

Teilentgeltliche Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen ein sog. Mischentgelt

1. Bringt der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar (gegen BMF-Schreiben v. 11.11.2011 – IV C 2S 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, 1314, Tz. 01.47, letzter Satz).
2. Erhält der Steuerpflichtige im Rahmen der Einbringung seines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft neben dem Mitunternehmeranteil auch eine Darlehensforderung gegen die Gesellschaft, schließt dies die Anwendung des § 24 UmwStG nicht aus; die Gutschrift auf dem Darlehenskonto ist jedoch als Entgelt anzusehen, das sich grundsätzlich gewinnrealisierend auswirken kann.
3. Bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt – bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft – wird bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt (gegen BMF-Schreiben v. 11.11.2011, a.a.O., Tz. 24.07).

*BFH, Urt. v. 18.09.2013 – X R 42/10

Kurzfassung:

Im Streitfall hatte ein Einzelunternehmer seinen Betrieb, der einen Buchwert von 352.356,12 €, aber zugleich hohe stille Reserven aufwies, zum Buchwert in eine GmbH & Co. KG eingebracht. Zugleich nahm er seine Ehefrau und zwei Kinder mit Kapitalanteil von insgesamt 100.000 € unentgeltlich in die neu gegründete KG auf. Er selbst erhielt in der KG einen Kapitalanteil von 150.000 € sowie eine Darlehensforderung von 102.356,12 €. Sowohl das Finanzamt als auch das FG nahmen an, dass der Einzelunternehmer aufgrund der Einräumung der Darlehensforderung einen Gewinn von 95.717,65 € zu versteuern habe. Dem ist der BFH nicht gefolgt. Da die Summe aller Kapitalkonten sowie der Darlehensforderung (352.356,12 €) nicht größer sei als der Buchwert des bisherigen Einzelunternehmens, ergebe sich kein Gewinn.

Der BFH geht zunächst mit der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben v. 25.03.1998 – IV B 7 – S 1978 – 21/98, IV B 2 – S 1909 - 33/98, BStBl I 1998, 268 Tz. 24.08; ebenso sog. Umwandlungssteuererlass BMF-Schreiben v. 11.11.2011, a.a.O., Tz. 24.07) und dem überwiegenden Teil des Schrifttums davon aus, dass eine Gutschrift auf einem Darlehenskonto grundsätzlich als Entgelt anzusehen ist und sich gewinnrealisierend auswirken kann. Das Urteil macht jedoch deutlich, dass bei einer Einbringung eines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft, für die dem Einbringenden ein sog. Mischentgelt – bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Gesellschaft – gewährt wird, nicht zwingend ein steuerpflichtiger Gewinn anfällt. Vielmehr kann eine Gewinnrealisierung bei Wahl der Buchwertfortführung vermieden werden, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt.

Damit ist der BFH von der Auffassung der Finanzverwaltung abgewichen, die den Vorgang in derartigen Fällen nach dem Verhältnis der beiden Teilleistungen in einen erfolgsneutral gestaltbaren und einen zwingend erfolgswirksamen – und damit steuererhöhenden – Teil aufspaltet (BMF-Schreiben v. 11.11.2011, a.a.O., Tz. 24.07).

Praxis-Tipp:

Die neue Entscheidung des BFH erweitert die bereits bestehenden Möglichkeiten der Unternehmen, durch Inanspruchnahme der Regelung des § 24 UmwStG Umstrukturierungen vorzunehmen, ohne dass dabei Ertragsteuern anfallen.

Auf die unterschiedlichen Auffassungen, die derzeit zwischen dem IV. Senat des BFH und der Finanzverwaltung hinsichtlich der Anwendung der sog. Trennungstheorie in den Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 EStG) bestehen (vgl. einerseits BFH, Urt. v.

19.09.2012 – IV R 11/12, andererseits BMF-Schreiben v. 12.09.2013 – IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl I 2013, 1164), brauchte der X. Senat des BFH in dieser Entscheidung nicht einzugehen.

