkapital insgesamt auf **3.800.000 €**, das als **Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 1.1.2022 gesondert festzustellen** ist.<sup>32</sup>

**FALL 1A** Fortsetzung von Fall 1: M tätigt im Jahr 2022 Privatentnahmen i. H. von insgesamt 50.000 €. L tätigt Privatentnahmen i. H. von 20.000 €. Im Gesellschaftsvertrag wurde vereinbart, dass Vorauszahlungen auf den Gewinn gemäß der gesetzlichen Regelung vorgenommen werden dürfen.

**Aufgabe:** Ermitteln Sie den Bestand des steuerlichen Einlagekontos der optierenden ML-OHG auf den 31.12.2022 und nehmen Sie darüber hinaus des Weiteren zur Besteuerung von M und L im Jahr 2022 Stellung.

**LÖSUNG** Jeder Gesellschafter einer OHG ist gem. § 122 Abs. 1 Halbsatz 1 HGB berechtigt, aus der Gesellschaftskasse Geld bis zum Betrag von 4 % seines für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils zu seinen Lasten zu erheben; das sind hier bei M (4 % von 1.260.000 € =) 50.400 € und bei L (4 % von 540.000 € =) 21.600 €. Diese Regelung wurde somit beachtet.

Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann (§ 1a Abs. 3 Satz 5 KStG). Gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorauszahlungen auf den Gewinn gelten unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.

Die Privatentnahmen sind steuerlich als Gewinnausschüttungen (**Vorabauschüttungen**) einzustufen.<sup>33</sup> Sie mindern das Einkommen der optierenden ML-OHG des Jahres 2022 nicht, da sie Einkommensverwendungen darstellen (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG).

### 1. Verwendung des steuerlichen Einlagekontos

Das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2022 ist ausgehend vom Bestand zum 1.1.2022 um die Zu- und Abgänge des Wj. 2022 fortzuschreiben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG). Leistungen i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben.<sup>34</sup> Darunter fallen die o. a. Vorabauschüttungen sowie vGA.

Hinsichtlich der **Verzinsung des von L gewährten Darlehens** liegt i. H. von 4 %-Punkten eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und eine Leistung i. S. des § 27 Abs. 2 KStG vor.

Für die Verrechnung mit dem steuerlichen Einlagekonto sind alle Leistungen des Wj. 2022 zusammenzufassen.<sup>35</sup> Das sind im vorliegenden Fall die Vorabauschüttungen i. H. von insgesamt 70.000 € sowie die vGA i. H. von 2.000 €, insgesamt 72.000 €, weil diese bei der optierenden ML-OHG im Wj. 2022 abgefließen sind (H 27 Abflusszeitpunkt Abs. 1 KStH).

Die Leistungen mindern unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung das steuerliche Einlagekonto nur, soweit sie den auf den 31.12.2021 ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG). Der zum 1.1.2022 festgestellte Bestand i. H. von 3.800.000 € gilt als Bestand zum 31.12.2021 (§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG).

Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der StB ausgewiesene Eigenkapital abzgl. des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG). Es ergibt sich folgende Berechnung:

28 Vgl. BFH, Urteil v. 4.7.2007 - X R 46/06, BStBl 2007 II S. 772 NWB NAAAC-53157.

29 Vgl. Dötsch/Pung/Mühlenbrock, KStG, Stand: 6/2021, § 27 Rz. 124.

30 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 42.

31 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.7.2011 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl 2011 I S. 713 NWB MAAA-87161.

32 Vgl. hierzu im Einzelnen BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAA-81827, Rz. 6, 27.

33 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 75.

34 Vgl. insoweit BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAA-81827, Rz. 11.

35 Vgl. insoweit BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAA-81827, Rz. 12 Satz 1.

Eigenkapital lt. StB 1.1.2022/31.12.2021	3.800.000 €
Gezeichnetes Kapital	0 €
./ Bestand des steuerlichen Einlagekontos	3.800.000 €
<b>Ausschüttbarer Gewinn 1.1.2022/31.12.2021</b>	<b>0 €</b>

Die Leistungen i. H. von 72.000 € übersteigen den ausschüttbaren Gewinn um **72.000 €**. In dieser Höhe mindern die Leistungen den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022.

