

VORSICHT STEUERFALLE – der gefährliche (weil steuerrechtlich „teure“) Verkauf eines Teils eines Mitunternehmeranteils, die Vorzüge der GmbH, und ein denkbarer Ausweg? Zum Urteil des FG Düsseldorf vom 22.10.2013 zu einem oft verkannten Thema

Es geht meist um viel Geld. Werden Beteiligungen – gleich ob an Personen – oder Kapitalgesellschaften – verkauft, wird steuerlich ermittelt, ob ein Gewinn oder Verlust entstanden ist. Ausnahme: der Verkauf von Beteiligungen an Personengesellschaften, die nur Überschusseinkünfte erzielen, ist steuerlich nicht relevant; Gegenausnahme: das Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG. Ermittelt wird der Gewinn / Verlust durch die einfache Rechnung: Verkaufspreis minus Anschaffungskosten. Das ist simpel, hält aber dennoch ein paar Fallstricke bereit, die in der Praxis gerne übersehen werden.

Bei GmbH – Anteilen ist es beliebt, mehrere Anteile eines Inhabers zu einem Anteil zusammen zu legen. Gesellschaftsrechtlich kein Problem, steuerlich schon, jedenfalls dann, wenn die Anteil unterschiedlich hohe Anschaffungskosten haben. Beispiel: A hält seit Gründung einen Anteil Nr. 1 an einer GmbH im Nennwert = Anschaffungskosten von 10 TEUR. Später kauft A von dem B dessen Anteil Nr. 2 von 5 TEUR für 1,0 Mio. EUR hinzu. Nach Abtretung von B an A legt A auf Anraten des Notars die beiden Anteile von 10 TEUR und 5 TEUR zu einem Anteil 15 TEUR zusammen.

Vier Jahre später bietet ein Investor dem A für einen Anteil von 5 TEUR 1,5 Mio. EUR als Kaufpreis. A verkauft an den Investor zu dem Preis. Hätte A die Anteile nicht zusammengelegt,

hätte A die Wahl gehabt, ob er von dem Anteil Nr. 1 einen Teilbetrag von 5 TEUR oder den Anteil Nr. 2 verkauft. Bei einem Verkauf von Anteil Nr. 2 hätte A 500 TEUR versteuern müssen (1,5 minus 1,0 Mio. EUR), bei einem Verkauf eines Anteils an dem Anteil Nr. 1 hätte A dagegen rd. 1,0 Mio. EUR mehr, nämlich 1,495 Mio. EUR (1,5 Mio. EUR minus 5 TEUR) versteuern müssen. Dieses Wahlrecht hat A infolge der Zusammenlegung der Anteile Nr. 1 und Nr. 2 nicht mehr. Dem Verkaufspreis von 1,5 Mio. EUR für einen Anteil von nominell 5 TEUR muss A den Durchschnitt der Anschaffungskosten für den Anteil von 15 TEUR nominell gegenüberstellen. Das sind in dem Beispiel 335 TEUR für 5 TEUR (15 TEUR nominell = 1,005 Mio. EUR Anschaffungskosten). Der Gewinn, den A also versteuern muss, beträgt dann 1.165,00 TEUR (1,5 Mio. EUR minus 335 TEUR).

Aus steuerlichen Gründen ist es daher sinnvoll, die Anteile nicht zusammenzulegen, um das eben genannte Wahlrecht zu erhalten.

Und wie ist das bei Personengesellschaften? Gesellschaftsrechtlich kann eine Person immer nur eine Beteiligung an einer Personengesellschaft haben. Erhöht sich die Beteiligung eines Gesellschafters durch Kauf oder infolge Ausscheidens eines anderen Gesellschafters, dann entsteht kein neuer Anteil des Gesellschafters. Das bei Kapitalgesellschaften eben beschriebene Wahlrecht gibt es also nicht. Das hat unlängst das FG Düsseldorf mit seiner Entscheidung vom 22.10.2013 (13 K 2696/11 F, EFG 2014, 132) entschieden. Gegen die Entscheidung ist eine NZB bei dem BFH unter Az. VIII B 131/13 anhängig).

Fraglich ist, ob die Entscheidung zwingend ist. Im Steuerrecht gilt zwar der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, im Steuerrecht gibt es aber gesetzlich geregelte Ausnahmen vom Zivilrecht. So ordnet § 39 AO an, dass Wirtschaftsgüter abweichend vom Zivilrecht dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet werden. Vor diesem Hintergrund läge es nahe, einem Gesellschafter einer Personengesellschaft zuzubilligen, seine Anteile „separat“ auf getrennten Konten zu führen, so dass sie nachvollziehbar wären. Das ist in vielen Fällen zwingend geboten, z.B. im Falle des Nießbrauchs an einem übertragenen Anteil an einer Personengesellschaft. Der Nießbraucher erhält nur den Gewinn, den Verlust trägt der Nießbrauchsbelastete.

Eine weitere Lösung könnte darin liegen, einen Treuhänder einzuschalten, um schon zivilrechtlich das „Zusammenfallen“ mehrerer Beteiligungen zu einer dadurch zu verhindern, dass man „nach außen“ mehrere Gesellschafter hat. Wenn aber dies anerkannt werden sollte, dann sollte auch die von uns favorisierte Lösung der Trennung anerkannt werden. Wir sind gespannt, wie der BFH entscheiden wird.

ws