



Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

WP/StB Dipl.-Kfm. Josef Werkmann**

WP/StB Dipl.-Kfm. Hermann Hien*

WP/StB Dipl.-Kfm. Werner Gitschel*/***

whg Werkmann Hien Gitschel PartGmbH
Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Clermont-Ferrand-Allee 34 · 93049 Regensburg*
Tel. 0941 - 640 80 6-0 · Fax 0941 - 640 80 6-50

Rottenburger Str. 62, 84085 Langquaid**
Tel. 09452 - 94 99 370 · Fax 09452 - 94 99 372

office@whgp.de · www.whgp.de

Fachberater für den Heilberufbereich (IFU/ISM)***

Tilgung der Kaufpreisverpflichtung eines Neugesellschafter aus künftigen Gewinnen

Veräußerungsentgelt für die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils ist auch eine der Höhe nach feststehende Kaufpreisforderung, die der Neugesellschafter während des Bestehens der Gesellschaft durch Verzicht auf Teile des ihm zustehenden Gewinns zugunsten des Altgesellschafter oder bei vorzeitiger Beendigung der Gesellschaft im Rahmen einer Ratenzahlungsverpflichtung zu erfüllen hat. Dem Neugesellschafter sind trotz des Verzichts Gewinne in Höhe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen. Die Zuweisung höherer Gewinnanteile an den Altgesellschafter steht der unmittelbaren Zahlung der Entgelte außerhalb des Gesellschaftsvermögens gleich. So das Urteil des BFH.

Übertragung eines Mitunternehmeranteils

Ein Altgesellschafter überträgt gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG einen Teil-Mitunternehmeranteil an einen Neugesellschafter, wenn der Neugesellschafter gegen Zahlung eines Entgelts an diesen Altgesellschafter in eine Personengesellschaft eintritt. Dabei ist es ohne Belang, ob die Gegenleistung in das Privatvermögen oder in ein Betriebsvermögen des Altgesellschafter gelangt.

Veräußerungspreis

Zum Veräußerungspreis i. S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG gehören alle Leistungen, die der Veräußerer vom Erwerber für die Übertragung erhält, sowie Leistungen, die der Veräußerer in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung vom Erwerber oder – ohne dass dies der Erwerber veranlasst hat – von einem Dritten erlangt.

Veräußerungsentgelt ist dabei auch eine ausschließlich oder teilweise gewinnabhängige (partiarische) Kaufpreisforderung, die auf einer Abtretung von künftigen Gewinnanteilen aus dem Gewinnbezugsrecht des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils beruht und dem Grunde und der Höhe nach ungewiss ist.

Bei gewinnabhängigen Kaufpreisforderungen i. d. S. handelt es sich um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche, da im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht, ob rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch wie hoch diese sein wird, noch wie lange angesichts der an die

Lebenserwartung des Veräußerers anknüpfenden Verpflichtung Kaufpreiszahlungen zu erbringen sind.

Realisierung des Kaufpreises

Von der Frage, ob eine Übertragung gegen ein Veräußerungsentgelt und damit entgeltlich erfolgt, ist die Frage abzugrenzen, ob der Veräußerungsgewinn aus einem Veräußerungsgeschäft sofort oder erst mit Zufluss der Kaufpreiszahlungen realisiert wird.

Der Tatbestand der Veräußerung ist mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber verwirklicht. In diesem Zeitpunkt entsteht der Veräußerungsgewinn, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt.

PRAXISHINWEIS

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt die Realisierung des Veräußerungsentgelts bei gewinnabhängigen Kaufpreisforderungen dar, die vom Veräußerer erst im Zuflusszeitpunkt erzielt werden.

Selbst eine Forderung, deren Entstehung rechtlich aufschiebend bedingt ist und deren absolute Höhe daher im Veräußerungszeitpunkt nicht bestimmbar ist, ist ein Veräußerungsentgelt gemäß § 16 Abs. 2 EStG. Gleiches gilt für eine Kaufpreisforderung, deren Höhe im Zeitpunkt der Übertragung des Mitunternehmeranteils feststeht und die vollständig zu erfüllen

ist, bei der aber wegen der Anbindung der Tilgung an die künftigen Gewinne der GbR der Tilgungszeitraum ungewiss ist.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat nun klargestellt, dass selbst eine gewinnabhängig entstehende Kaufpreisforderung ein Veräußerungsentgelt für die Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils ist. Denn die mangelnde Bestimmbarkeit der Gegenleistung im Veräußerungszeitpunkt stellt bei gewinnabhängigen langfristigen Bezügen des Veräußerers nicht infrage, dass es sich um ein Veräußerungsentgelt handelt, sondern wirft nur die Frage auf, ob der Veräußerer das Veräußerungsentgelt zwingend erst bei Zufluss der einzelnen Teilbeträge realisiert.

Gleiches gilt, wenn wie im entschiedenen Streitfall der Gewinnverzicht lediglich den Tilgungszeitraum beeinflusst. Der Neugesellschafter als Erwerber tilgt somit im Rahmen des Gewinnverzichts seine Kaufpreisverpflichtung gegenüber dem Altgesellschafter. Der Gewinnverzicht lässt sich nicht als reiner Transfer laufender Gewinnanteile ohne eine vorgeschaltete Veräußerung und Anschaffung würdigen.

Im Streitfall waren die dem ausgeschiedenen Gesellschafter über den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel hinaus zugewiesenen Gewinnanteile somit Tilgungsleistungen der Erwerber auf die Kaufpreisforderungen.

Sie wurden dessen Sonderkonto gutgeschrieben und waren entnahmefähig. Die Gewinnverteilungsabrede ist dabei nicht anders zu würdigen, als wenn die Erwerber die ihnen nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechneten Gewinnanteile entnommen und unmittelbar an den Veräußerer gezahlt hätten. Die dem Veräußerer oberhalb seiner Beteiligung in den Streitjahren zugewiesenen Gewinnanteile waren damit im Rahmen der Ergebnisverteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen und den Erwerbern als Einkünfte zuzurechnen.

Fundstelle
BFH 27.10.15, VIII R 47/12, astw.iww.de, Abruf-Nr. 183679

Quelle: ID 43927306