Laut Sachverhalt wurden die Steuerbescheinigungen i. S. des § 27 Abs. 3 KStG zutreffend erteilt, so dass die Regelung des **§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG nicht** zum Tragen kommt. Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist den einzelnen Leistungen jeweils in voller Höhe zuzuordnen (50.000 €/20.000 €/2.000 €).<sup>36</sup> Der **Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022** beläuft sich auf (3.800.000 € ./ 72.000 € =) **3.728.000 €**.

Die Gewinnausschüttungen unterliegen **nicht** der **KapESt**, weil es sich nicht um Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Denn die Bezüge stammen aus Ausschüttungen der fiktiven GmbH, für die Beträge aus deren steuerlichem Einlagekonto i. S. des § 27 KStG als verwendet gelten (**§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 KStG**). Die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos einer Kapitalgesellschaft gem. § 27 Abs. 2 KStG entfaltet grds. keine unmittelbare Bindungswirkung i. S. des § 182 AO, aber über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG materiell-rechtliche Bindungswirkung für die Anteilseigner.<sup>37</sup>

## 2. Besteuerung von M und L

### a) Allgemeines

Die Beteiligungen von M und L an der optierenden ML-OHG gelten für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligungen von nicht persönlich haftenden Gesellschaftern an der fiktiven GmbH (**§ 1a Abs. 3 Satz 1 KStG**). Daher gehören bei M und L durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen grds. zu den Einkünften i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (**§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG**). § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist mit Wirkung ab dem 1.1.2022 entsprechend ergänzt worden.

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht anzuwenden (**§ 1a Abs. 3 Satz 3 KStG**).

### b) M

#### aa) Vorabauschüttungen

Dem M im Jahr 2022 zufließende Vorabauschüttungen i. H. von 50.000 € gehören grds. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (s. Lösung zu Fall 1A, 2a)). Hier wären die Ausschüttungen jedoch i. R. der Einkunftsart **Gewerbebetrieb** zu erfassen, weil die Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung** erfüllt sind und somit der Anteil des M an der optierenden ML-OHG zum BV seines Besitzunternehmens gehört (**§ 1a Abs. 3 Satz 4 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 8 EStG**). Die Gewinnausschüttungen gehören jedoch nicht zu den Bezügen, sondern stellen **nicht steuerbare Vermögensmehrungen** dar, denn sie sind Leistungen der fiktiven GmbH, für die Beträge aus deren steuerlichen Einlagekonto i. S. des § 27 KStG als verwendet gelten (**§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG**). Der Rückzahlungsbetrag i. H. von 50.000 € ist steuerneutral gegen den Buchwert des gehaltenen Anteils – 1.260.000 € – zu verrechnen.<sup>38</sup>

#### bb) Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks an die optierende ML-OHG

M erzielt **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** i. H. von monatlich 24.000 €, da das Grundstück zum BV des Besitzunternehmens gehört (**§ 21 Satz 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 3 EStG**). Eine **vGA** liegt insoweit **nicht** vor, weil die o. a. Miete lt. Sachverhalt auch unter fremden Dritten vereinbart worden wäre.

### cc) Geschäftsführervergütung

Angemessene Vergütungen, die ein Stpfl. als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH bezieht, gehören auch dann zu den **Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit**, wenn die GmbH-Anteile wie in den Fällen der Betriebsaufspaltung notwendiges BV des Stpfl. sind.<sup>39</sup>

Die Einnahmen i. H. von (12 x 9.000 € =) 108.000 €, die M seitens der optierenden ML-OHG für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, führen bei M zu Einkünften i. S. des § 19 EStG (**§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG**). Die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht anzuwenden (**§ 1a Abs. 3 Satz 3 KStG**). Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag i. H. von 1.000 €<sup>40</sup> (oder höhere Werbungskosten) ist zu berücksichtigen (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG).<sup>41</sup>

### c) L

#### aa) Anwendung des EStG

L ist im Jahr 2022 beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn er inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG bezieht. Er hat im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt (**§ 1 Abs. 4 EStG**).

