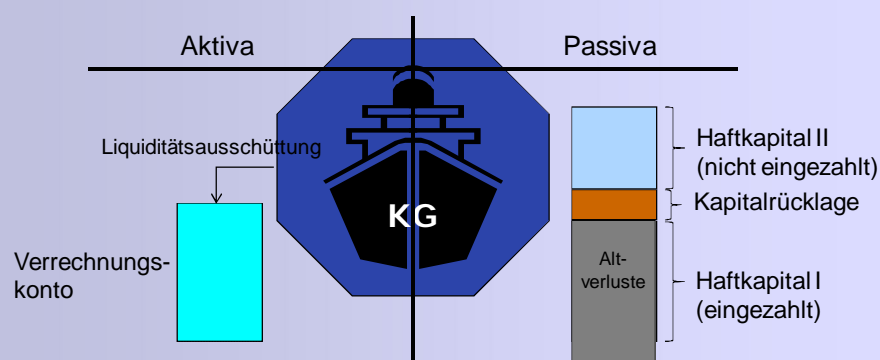


Gesellschafterkonten – Eigen- oder Fremdkapital?

- Qualifikation von Gesellschafterkonten
 - ▶ Gesellschaftsrechtliche Frage, die vorrangig Verhältnis der Gesellschafter zueinander betrifft
 - ▶ Steuerrecht knüpft an Zivilrechtslage an
 - ▶ Rechtsprechung des BFH betrifft als Vorfrage häufig zivilrechtliche Beurteilung

Gesellschafterkonten – Eigen- oder Fremdkapital?

- BFH vom 16.10.2008 IV R 98/06, BStBl II 2009, 272



Aktivisches Verrechnungskonto Eigen- oder Fremdkapital?

Gesellschafterkonten – Eigen- oder Fremdkapital?

- BFH vom 16.10.2008 IV R 98/06, BStBl II 2009, 272
 - ▶ Gesellschaftsvertraglich nicht vorgesehene Auszahlungen an Gesellschafter begründen Rückzahlungsforderung der Gesellschaft
 - ▶ Aktivisches Gesellschafter-Verrechnungskonto mindert nicht das Kapitalkonto iSd. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG

Gesellschafterkonten – Eigen- oder Fremdkapital?

- Zwei-Konten-System der §§ 120, 167 HGB
 - ▶ Kapitalkonto I
 - ▷ Pflichteinlage
 - ▷ Verlustanteile
 - ▷ Gewinnanteile bis zur vollständigen Leistung der Hafteinlage
 - ▶ Kapitalkonto II
 - ▷ Gewinnanteile nach Leistung der Hafteinlage
 - ▷ Auszahlungen („Entnahmen“)
 - ▶ Eigenkapital
 - ▷ Nur Kapitalkonto I

Gesellschafterkonten – Eigen- oder Fremdkapital?

- Zwei-Konten-Modell vertraglich
 - ▶ Kapitalkonto I
 - ▷ Pflichteinlage
 - ▶ Kapitalkonto II
 - ▷ Sonstige Einlagen
 - ▷ Entnahmen
 - ▷ Verlustanteile
 - ▷ Gewinnanteile
 - ▶ Eigenkapital
 - ▷ Kapitalkonto I und II

Gesellschafterkonten – Eigen- oder Fremdkapital?

- Drei-Konten-Modell
 - ▶ Kapitalkonto I
 - ▷ Pflichteinlage
 - ▶ Kapitalkonto II
 - ▷ Verlustanteile
 - ▷ Nicht auszahlbare Gewinnanteile
 - ▶ Kapitalkonto III
 - ▷ Sonstige Einlagen
 - ▷ Entnahmen
 - ▷ Auszahlbare Gewinnanteile
 - ▶ Eigenkapital
 - ▷ Kapitalkonto I und II

Gesellschafterkonten – Eigen- oder Fremdkapital?