Ausstellung von Rechnungen – Änderungen der §§ 14, 14a UStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

Das BMF hat mit Schreiben vom 25.10.2013 – IV D 2 – S 7280/12/10002 die Änderungen der §§ 14, 14a UStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809) erläutert und den UStAE entsprechend angepasst.

Kurzfassung:

Die Grundsätze dieses Schreibens zur Ausstellung von Rechnungen gelten für Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, die nach dem 29.06.2013 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 UStG i.V.m. Art. 31 Abs. 1 Amtshilfe RLUMsG). Für Rechnungen, die bis einschließlich 31.12.2013 ausgestellt werden, wird es nicht beanstandet, wenn die Rechnungsangabe nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG fehlt bzw. die Angaben in der Rechnung oder Gutschrift (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) nicht den Vorgaben nach § 14a Abs. 1, 5 und 6 UStG entsprechen.

Praxis-Tipp:

Formulierungen, die in anderen Amtssprachen für die Rechnungsangaben in Art. 226 Nr. 10a, 11a, 13 und 14 MwStSystRL der jeweiligen Sprachfassung verwendet werden, sind zulässig. Das BMF-Schreiben enthält eine Tabelle zu den anerkannten, in anderen Amtssprachen verwendeten Begriffen für Rechnungsangaben (Gutschrift, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, Sonderregelung für Reisebüros, Gebrauchsgüter/Sonderregelung, Kunstgegenstände/Sonderregelung, Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung).

Rechnungsangabe „Gutschrift“

Ein wesentlicher Punkt ist die Verwendung des Begriffs der Gutschrift: Die Pflichtangaben in der Rechnung nach § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG sind um die Rechnungsangabe „Gutschrift“ erweitert worden (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG). Vereinbaren die am Leistungsaustausch Beteiligten, dass der Leistungsempfänger über

- den Umsatz abrechnet (Gutschrift, § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG), kommt § 14 Abs. 7 Satz 1 UStG nicht zur Anwendung. Damit bleibt es bei den allgemeinen Grundsätzen der Rechnungserteilung nach den §§ 14, 14a UStG.
- eine sonstige Leistung i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG abrechnet (Gutschrift, § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG), die im Inland ausgeführt wird und für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 1 und 5 UStG schuldet, ist § 14a Abs. 1 Satz 2 und 3 und Abs. 5 UStG entsprechend anzuwenden.

Vor Ergehen des BMF-Schreibens wurde teilweise empfohlen, den Begriff Gutschrift nicht mehr für die sog. kaufmännische Gutschrift zu verwenden, um eine Verwechslung mit Gutschriften im umsatzsteuerlichen Sinne zu vermeiden. Nach den Ausführungen des BMF ist diese im allgemeinen Sprachgebrauch als Gutschrift bezeichnete Stornierung oder Korrektur der ursprünglichen Rechnung keine Gutschrift im umsatzsteuerrechtlichen Sinne. Wird in einem solchen Dokument der Begriff der Gutschrift verwendet, obwohl in diesem Fall keine Gutschrift nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG vorliegt, ist dies weiterhin umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich. Die Bezeichnung als Gutschrift führt allein nicht zur Anwendung des § 14c UStG. Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers soll nicht allein wegen begrifflicher Unschärfe versagt werden, wenn die gewählte Bezeichnung hinreichend eindeutig ist (z.B. Eigenfaktura), die Gutschrift im Übrigen ordnungsgemäß erteilt wurde und keine Zweifel an ihrer inhaltlichen Richtigkeit bestehen.