#### (1) Gewinnausschüttungen

L hält seinen Anteil an der fiktiven GmbH lt. Bearbeitungshinweis in seinem **Privatvermögen**. Er könnte inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, wenn es sich um Einkünfte i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt und die leistende fiktive GmbH ihre Geschäftsleitung im Inland hat. L erzielt hinsichtlich seiner im Jahr 2022 zufließenden Vorabauschüttungen grds. Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG (**§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG**). Hinsichtlich des **unangemessen** hohen Anteils der Zinsen i. H. von (4 % von 50.000 € =) 2.000 € liegt grds. eine vGA und damit ein sonstiger Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor. Allerdings gehören weder die Vorabauschüttungen noch die vGA bei L zu den Bezügen (**§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG**; zur Begründung s. o. die Ausführungen zu M, Lösung zu Fall 1A, 2b) aa)). Inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG sind **nicht** gegeben.

Die Ausschüttungen führen zu Minderungen der Anschaffungskosten der Beteiligung des L (**H 20.2 Einlagenrückgewähr, 2. SpStr. Satz 3 EStH**).

#### (2) Zinsen

Die Zinsen i. H. von (4 % von 50.000 € =) 2.000 € stellen Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar (**§ 1a Abs. 3 Nr. 3 KStG**). Insoweit sind jedoch keine inländischen Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG gegeben, weil die **Darlehensforderung des L nicht durch inländischen Grundbesitz o. Ä. gesichert** ist.

#### bb) Anwendung des DBA Türkei

##### (1) Zinsen

Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können im anderen Staat besteuert werden (**Art. 11 Abs. 1 DBA Türkei**). Hiernach kann der Ansässigkeitsstaat Türkei die an L gezahlten Zinsen besteuern. Es handelt sich um Einkünfte aus Forderungen jeder Art i. S. des Art. 11 Abs. 4 DBA Türkei. Die Zinsen gelten als aus der Bundesrepublik Deutschland stammend, weil die ML-OHG hierzulande ansässig ist und keine Betriebsstätte in der Türkei hat (**Art. 11 Abs. 6 DBA Türkei**).

<sup>36</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAA-81827, Rz. 12 Satz 2.

<sup>37</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.5.2010 - I R 51/09, BStBl 2014 II S. 937 NWB IAAAD-51326; H 27 Bindung an die Feststellungen des Bestands des steuerlichen Einlagekontos auf Ebene der Gesellschafter KStH.

<sup>38</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 20.4.1999 - VIII R 44/96, BStBl 1999 II S. 698 NWB MAAA-96631.

<sup>39</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.3.2011 - X R 42/08, BStBl 2012 II S. 188 NWB DAAAD-88269.

<sup>40</sup> Hinweis: Zur Zeit des Redaktionsschlusses zu dieser Ausgabe am 12.4.2022 wurde eine Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags i. R. des Steuerentlastungsgesetzes 2022 diskutiert, § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG-E.

<sup>41</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 81, 83.

Nach Art. 11 Abs. 2 DBA Türkei können die Zinsen auch in der Bundesrepublik Deutschland nach deutschem Recht besteuert werden. Nach deutschem Recht unterliegen die Zinsen nicht dem KapEst-Abzug (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG).

Art. 11 DBA Türkei wird nur auf den Betrag angewendet, der ohne die besonderen Beziehungen zwischen der optierenden ML-OHG und L vereinbart worden wäre, also nur auf den angemessenen Teil der Zinsen i. H. von 2.000 € (Art. 11 Abs. 7 DBA Türkei). Hinsichtlich des darüber hinaus gehenden Betrags kommt Art. 10 DBA Türkei zur Anwendung (s. Lösung zu Fall 1A, 2c) bb) (2)).