- Vier-Konten-Modell
 - ▶ Kapitalkonto I
 - ▷ Pflichteinlage
 - ▶ Kapitalkonto II
 - ▷ Gewinnanteile
 - ▶ Kapitalkonto III
 - ▷ Sonstige Einlagen
 - ▷ Entnahmen
 - ▶ Kapitalkonto IV
 - ▷ Verlustanteile
 - ▶ Eigenkapital
 - ▷ Kapitalkonto I und IV,
 - ▷ Kapitalkonto II, wenn Kapitalkonto IV Unterkonto zu Kapitalkonto II ist oder gesamthänderisch gebundene Rücklage ausweist

Gesellschafterkonten – Eigen- oder Fremdkapital?

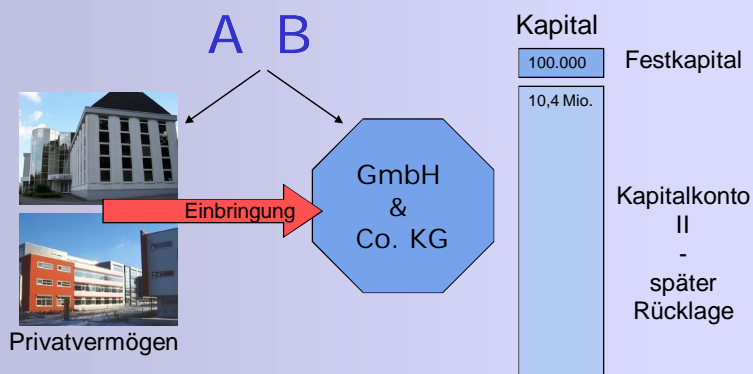
- Aktives Gesellschafterkonto
 - ▶ Zwei-Konten-Modell
 - ▷ Konto bleibt wegen Verlustverrechnung steuerliches Eigenkapital
 - ▶ Drei/Vier-Konten-Modell
 - ▷ Negativ-Saldo auf Forderungskonto kann zu Änderung des Charakters führen
 - Ja: Bei Einlagenrückgewähr, aber nicht jede Überziehung ist Einlagenrückgewähr
 - Ja: Bei gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnvorschüssen
 - Nein: Bei gesellschaftsvertraglich nicht vorgesehenen Auszahlungen

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- Bedeutung der Gegenbuchung
 - ▶ Buchung auf Eigenkapitalkonto
 - ▷ Abgrenzung Einlage von Einbringung
 - ▷ Einlage ist unentgeltliches Geschäft
 - ▷ Einbringung erfolgt entgeltlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten
 - ▶ Buchung auf Fremdkapitalkonto
 - ▷ Entgelt durch Begründung einer Gesellschafterforderung

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- BFH vom 24.1.2008 IV R 37/06, DStR 2008, 761



AfA-Bemessungsgrundlage abzüglich AfA im PV?

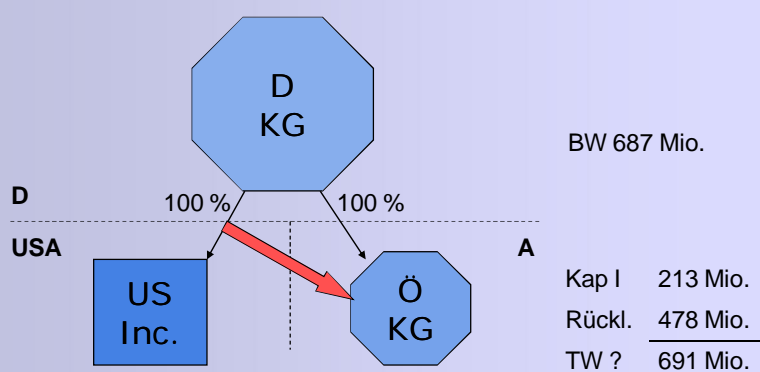
Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- BFH vom 24.1.2008 IV R 37/06, DStR 2008, 761
 - ▶ Leitsatz

Die Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine gewerbliche Personengesellschaft (gegen die Gewährung von Mitunternehmeranteilen) begründet keine Einlage im Sinne von § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG 2000 (jetzt: Satz 5). Dies gilt auch, wenn der Wert des Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern auch anderen Kapitalunterkonten gutgeschrieben wird.

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- BFH vom 17.7.2008 I R 77/06, BStBl II 2009, 464



Vollentgeltliche Einbringung, Entnahme ?