Maßgeblich anzuwendendes Recht für die Rechnungserteilung

Grundsätzlich richtet sich das maßgeblich anzuwendende Recht für die Rechnungsstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem der Umsatz ausgeführt wird (§ 14 Abs. 2 Satz 1 UStG). Von diesem Grundsatz werden mit der Einfügung des § 14 Abs. 7 UStG und der Neufassung des § 14a Abs. 1 UStG die folgenden beiden Fällen ausgenommen, in denen u.a. keine Abrechnung per Gutschrift vereinbart worden ist:

1. Ist ein Unternehmer zwar nicht im Inland, aber in einem anderen Mitgliedstaat ansässig und führt er einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Inland steuerbaren Umsatz aus, für den der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 UStG ist, gelten für die Rechnungserteilung die Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem der Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, von der aus der Umsatz ausgeführt wird, oder – in Ermangelung eines Sitzes – seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 14 Abs. 7 Satz 1 UStG).
2. Führt ein im Inland ansässiger Unternehmer einen Umsatz in einem anderen EU-Staat aus, an dem keine Betriebsstätte in diesem Mitgliedstaat beteiligt ist, und wird die Steuer in diesem Mitgliedstaat vom Leistungsempfänger geschuldet, ist der Unternehmer zur Ausstellung einer Rechnung nach den §§ 14, 14a UStG verpflichtet (§ 14a Abs. 1 Satz 1 UStG).

Zeitpunkt der Rechnungsausstellung

Nach § 14 Abs. 2 UStG ist eine Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung auszustellen, sofern eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht. In den folgenden Fällen gilt nunmehr eine kürzere Frist:

Führt der Unternehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung i.S.d. § 6a UStG aus, ist er verpflichtet, spätestens am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist, eine Rechnung auszustellen (§ 14a Abs. 3 UStG). Die gleiche Frist gilt, wenn der Unternehmer eine sonstige Leistung i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG in einem anderen Mitgliedstaat ausführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 14a Abs. 1 Satz 2 UStG).

Eine Nichteinhaltung dieser Frist stellt keine Ordnungswidrigkeit nach § 26a UStG dar. Zum zivilrechtlichen Anspruch auf Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung vgl. Abschn. 14.1 Abs. 5 UStAE.

Rechnungsangabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“

In § 14a Abs. 5 UStG wurde die bisherige Hinweispflicht auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 5 UStG konkretisiert. Dies entspricht der unionsrechtlichen Vorgabe in Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL. Führt der Unternehmer eine Leistung i.S.d. § 13b Abs. 2 UStG aus, für die der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 UStG die Steuer schuldet, ist er zur Ausstellung einer Rechnung mit der Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet. Alternativ kommen Formulierungen in Betracht, die in anderen Amtssprachen für den Begriff „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ in Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL der jeweiligen Sprachfassung verwendet werden (z.B. „Reverse charge“).

Erteilt der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung, die entgegen § 14a Abs. 5 Satz 1 UStG nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthält (vgl. Abschn. 13b.14 Abs. 1 UStAE), ist dem Leistungsempfänger dennoch der Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen der § 15 UStG zu gewähren, da nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG das Vorliegen einer Rechnung nach §§ 14, 14a UStG nicht Voraussetzung für den Abzug der nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldeten Steuer als Vorsteuer ist (Abschn. 13b.15 Abs. 2 UStAE n.F.).

Rechnungsangabe bei Sonderregelungen

§ 14a Abs. 6 UStG wurde zur Umsetzung des Art. 226 Nr. 13 und 14 MwStSystRL dahingehend konkretisiert, dass die Rechnung in Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG die Angabe „Sonderregelung für Reisebüros“ und in den Fällen der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG die Angabe „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“ enthalten muss. Auch hier kann der Rechnungsaussteller anstelle der deutschen Begriffe alternativ Formulierungen verwenden, die in anderen Amtssprachen für die Rechnungsangabe nach Art. 226 Nr. 13 und 14 MwStSystRL der jeweiligen Sprachfassung verwendet werden (z.B. „Margin scheme – Travel agents“ für „Sonderregelung für Reisebüros“).

Ein gesonderter Steuerausweis ist in den Fällen des § 25 Abs. 3 und § 25a Abs. 3 und 4 UStG unzulässig (§ 14a Abs. 6 Satz 2 UStG) und ein Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen ausgeschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Dezember 2013

- 10.12. Lohn- u. Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.12. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.12. Einkommen- Körperschaft- und Kirchensteuer