## (2) Gewinnausschüttungen

Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden (Art. 10 Abs. 1 DBA Türkei). Dabei sind Dividenden nur solche Einkünfte, die aus Anteilen an Gesellschaften i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA Türkei herrühren, der dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA entspricht. Auch Personengesellschaften können Gesellschaften i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA und folglich zugleich i. S. des Art. 10 OECD-MA sein, wenn sie in dem Staat, in dem der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung liegt, steuerlich im Wesentlichen wie Aktiengesellschaften als selbständige Steuersubjekte behandelt werden. Die optierende ML-OHG stellt eine Gesellschaft i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA Türkei dar, da sie ein Rechtsträger ist, der in Deutschland für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird.<sup>42</sup> Sie ist auch in Deutschland ansässig, weil sie in Minden ihren Ort der Geschäftsleitung hat und somit hierzulande unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA Türkei).<sup>43</sup> Sie hat die Gewinnausschüttung i. H. von 20.000 € sowie die als vGA zu qualifizierenden Zinsen i. H. von 2.000 € an den in der Türkei ansässigen Gesellschafter L gezahlt.

Bei der oGA i. H. von 20.000 € sowie der vGA i. H. von 2.000 € der optierenden ML-OHG könnte es sich abkommensrechtlich um Dividenden i. S. des Art. 10 DBA Türkei handeln. Nach Art. 10 Abs. 3 DBA Türkei bedeutet der in Art. 10 DBA Türkei verwendete Begriff „Dividenden“ u. a. Einkünfte aus Aktien sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte und sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staats, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Darunter fallen auch vGA. Nach deutschem Recht gehören hier die oGA und die vGA nicht zu den Kapitaleinkünften (s. Lösung zu Fall 1A, 2c) aa) (1)). Ausschüttungen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. des § 27 KStG als verwendet gelten, sind nicht steuerbar. Danach hat die Türkei kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der o. a. Gewinnausschüttung.

Dividenden können in der Bundesrepublik Deutschland einem Quellensteuerabzug unterworfen werden (Art. 10 Abs. 2 DBA Türkei). Diese Regelung begründet jedoch kein Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Vornahme eines Quellensteuerabzugs nach nationalem (deutschem) Recht. Hier unterliegen weder die oGA noch die vGA dem KapEst-Abzug, denn sie stellen keine Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

## FALL 2 Abwandlungen zu Fall 1 (Grundfall):

► **Abwandlung 1:** Im Rahmen eines am 15.11.2021 geschlossenen, notariell beurkundeten Vertrags hat M sein Grundstück mit Wirkung zum 31.12.2021 in das Gesamthandsvermögen der ML-OHG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht. Zum SBV des M gehört außerdem eine Forderung gegenüber der ML-OHG aufgrund einer im Jahr 2010 gewährten Pensionszusage. Die steuerlich anzuerkennende Forderung beläuft sich zum 31.12.2021 auf zutreffend 80.000 € und ist i. H.

von 80.000 € in den Verbindlichkeiten der ML-OHG lt. StB zum 31.12.2021 enthalten. M stellt den Antrag, die Forderung als nicht entnommen anzusehen.

► **Abwandlung 2:** Statt L mit Wohnsitz in Izmir ist Paolo Piemont (P) mit Wohnsitz in Pisa/Italien zu 30 % an der ML-OHG beteiligt. Im Übrigen entspricht der Sachverhalt dem Grundfall (Fall 1).

**Aufgabe:** Ordnen Sie die Vorgänge ertragsteuerlich ein. Was ist in Bezug auf die Bilanzierung zu beachten? Überprüfen Sie zudem die Auswirkungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos der optierenden ML-OHG. Ergeben sich Änderungen in Bezug auf die Besteuerung von M und L bzw. P?

**LÖSUNG** ► Im Folgenden werden die Änderungen gegenüber der Lösung zum Grundfall ausgeführt:

### 1. Ertragsteuerliche Beurteilung

#### Abwandlung 1: Einbringung des Mitunternehmeranteils des M

M bringt seinen gesamten Mitunternehmeranteil in die optierende ML-OHG ein. Er überträgt die funktional wesentliche Betriebsgrundlage – das unbebaute Grundstück – unmittelbar vor der Einbringung, also bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt 31.12.2021 in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option in die optierende ML-OHG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf das Kapitalkonto I in das Gesamthandsvermögen dieser OHG. Damit liegt ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fällt. Ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG wird dadurch nicht begründet.<sup>44</sup>