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- BFH vom 17.7.2008 I R 77/06, BStBl II 2009, 464
 - ▶ Leitsatz

1. Die Einbringung eines Wirtschaftsguts als Sacheinlage in eine KG ist ertragsteuerrechtlich auch insoweit als Veräußerungsgeschäft anzusehen, als ein Teil des Einbringungswerts in eine Kapitalrücklage eingestellt worden ist (entgegen BMF-Schreiben vom 26. November 2004, BStBl I 2004, 1190). ...

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- BMF vom 26.11.2004, BStBl I 2004, 1190
 - ▶ Soweit dem Einbringenden keine Gesellschaftsrechte und auch keine sonstigen Gegenleistungen (einschließlich Begründung einer Darlehensforderung bei Buchung auf einem Darlehenskonto) gewährt werden, liegt mangels Gegenleistung eine verdeckte Einlage vor. Sie ist nach § 4 Abs. 1 Satz 5 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu bewerten, auch wenn sie in der Steuerbilanz der Gesellschaft das Eigenkapital erhöht.

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- BMF vom 20.5.2009, BStBl I 2009, 671
 - ▶ Die Rechtsauffassung des BFH, wonach ein vollentgeltlicher Vorgang anzunehmen ist, wenn die Sacheinlage zum Teil auf dem Kapitalkonto und zum Teil auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gebucht wird, ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Sofern die Rechtsauffassung des BFH für den Steuerpflichtigen zu einer Verschärfung gegenüber der bisher geltenden Auffassung der Finanzverwaltung führt, kann auf Antrag die bisherige Verwaltungsauffassung in Tz. 2b des BMF-Schreibens vom 26. November 2004 (BStBl I S. 1190) für Übertragungsvorgänge bis zum 30. Juni 2009 weiterhin angewendet werden.
 - ▶ Bei Anwendung der Übergangsregelung liegt, soweit eine Gegenbuchung teilweise auch auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, ein unentgeltlicher Vorgang (verdeckte Einlage) vor; ein entgeltlicher Vorgang liegt insoweit vor, als die Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto erfolgt.

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- Unentgeltliche Sacheinlagen noch möglich?
 - ▶ Vermeidung einer Besteuerung stiller Reserven, die im Privatvermögen entstanden sind
 - ▷ Private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG)
 - ▷ Veräußerung „wesentlicher“ Beteiligung (§ 17 EStG)
 - ▷ Veräußerung des Kapitalstocks (§ 20 Abs. 2 EStG)

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- Entgeltliche Einbringung
 - ▶ Begründung einer Forderung
 - ▷ Buchung auf Darlehenskonto oder unechtem Kapitalkonto II
 - ▶ Erhöhung des Kapitalkontos I
 - ▷ Kapitalkonto I repräsentiert Gesellschaftsrechte
 - ▷ Entgelt auch, wenn relativer Anteil am Gesellschaftsvermögen gleich bleibt?
 - So im Urteil I R 77/06: 100 %

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- Buchung auf echtem Kapitalkonto II oder gesamthänderisch gebundener Rücklage?
 - ▶ Finanzverwaltung: Entgelt bei Kapitalkonto II, kein Entgelt bei Rücklage
 - ▶ Wacker: In beiden Fällen kein Entgelt
 - ▶ M.E.: In beiden Fällen Entgelt
 - ▷ Absolute Erhöhung des Anteils am Gesellschaftsvermögen reicht nach BFH aus
 - ▷ Volle Entgeltlichkeit bei gesplitteter Gegenbuchung nur so erklärlich

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- Personelle Zuordnung der Rücklage ?
 - ▶ Entspricht der Interessenlage, wenn keine Schenkung an andere Gesellschafter beabsichtigt ist
 - ▶ Aber Widerspruch zu BFH v. 17.7.2008 I R 77/06, weil dort alle Anteile dem Einbringenden zustanden

Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten

- Gleichstellung von Einbringung und Einlage ?
 - ▶ Aufgabe der Theorie vom tauschähnlichen Vorgang
 - ▶ Alle Einbringungen sind unentgeltlich
 - ▶ AfA-Volumen kann durch Veräußerung geschaffen werden