## HINWEIS

Der notariell beurkundete Vertrag v. 15.11.2021 über die Übertragung des Grundstücks von M auf die ML-OHG stellt einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar. Es handelt sich um ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Nach § 5 Abs. 2 Satz 1 GrEStG würde die GrESt zwar anteilig nicht erhoben, weil M zu 70 % an der ML-OHG beteiligt ist. Diese Vorschrift ist hier jedoch nicht anzuwenden, weil die Ausübung der Option nach § 1a KStG am 26.11.2021 als Verminderung des Anteils des M am Vermögen der ML-OHG innerhalb von zehn Jahren gilt (§ 5 Abs. 3 Satz 3 i. V. mit Satz 1 GrEStG).<sup>45</sup>

Dass die sich aus der Pensionszusage ergebende Forderung gegenüber der ML-OHG nicht übertragen worden ist, ist unschädlich. Diese Forderung stellt keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar. Sie gilt aufgrund des Antrags als nicht entnommen, sondern bleibt Rest-BV des M.<sup>46</sup> Insoweit ergibt sich zum 31.12.2021 keine Gewinnauswirkung.

Die Übernahme der in der Gesamthandsbilanz der ML-OHG ausgewiesenen Pensionsverpflichtung i. H. von 80.000 € durch die übernehmende fiktive GmbH stellt keine zusätzliche Gegenleistung i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG dar.<sup>47</sup> Die Pensionsverpflichtung gehört zum Sacheinlagegegenstand Mitunternehmeranteil.

<sup>42</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 54 Satz 1.

<sup>43</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 54 Satz 2.

<sup>44</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 34.

<sup>45</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 58.

<sup>46</sup> Vgl. Rz. 20.28 UmwStE.

<sup>47</sup> Vgl. Rz. 20.29 Satz 1 UmwStE.

Die Pensionszusage der ML-OHG zugunsten des M ist nicht als Gewinnverteilungsabrede anzusehen.<sup>48</sup> Die übernehmende optierende ML-OHG vollzieht mit der Übernahme der Verpflichtung keine Gewinnverteilungsentscheidung, sondern übernimmt im Zuge der Einbringung eine dem Betrieb der übertragenden ML-OHG zuzurechnende betriebliche Verbindlichkeit.<sup>49</sup>

Da die übernehmende optierende ML-OHG das eingebrachte BV des Mitunternehmeranteils des M mit dem Buchwert ansetzt, gelten § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG entsprechend (§ 23 Abs. 1 UmwStG). Die übernehmende optierende ML-OHG tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden ML-OHG aus der dem M erteilten Pensionszusage ein (§ 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG). Bei der Bewertung der Pensionszusage seitens der optierenden ML-OHG mit dem Teilwert i. S. gem. § 6a Abs. 3 EStG ist davon auszugehen, dass das Dienstverhältnis mit M unverändert fortgeführt wird, d. h. die Dienstzeit des M bei der ML-OHG ist anzurechnen. Das gilt auch für die nachfolgenden Bilanzstichtage.<sup>50</sup> Eine Nachholung der bei der ML-OHG unterbliebenen Rückstellung ist unzulässig (§ 6a Abs. 4 Satz 1 EStG).

#### Abwandlung 2: Einbringung des Mitunternehmeranteils des P

Der sechste Teil des UmwStG einschließlich des § 20 UmwStG findet Anwendung. Zwar besteht auch hier kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Besteuerung der späteren Veräußerung der Anteile an der optierenden ML-OHG (Art. 13 Abs. 4 DBA Italien<sup>51</sup>, § 1 Abs. 3 Nr. 3 und § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG). Hier sind jedoch die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 3 i. V. mit § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG erfüllt, weil der an der ML-OHG unmittelbar beteiligte Gesellschafter P seinen Wohnsitz innerhalb des Hoheitsbereichs des EU-Mitgliedstaats Italien hat.<sup>52</sup>

Folge ist, dass unter den weiteren Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG die Buchwertfortführung bzgl. seines Mitunternehmeranteils zulässig ist. Diese Voraussetzungen sind erfüllt:

- Es ist sichergestellt, dass das übernommene BV bei der übernehmenden optierenden ML-OHG der Besteuerung mit KSt unterliegt (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG).
- Die Passivposten des eingebrachten BV übersteigen die Aktivposten nicht (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG).
- Das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten BV bei der übernehmenden optierenden ML-OHG wird nicht ausgeschlossen oder beschränkt, weil kein DBA greift (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG); zum Fall der schädlichen Veräußerung der Anteile durch P innerhalb des Siebenjahreszeitraums wird auf Fall 2A verwiesen.
- Sonstige Gegenleistungen neben den neuen fiktiven Gesellschaftsanteilen werden P nicht gewährt (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG).

## 2. Bilanzierung

Die ÜB der ML-OHG zum 31.12.2021 stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	ÜB ML-OHG 31.12.2021		Passiva
Unbebautes Grundstück	2.000.000 €	Kapital I M	3.260.000 €
Anlagevermögen	1.600.000 €	Kapital II M	840.000 €
Umlaufvermögen	1.800.000 €	Kapital I P	540.000 €
		Kapital II P	360.000 €
		Verbindlichkeiten	400.000 €
	<b>5.400.000 €</b>		<b>5.400.000 €</b>

Die EB der optierenden ML-OHG auf den 1.1.2022 stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	EB optierende ML-OHG 1.1.2022		Passiva
Unbebautes Grundstück	2.000.000 €	Kapitalanteile	3.800.000 €
Anlagevermögen	1.600.000 €	Rücklagen	1.200.000 €
Umlaufvermögen	1.800.000 €	Verbindlichkeiten	400.000 €
	<b>5.400.000 €</b>		<b>5.400.000 €</b>

## 3. Steuerliches Einlagekonto

Auf die allgemeinen Ausführungen in den Lösungshinweisen zum Fall 1 (Grundfall) wird hingewiesen. Laut StB der optierenden ML-OHG zum 31.12.2021 beläuft sich das Eigenkapital auf insgesamt 5.000.000 €, das als Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 1.1.2022 gesondert festzustellen ist.

Der ausschüttbare Gewinn zum 1.1.2022/31.12.2021 ist wie folgt zu ermitteln:

Eigenkapital lt. StB 1.1.2022/31.12.2021	5.000.000 €
Gezeichnetes Kapital	0 €
./ Bestand des steuerlichen Einlagekontos	5.000.000 €
<b>Ausschüttbarer Gewinn 1.1.2022/31.12.2021</b>	<b>0 €</b>

Die Leistungen i. H. von 72.000 € übersteigen den ausschüttbaren Gewinn um 72.000 €. In dieser Höhe mindern die Leistungen den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022 beläuft sich auf (5.000.000 € ./ 72.000 € =) **4.928.000 €**.

## 4. Besteuerung von M und P (Abwandlung 2)

### a) M

M erzielt ab 1.1.2022 keine Einkünfte aus der Vermietung des unbebauten Grundstücks mehr. Vgl. i. Ü. die Lösung zu Fall 1 unter 2a) sowie zu M und L (Anwendung des EStG) die Lösung zu Fall 1A, 2b) und c).

### b) P

#### aa) Anwendung des DBA Italien<sup>53</sup>

##### (1) Zinsen

Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können im anderen Staat besteuert werden (Art. 11 Abs. 1 DBA Italien). Danach kann der Ansässigkeitsstaat Italien die an P gezahlten Zinsen besteuern. Es handelt sich um Einkünfte aus Forderungen jeder Art i. S. des Art. 11 Abs. 4 Satz 1 DBA Italien. Der Ausdruck „Zinsen“ umfasst jedoch nicht die in Art. 10 DBA Italien genannten Einkünfte (Art. 11 Abs. 4 Satz 2 DBA Italien). Der unangemessen hohe Anteil der Zinsen stellt mithin abkommensrechtlich keine Zinsen dar (Art. 11 Abs. 7 DBA Italien).

##### (2) Gewinnausschüttungen

Insoweit wird auf die Ausführungen zu L und zu Art. 10 DBA Türkei hingewiesen ((Lösung zu Fall 1A, 2c) bb) (2)). Die Ausführungen zu Art. 10 DBA Türkei gelten inhaltlich entsprechend auch hinsichtlich der Anwendung des Art. 10 DBA Italien, wobei der Begriff der „Dividenden“ in Art. 10 Abs. 6 DBA Italien definiert wird.

48 Vgl. BMF, Schreiben v. 29.1.2008 - IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl 2008 I S. 317 NWB NAAAC-70906, Rz. 1.

49 Vgl. Rz. 20.29 Satz 4 UmwStE.

50 Vgl. Rz. 20.32 UmwStE.

51 Vgl. DBA Italien i. d. F. v. 18.10.1989, BGBl 1990 II S. 742, BStBl 1990 I S. 396 NWB OAAAA-87609.

52 Vgl. Rz. 01.53 Satz 3 UmwStE.

53 Vgl. DBA Italien v. 18.9.1989, BGBl 1990 II S. 742, BStBl 1990 I S. 396 NWB OAAAA-87609.

**FALL 2A** ➔ **Fortsetzung von Fall 2:** Im Jahr 2027 veräußert P seinen Anteil an der optierenden ML-OHG zum Preis von 1.000.000 €.

**Aufgabe:** Beurteilen Sie den Sachverhalt ertragsteuerlich.

**LÖSUNG** ➔ Nach § 25 UmwStG gelten die §§ 22–23 UmwStG entsprechend, mithin auch § 22 UmwStG. Der dem P i. R. der fiktiven Einbringung gewährte Anteil ist als **sperrfristverhaftet i. S. des § 22 Abs. 1 UmwStG** zu qualifizieren, da es sich um eine Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) handelt.<sup>54</sup> Der einbringende P veräußert seinen erhaltenen Anteil innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt 31.12.2021. Damit ist der Tatbestand des § 22 Abs. 1 UmwStG erfüllt.<sup>55</sup> Unter den **persönlichen Anwendungsbereich** des § 22 UmwStG fallen auch Steuerausländer als Anteilseigner aus dem EU-/EWR-Bereich, bei denen die Bundesrepublik Deutschland kein Besteuerungsrecht für die stillen Reserven der erhaltenen Anteile hat.

**Rechtsfolge** des § 22 UmwStG ist die **rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns I**, d. h. eines Vorgangs, der für den Steuerausländer – hier P – den letzten Akt vor dem Ausscheiden aus der inländischen Steuerpflicht darstellt und folglich noch der deutschen Besteuerung unterliegt.<sup>56</sup> Der Einbringungsgewinn stellt inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG dar. Zur Begründung wird auf die Ausführungen zu L verwiesen (Lösung zu Fall 1, 2c) aa) (1)). Die Veräußerung der erhaltenen Anteile gilt insoweit als **rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG**.

Der Einbringungsgewinn I ist wie folgt zu berechnen (**§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG**):

Gemeiner Wert des anteiligen eingebrachten BV	1.140.000 €
./. Buchwert des anteiligen eingebrachten BV	900.000 €
Unterschiedsbetrag	240.000 €
./. Verringerungsbetrag (5 volle Jahre sind seit dem 31.12.2021 abgelaufen) =	
$\frac{5}{7}$ von 240.000 € = kaufm. gerundet	171.429 €
<b>Steuerpflichtiger Einbringungsgewinn I</b>	<b>68.571 €</b>

Der Einbringungsgewinn I gilt als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile (**§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG**).

Nun wird der im Jahr 2027 tatsächlich erzielte Veräußerungsgewinn hinsichtlich des Anteilsverkaufs angepasst.

Wäre die Einbringung im Jahr 2021 tatsächlich zum gemeinen Wert erfolgt, hätte sich bei P ein entsprechend höherer Beteiligungsansatz ergeben. Dieser Effekt soll ebenfalls berücksichtigt werden. Dabei wird der ursprüngliche Beteiligungsansatz um den Betrag des steuerpflichtigen Einbringungsgewinns I erhöht:

Anschaffungskosten aus 2021	900.000 €
+ Einbringungsgewinn I	68.571 €
<b>Korrigierte Anschaffungskosten</b>	<b>968.571 €</b>

Daraus ergibt sich für die Ermittlung des verbleibenden Veräußerungsgewinns folgende Berechnung:

Veräußerungspreis in 2027	1.000.000 €
./. Korrigierte Anschaffungskosten	968.571 €
<b>Veräußerungsgewinn 2027</b>	<b>31.429 €</b>

Nach Anwendung des **Teileinkünfteverfahrens** verbleibt ein Betrag von (60 % von 31.429,00 € =) **18.857,40 €** (§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG, § 3c Abs. 2 EStG).

P erzielt inländische **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, weil die Einkünfte unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 i. V. mit Abs. 6 EStG erzielt werden und es sich um Anteile an einer fiktiven GmbH handelt, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland hat (§ 49 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG).<sup>57</sup> Das **Besteuerungsrecht** hat **Italien**, da es sich um Vermögen handelt, das nicht in Art. 13 Abs. 1, 2 und 3 DBA Italien genannt ist und der Veräußerer P in Italien ansässig ist (**Art. 13 Abs. 4 DBA Italien**). Sollte der Veräußerungsgewinn in Italien nicht der Besteuerung unterliegen, weil Italien die Option nicht anerkennt und davon ausgeht, dass die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht hat, ist der Gewinn ungeachtet der Bestimmung des Art. 13 Abs. 4 DBA Italien hierzulande zu besteuern (**§ 50d Abs. 14 Satz 2 EStG**).<sup>58</sup>

Die optierende ML-OHG kann auf Antrag den bei P versteuerten Einbringungsgewinn i. H. von 68.571 € im Jahr 2027 als **Erhöhungsbetrag** ansetzen, soweit P die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies durch Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen FA nachgewiesen wurde (**§ 22 Abs. 5 UmwStG**). Der Ansatz des Erhöhungsbetrags bleibt ohne Auswirkung auf den Gewinn 2027 der optierenden ML-OHG (**§ 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG**). In diesem Fall sind bei der GmbH die Buchwerte der WG des Anlagevermögens, die stille Reserven enthalten, um insgesamt 68.571 € zu erhöhen. Erst im Jahr 2027 erfolgt eine Korrektur der Wertansätze bei der optierenden ML-OHG; eine Änderung der KSt-Bescheide 2022–2026 und insbesondere eine rückwirkende Anpassung der AfA erfolgt hingegen nicht.

Sind **einzelne WG**, auf die sich die stillen Reserven verteilen sollen, zwischenzeitlich in den Jahren 2022 bis zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung zum gemeinen Wert veräußert worden und daher **im BV der optierenden ML-OHG nicht mehr enthalten**, kann dies als **sofortiger Aufwand im Jahr 2027** behandelt werden. Begründung: Bei Veräußerung der WG wäre bei sofortiger Aufstockung der Buchwerte ein entsprechend niedrigerer Gewinn entstanden. Wurde das eingebrachte BV zwischenzeitlich zu einem **unter dem Buchwert liegenden Wert weiter übertragen**, ist weder eine Buchwertaufstockung noch der Abzug als Aufwand zulässig.<sup>59</sup>

## AUTOR



### Bernhard Suck,

Dipl.-Finw., war in der Zeit von Juni 1992 bis August 2010 als Dozent an der Thüringer Fachhochschule für öffentliche Verwaltung – Fachbereich Steuern – insbesondere für die Gebiete Abgabenordnung, Besteuerung der Gesellschaften und internationales Steuerrecht tätig. Zuvor übte er verschiedene Funktionen als Sachbearbeiter und Sachgebietsleiter an hessischen Finanzämtern aus.

54 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 46.

55 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 65.

56 Vgl. Dötsch/Patt/Pung/Mühlenbrock, UmwStG, Stand: 6/2021, § 22 Rz. 5.

57 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 62.

58 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 63.

59 Gesetzentwurf der Bundesregierung zum SEStEG, BT-Drucks. 16/2710 v. 25.9.2006; Rz. 23.09 UmwStG.

# STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung:



## LERNPHASEN-FAHRPLAN

### MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

### JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürher mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg

### AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank