

Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Ge- sellschafter und umgekehrt nach Maßgabe der Vorschrif- ten für eine GKB / GUB

MELANIE KÖSTLER

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Juni 2015

Abstract: Im RLE über eine GKKB ist die Besteuerung von Gewinnanteilen an einer transparenten Personengesellschaft und die Besteuerung von Transaktionen zwischen transparenten Personengesellschaften und einen ihrer GKKB-Gesellschafter in Art. 84 RLE geregelt. In diesem Beitrag wird untersucht, ob die Regelung des Art. 84 RLE für die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer transparenten Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter bzw. umgekehrt übernommen werden kann.

Keywords: GKB / GUB, Personengesellschaft, Übertragung von Wirtschaftsgütern, Harmonisierung innerhalb der EU

JEL Classification: H25, H71, K34,

Kommunikation

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
Lange Gasse 20
90403 Nürnberg, Germany
Tel.: +49 911 5302-376
Fax: +49 911 5302-428
E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	<i>II</i>
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	<i>III</i>
1 Einleitung	6
2 Aufteilung des Gewinns einer Personengesellschaft	10
2.1 Personengesellschaften in einer GKKB.....	10
2.1.1 Steuerliche Behandlung von (transparenten) Personengesellschaften	10
2.1.2 Transparenzprinzip im Rahmen der GKKB	11
2.2 Personengesellschaften in einer GKB / GUB	13
2.2.1 Steuerliche Behandlung von (transparenten) Personengesellschaften	13
2.2.2 Gewinnaufteilung bei der Personengesellschaft im Rahmen einer GKB / GUB.....	14
3 Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personenge- sellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt	15
3.1 Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt im Rahmen einer GKKB.....	15
3.1.1 Alle Gesellschafter der Personengesellschaft als Mitglied einer Gruppe.....	15
3.1.2 Nicht alle Gesellschafter Mitglied einer Gruppe	18
3.2 Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt im Rahmen einer GKB / GUB ...	30
3.2.1 Grundsätzliche Regelung.....	30
3.2.2 Übertragung auf die Personengesellschaft.....	33
3.2.3 Übertragung auf einen GKB / GUB–Gesellschafter der Personengesellschaft.....	34
4 Vergleich der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen dem deutschen Steuerrecht und der GKB / GUB	35
4.1 Veräußerung eines Wirtschaftsguts	35
4.1.1 Veräußerung aus bzw. ins (Sonder–)Betriebsvermögen des Gesellschafters	35
4.1.2 Veräußerung aus bzw. ins Privatvermögen des Gesellschafters	36
4.2 Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten	37
4.3 Besonderheiten bei der Übertragung zwischen Schwesterperson- engesellschaften.....	39
5 Fazit.....	42
Literaturverzeichnis	47
Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen.....	49

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft / Arbeitsgruppe
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AstG	Außensteuergesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BverfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CNS	Konsultationsverfahren
COM	Commission of the European Communities
d.h.	das heißt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
endg.	endgültig
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
FGO	Finanzgerichtsordnung
FISC	Financial Innovation Standing Committee
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)

IV

GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
ggf.	gegebenenfalls
GKB	gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GUB	gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage
i.S.d.	im Sinne der / des
i.V.m.	in Verbindung mit
InvZulG	Investitionszulagengesetz
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KOM	Kommission der Europäischen Gemeinschaft
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KV-DNK	Kompromissvorschlag des Rates der Europäischen Union unter dem Vorsitz Dänemarks
KV-GRC	Kompromissvorschlag des Rates der Europäischen Union unter dem Vorsitz Griechenlands
KV-IRL	Kompromissvorschlag des Rates der Europäischen Union unter dem Vorsitz Irlands
KV-LTU	Kompromissvorschlag des Rates der Europäischen Union unter dem Vorsitz Litauens
No.	number
Nr.	Nummer
NWB	NWB-Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OHG	offene Handelsgesellschaft
R	Richtlinie
RLE	Richtlinienentwurf

Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Satz / Seite
SolZG	Solidaritätszuschlagsgesetz
u.a.	unter anderem / unter anderen
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
UntStFG	Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
vgl.	vergleiche
WP	Working Paper
z.B.	zum Beispiel
<i>StBMG</i>	Steuerbemessungsgrundlage

1 Einleitung

Der von der Europäischen Kommission am 16.3.2011 vorgelegte Richtlinienentwurf (RLE) über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)¹ gilt nur für bestimmte Körperschaften (Art. 2 Abs. 1 i.V.m Anhang I, Anhang II RLE).² (Transparente) Personengesellschaften fallen nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des RLE. Allerdings können Körperschaften an einer (transparenten) Personengesellschaft beteiligt sein, weshalb auch die Besteuerung von Anteilen am Gewinn einer (transparenten) Personengesellschaft und die Besteuerung von Transaktionen zwischen einer (transparenten) Personengesellschaft und einen ihrer (GKKB-)Gesellschafter im RLE geregelt sind (Art. 84 RLE, Art. 89 RLE).

Im Rahmen einer GKKB erfolgt die Gewinnermittlung wie folgt: Zunächst wird der Gewinn der einzelnen Gruppengesellschaften nach den Gewinnermittlungsvorschriften des RLE (Art. 9 bis Art. 43 RLE) ermittelt. Danach kommt es zur Bestimmung der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage *StBMG* der Gruppe (Art. 55 bis Art. 60 RLE). Schließlich wird die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage mittels einer Formel auf die einzelnen Gesellschaften der Gruppe aufgeteilt (Art. 86 bis Art. 104 RLE). Der Gewinnanteil einer Gesellschaft der Gruppe bemisst sich nach der folgenden Formel, in der die Faktoren „Umsatz“, „Arbeit“ und „Vermögenswerte“ gleichmäßig gewichtet werden (Art. 86 Abs. 1 RLE):

$$\text{Anteil}_A = \left\{ \frac{1}{3} * \frac{\text{Umsatz}_A}{\text{Umsatz}_{\text{Gruppe}}} + \frac{1}{3} * \left(\frac{1}{2} * \frac{\text{Lohnsumme}_A}{\text{Lohnsumme}_{\text{Gruppe}}} + \frac{1}{2} * \frac{\text{Beschäftigte}_A}{\text{Beschäftigte}_{\text{Gruppe}}} \right) + \frac{1}{3} * \frac{\text{Vermögenswerte}_A}{\text{Vermögenswerte}_{\text{Gruppe}}} \right\} * \text{konsolidierte StBMG}$$

Von einer vollumfänglichen Umsetzung des RLE ist vorerst nicht auszugehen. Es ist vielmehr damit zu rechnen, dass die Umsetzung des RLE in zwei Schritten erfolgt.³ Im ersten Schritt soll es zur Einführung einer harmonisierten Gewinnermittlung (gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, kurz GKB) kommen. Bei Einführung

¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2.

² Zu den Gesellschaften, die nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Anhang I RLE genannt sind, gehören Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung AG, KGaA, GmbH, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen.

³ Vgl. Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13 FISC 138, vom 25.6.2013, Rz. 40.

einer GKB ist zumindest in Deutschland davon auszugehen, dass der Anwendungsbereich auf Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) zu einer gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) erweitert wird.⁴ Im zweiten Schritt soll die Erweiterung der GKB bzw. GKB / GUB zur GKKB mit Konsolidierung und mit Schlüsselung der Gesamtbemessungsgrundlage folgen.⁵

Kommt es zur Einführung einer GKB / GUB, ist eine Regelung erforderlich, die die steuerliche Behandlung

- der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter, der Steuerpflichtiger einer GKB / GUB ist (= GKB / GUB-Gesellschafter), bzw.
- umgekehrt, d.h. der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem GKB / GUB-Gesellschafter einer (transparenten) Personengesellschaft auf die Personengesellschaft

regelt. Im deutschen Steuerrecht ist zwar die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter, bzw. umgekehrt geregelt, wonach bei

- einer entgeltlichen Übertragung die Übertragung des Wirtschaftsguts (= Veräußerung) zum gemeinen Wert bzw.
- einer unentgeltlichen Übertragung des Wirtschaftsguts oder bei einer Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten die Übertragung aus dem bzw. in das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters zum Buchwert

erfolgt (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, 2 EStG). Sollte jedoch neben Deutschland auch in anderen Mitgliedstaaten der Anwendungsbereich einer GKB auf (transparente) Personengesellschaften zu einer GUB erweitert werden, wäre eine Einführung einer einheitlichen Regelung zur steuerlichen Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter bzw. umgekehrt sinnvoll, um eine europaweite Harmonisierung zu erreichen und um dadurch nachteilige Folgen aufgrund unterschiedlicher Regelungen zu vermeiden.

⁴ Vgl. BR-Drucks. 155/11 (Beschluss (2)) vom 17.6.2011, S. 1.

⁵ In der Sitzung der Hochrangigen Gruppe am 13.3.2013 wurde vereinbart, dass die Arbeiten am RLE schrittweise erfolgen und zunächst nur die Aspekte im Zusammenhang mit der Steuerbemessungsgrundlage (GKB) im Mittelpunkt stehen sollen. Die Fragen zur Konsolidierung sollen erst in einem zweiten Schritt behandelt werden, vgl. Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13 FISC 138, vom 25.6.2013, Rz. 40.

Ziel dieses Beitrags ist es, eine Regelung zu finden, die die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt im Rahmen einer GKB / GUB regelt, und anschließend die Unterschiede bei der steuerlichen Behandlung solcher Übertragungen zwischen der GKB / GUB und dem deutschen Steuerrecht herauszuarbeiten. Ausgangspunkt für eine Regelung zur Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter und umgekehrt im Rahmen einer GKB / GUB soll Art. 84 RLE bilden, der die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter, der Steuerpflichtiger einer GKKB ist (= GKKB-Gesellschafter), im Rahmen einer GKKB regelt. Die Regelung in Art. 84 RLE wird darauf hin geprüft, ob sie in eine GKB / GUB übertragen werden kann und wenn nicht, welche Modifikationen vorzunehmen wären, um Art. 84 RLE in geänderter Form in eine GKB / GUB übernehmen zu können.

Der Beitrag basiert auf dem RLE vom 16.3.2011. Auf die Regelungen in den zwischenzeitlich vier veröffentlichten Kompromissvorschlägen (KV-DNK⁶ vom 4.4.2012, KV-IRL⁷ vom 13.3.2013, KV-LTU⁸ vom 14.10.2013 und KV-GRC⁹ vom 26.5.2014) muss nicht eingegangen werden, weil sich in Bezug auf die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter und umgekehrt keine Änderungen ergeben haben.¹⁰

Die Analyse ist wie folgt aufgebaut: In Abschnitt 2 wird die Aufteilung des Gewinns einer Personengesellschaft bei einer GKKB und bei einer GKB / GUB erläutert. Hierbei wird sowohl die steuerliche Behandlung einer transparenten Personengesellschaft im Rahmen einer GKKB bzw. GKB / GUB als auch das Verständnis des Transparenzprinzips einschließlich der Gewinnaufteilung im Rahmen einer GKKB sowie die Gewinnaufteilung bei einer (transparenten) Personengesellschaft im Rahmen einer GKB / GUB erläutert.

Anschließend wird die steuerliche Behandlung einer Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt im Rahmen einer GKKB und einer GKB / GUB vorgestellt (Abschnitt 3). Bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts im Rahmen einer GKKB von einer Personengesellschaft auf einen

⁶ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 8387/12 FISC 49, 2011/0058 (CNS), vom 4.4.2012.

⁷ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13 FISC 80, 2011/0058 (CNS), vom 2.5.2013.

⁸ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058 (CNS), vom 14.10.2013.

⁹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 10177/14 FISC 84, 2011/0058 (CNS), 26.5.2014.

¹⁰ Zu den Kompromissvorschlägen siehe *Scheffler, W./Köstler, M.*, DStR 2013, S. 2190–2194; *Scheffler, W./Köstler, M.*, DStR 2013, S. 2235–2240; *Scheffler, W./Köstler, M.*, DStR 2014, S. 664–669.

ihrer GKKB–Gesellschafter und umgekehrt werden die steuerlichen Folgen aufgezeigt, wenn

- die GKKB–Gesellschafter und die Personengesellschaft derselben Gruppe und
- wenn die Personengesellschaft und der an der Übertragung beteiligte GKKB–Gesellschafter einer Gruppe und die weiteren Gesellschafter nicht derselben Gruppe angehören, weil sie beispielsweise keine Steuerpflichtigen der GKKB und / oder Mitglieder einer anderen Gruppe sind.

Gehören die Gesellschafter der Personengesellschaft unterschiedlichen Gruppen an und / oder sind sie zum Teil keine Steuerpflichtigen der GKKB, richtet sich die steuerliche Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB–Gesellschafter und umgekehrt nach Art. 84 Abs. 2 RLE. Bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts im Rahmen einer GKB / GUB von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB–Gesellschafter und umgekehrt wird zunächst geprüft, ob Art. 84 Art. 2 RLE in eine GKB / GUB übernommen werden könnte und wenn nicht, welche Modifikationen erforderlich wären, um diese Regelungen in eine GKB / GUB aufnehmen zu können. Anschließend wird die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB–Gesellschafter bzw. umgekehrt explizit erläutert.

In Abschnitt 4 wird die steuerliche Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt bei einer GKB / GUB mit der steuerlichen Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt nach dem deutschen Steuerrecht verglichen. Beim Vergleich dieser Regelungen wird zwischen entgeltlichen Übertragungen (=Veräußerung) und Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten differenziert. Außerdem wird die steuerliche Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften verglichen. Der Beitrag endet mit einem Fazit (Abschnitt 5).

Im vorliegenden Beitrag werden ausschließlich Personengesellschaften betrachtet, die in Deutschland ansässig sind. Die Gesellschafter dieser Personengesellschaft sind ebenfalls in Deutschland ansässig. Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt wird unterstellt, dass eine Übertragung eines Wirtschaftsguts zum Fremdvergleichspreis in Form von Entgelt oder Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Dies bedeutet, dass eine teilentgeltliche und eine unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt nicht Gegenstand der Betrachtung sind. Ebenso wird nicht auf grenzüberschreitende Übertragungen

eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt eingegangen. Sondervergütungen für Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen werden ebenfalls nicht betrachtet.

2 Aufteilung des Gewinns einer Personengesellschaft

2.1 Personengesellschaften in einer GKKB

2.1.1 Steuerliche Behandlung von (transparenten) Personengesellschaften

Der Anwendungsbereich der GKKB beschränkt sich auf bestimmte Körperschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m Anhang I, Anhang II RLE). Diese sind Steuerpflichtige i.S.d. RLE (Art. 4 Nr. 1 RLE). Transparente Personengesellschaften fallen nicht in den Anwendungsbereich und sind somit keine Steuerpflichtigen im Rahmen einer GKKB (Art. 4 Nr. 3 RLE). Allerdings muss ein GKKB-Gesellschafter der (transparenten) Personengesellschaft seinen Anteil am Gewinn der Personengesellschaft in seine Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen (Art. 84 Abs. 1 S. 1 RLE).

Die steuerliche Behandlung einer Personengesellschaft richtet sich nach dem Mitgliedstaat, in dem die Personengesellschaft ansässig ist (Art. 84 Abs. 1 S. 1 RLE). Sieht der Ansässigkeitsstaat eine steuerlich transparente Behandlung der Personengesellschaft vor, gilt das Transparenzprinzip.¹¹ Die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft im Ansässigkeitsstaat ist für die anderen Mitgliedstaaten bindend.¹² Dies ist vor allem dann von Bedeutung, wenn an einer Personengesellschaft GKKB-Gesellschafter beteiligt sind, die in einem anderen Mitgliedstaat als die Personengesellschaft ansässig sind. Denn die Mitgliedstaaten der GKKB-Gesellschafter haben die Personengesellschaft in gleicher Weise zu behandeln wie der Ansässigkeitsstaat. Das gilt auch dann, wenn die Personengesellschaft im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nach nationalem Recht steuerlich anders behandelt würde. Hierdurch würde eine Doppelbesteuerung bzw. eine doppelte Nichtbesteuerung der Gewinne der Personengesellschaft vermieden. Innerhalb des Anwendungsbereichs der GKKB würde diese Regelung somit auch einen Beitrag zur Bekämpfung von BEPS leisten.

Eine Definition, wann eine Personengesellschaft in einem Mitgliedstaat ansässig ist, enthält der RLE nicht, weil der Anwendungsbereich des RLE auf bestimmte Körperschaften beschränkt ist. Die Ansässigkeit ist folglich nur für Körperschaften im RLE definiert.¹³ Bei Körperschaften richtet sich die Ansässigkeit nach

¹¹ Werden Personengesellschaften in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, intransparent behandelt und ist die Personengesellschaft nicht im Anhang I RLE aufgeführt, gilt das Trennungsprinzip.

¹² Vgl. Lang, M., CCCTB, 2012, S. 28.

¹³ Vgl. Eggert, A., ISR 2013, S. 305.

- dem Sitz der Körperschaft,
- dem Ort der Erlangung der Rechtsfähigkeit oder
- dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 6 Abs. 3 i.V.m Art. 6 Abs. 1, 2 RLE).¹⁴

Überträgt man diese Regelung auf Personengesellschaften, wären Personengesellschaften in dem Mitgliedstaat ansässig, in dem die Personengesellschaft

- ihren Sitz hätte,
- gegründet worden wäre oder
- ihren Ort der Geschäftsleitung hätte.

Wäre die Personengesellschaft in mehreren Mitgliedstaat ansässig, weil sie z.B. in einem anderen Mitgliedsstaat gegründet wurde als in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung der Personengesellschaft befindet, dann könnte Art. 6 Abs. 4 RLE entsprechend angewandt werden und die Personengesellschaft wäre in dem Mitgliedstaat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Dieses Ergebnis würde mit Art. 4 Abs. 1, 3 OECD-MA übereinstimmen.¹⁵ Denn zum einen ist der Ort der Ansässigkeit nach Art. 6 Abs. 3 RLE grundsätzlich vergleichbar mit Art. 4 Abs. 1 OECD-MA.¹⁶ Zum anderen gilt die Tie-Breaker-Regelung nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA für nicht natürliche Personen¹⁷ und besagt, dass für die Bestimmung der Ansässigkeit der Personengesellschaft der Ort der Geschäftsleitung maßgeblich ist. Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung beispielsweise in Deutschland, würde sich die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft nach dem deutschen Steuerrecht richten. Die Personengesellschaft wäre folglich steuerlich transparent zu behandeln.

2.1.2 Transparenzprinzip im Rahmen der GKKB

Beim Transparenzprinzip im Rahmen der GKKB erfolgt die Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter der Personengesellschaft. Steuersubjekt ist nicht die Personengesellschaft, sondern es sind die GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft. Der einzelne GKKB-Gesellschafter muss seinen Anteil an den Einkünften der Personengesellschaft in seine Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen (Art. 84 Abs. 1 S. 1 RLE). Zur Bestimmung des Gewinnanteils des GKKB-Gesellschafters der Personengesellschaft

¹⁴ Eine Übertragung der Kriterien für die Ansässigkeit von Körperschaften auf Personengesellschaften sieht kritisch *Lang, M.*, CCCTB, 2012, S. 28.

¹⁵ Vgl. *Eggert, A.*, ISR 2013, S. 305.

¹⁶ Vgl. *Lang, M.*, CCCTB, 2012, S. 7–8.

¹⁷ In Art. 3 Abs. 1 Buchst. g Gliederungspunkt (ii) OECD-MA werden Personengesellschaften mit juristischen Personen und anderen Personenvereinigungen gleichgesetzt, weshalb sie ebenfalls als nicht natürliche Personen i.S.d OECD-MA anzusehen sind, vgl. *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA, 2014, Art. 3 OECD-MA, Rn. 64–65.

ist der Gewinn der Personengesellschaft nach den Gewinnermittlungsvorschriften des RLE zu ermitteln (Art. 84 Abs. 1 S. 2 RLE).

Anders als im deutschen Steuerrecht ist nicht die Personengesellschaft Gewinnermittlungssubjekt, sondern der GKKB-Gesellschafter. Aus Art. 84 Abs. 2 S. 1 RLE kann abgeleitet werden, dass nicht erst der Gewinn als Saldogröße anteilig auf die GKKB-Gesellschafter aufgeteilt wird, sondern bereits der einzelne Geschäftsvorfall und damit die Aufwendungen und Erträge sowie die Wirtschaftsgüter. Denn nach Art. 84 Abs. 2 S. 1 RLE bleiben Transaktionen zwischen einem Steuerpflichtigen und dem Unternehmen im Verhältnis zum Anteil des Steuerpflichtigen an dem Unternehmen unberücksichtigt (geschäftsfallbezogene Betrachtungsweise). Art. 89 RLE steht dem nicht entgegen, denn dieser sieht vor, dass für die formelhafte Gewinnaufteilung bei der GKKB die Faktoren „Umsatz“, „Lohnsumme“ und „Vermögenswerte“ der Personengesellschaft anteilig den GKKB-Gesellschaftern zuzurechnen sind. Die Ermittlung des Gewinnanteils der GKKB-Gesellschafter würde in diesem Fall durch die anteilige Zurechnung der Aufwendungen und Erträge sowie der Wirtschaftsgüter bei den GKKB-Gesellschaftern erfolgen.¹⁸ Dieses Vorgehen würde grundsätzlich der Bilanzbündeltheorie entsprechen.¹⁹ Sonderbetriebsvermögen, wie im deutschen Steuerrecht, würde folglich bei einer GKKB nicht existieren.²⁰ Dieses Verständnis des Transparenzprinzips im Rahmen einer GKKB unterscheidet sich folglich vom deutschen Verständnis eines Transparenzprinzips.²¹

Sind an der Personengesellschaft nur GKKB-Gesellschafter beteiligt, ist die Gewinnermittlung ausschließlich nach den Vorschriften des RLE vorzunehmen. Die Folge ist, dass auf Ebene der Personengesellschaft, anders als im deutschen Steuerrecht, keine Gewinnermittlung erfolgt. Die Personengesellschaft ist lediglich eine Hülle, innerhalb der die Geschäftsvorfälle anteilig den GKKB-Gesellschaftern zugeordnet werden.

¹⁸ Alternativ wäre es auch denkbar, dass der Gewinn auf Ebene der Personengesellschaft ermittelt wird und anschließend dem GKKB-Gesellschafter sein Gewinnanteil zugerechnet wird. Zu diesem Ergebnis kommt man dann, wenn man Art. 84 RLE isoliert betrachtet und aus dem Begriff „Einkünfte“ ableitet, dass bei der Personengesellschaft der Gewinn (bzw. die Einkünfte) aus der Differenz zwischen den Erträgen und den Aufwendungen nach dem RLE zu berechnen ist.

¹⁹ Zur Bilanzbündeltheorie vgl. *Blümich*, 2014, § 15 EStG, Rn. 441; *Haas, F.J.*, DStR 1997, S. 1706–1712.

²⁰ Zur Ausgestaltung des Verfahrens zur Ermittlung des Gewinnanteils der Personengesellschaft siehe auch *Eggert, A.*, ISR 2013, S. 310.

²¹ In diesem Beitrag geht es darum, Änderungen nur dann vorzunehmen, wenn die Regelungen im RLE nicht tragbar sind. Zwar unterscheidet sich das Verständnis des Transparenzprinzips nach der hier vertretenen Auffassung bei einer GKKB vom Verständnis des Transparenzprinzips im deutschen Steuerrecht, aber das Verständnis des Transparenzprinzips bei einer GKKB führt trotz möglicher Kritik daran nicht zu untragbaren Ergebnissen, weshalb dieses Verständnis des Transparenzprinzips im Folgenden beibehalten wird.

Sind hingegen an der Personengesellschaft neben GKKB–Gesellschaftern auch Gesellschafter beteiligt, die keine Steuerpflichtigen der GKKB sind, beispielsweise Einzelunternehmen, natürliche Personen im Falle einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder Körperschaften, die nicht für die Anwendung der GKKB optiert haben oder optieren konnten, dann ist für diese Gesellschafter der Gewinn nicht nach dem RLE zu bestimmen, sondern nach den Vorschriften des nationalen Steuerrechts. Da im deutschen Steuerrecht die Personengesellschaft Subjekt der Einkünfteermittlung ist, erfolgt die Berechnung des Gewinnanteils für diese Gesellschafter auf Ebene der Personengesellschaft nach den nationalen (deutschen) Gewinnermittlungsvorschriften. Die Ermittlung des Gewinns ist in diesen Fällen nach (mindestens) zwei verschiedenen Besteuerungsregimen vorzunehmen. Aufgrund der (mindestens) zweifachen Einkünfteermittlung kann die Personengesellschaft auch als „Zbragesellschaft“ bezeichnet werden.²²

2.2 Personengesellschaften in einer GKB / GUB

2.2.1 Steuerliche Behandlung von (transparenten) Personengesellschaften

Bei Einführung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer–Bemessungsgrundlage (GKB) wäre der Anwendungsbereich auf bestimmte Körperschaften beschränkt (Art. 2 Abs. 1 i.V.m Anhang I, Anhang II RLE). Es ist jedoch davon auszugehen, dass der Anwendungsbereich in Deutschland auf Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) zu einer gemeinsamen Unternehmensteuer–Bemessungsgrundlage (GUB) erweitert wird.²³ Steuersubjekte wären dann (bestimmte) Körperschaften und Einzelunternehmen. (Transparente) Personengesellschaften wären aufgrund des in Deutschland geltenden Transparenzprinzips keine Steuersubjekte, sondern deren Gesellschafter.

Die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften sollte sich auch bei einer GKB / GUB nach dem Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft richten (Art. 84 Abs. 1 RLE).²⁴ Personengesellschaften, die in Deutschland ansässig sind, würden somit steuerlich transparent behandelt.

²² Nach dem deutschen Steuerrecht ist eine Zbragesellschaft eine Personengesellschaft, die vermögensverwaltend tätig ist und folglich Überschusseinkünfte erzielt und selbst über kein Betriebsvermögen verfügt. An der Personengesellschaft ist neben Gesellschafter, die ihr Beteiligung im Privatvermögen halten auch mindestens ein Gesellschafter beteiligt, bei dem die Beteiligung zum Betriebsvermögen gehört und damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, vgl. z.B. BFH vom 11.7.1996, BStBl 1997 II, S. 39; *Dürschmidt, D./Friedrich–Vache, H.*, DStR 2005, S. 1515–1516; *Kirchhof, P.*, 2014, § 15 EStG, Rn. 393.

²³ Siehe hierzu Abschnitt 1.

²⁴ Siehe hierzu Abschnitt 2.1.1.

2.2.2 Gewinnaufteilung bei der Personengesellschaft im Rahmen einer GKB / GUB

Die Regelungen im RLE gelten für eine GKKB. Bei einer GKB ist anzunehmen, dass alle Vorschriften mit Ausnahme der Vorschriften, die die Konsolidierung und die formelhafte Gewinnaufteilung betreffen, übernommen werden können. Rechtsformübergreifend könnten die Vorschriften der GKB auch für Personenunternehmen, d.h. Einzelunternehmen und Personengesellschaften, und damit auch bei einer GUB gelten.²⁵ Offen ist, ob Art. 84 Abs. 1 RLE, also die Regelung für die Gewinnaufteilung bei transparenten Personengesellschaften, bei einer GKB / GUB übernommen werden kann.²⁶ Der Vorteil einer Übernahme von Art. 84 Abs. 1 RLE in eine GKB / GUB wäre, dass innerhalb des Anwendungsbereichs der GKB / GUB die Gewinnermittlung und die Besteuerung von (transparenten) Personengesellschaften einheitlich vorgenommen werden könnte. Dies würde dem Harmonisierungsziel des RLE entsprechen. Aus diesem Grund wird nachfolgend geprüft, ob und inwieweit Art. 84 Abs. 1 RLE auch bei einer GKB / GUB übernommen werden kann.

Die Übernahme von Art. 84 Abs. 1 RLE in eine GKB / GUB hat zur Folge, dass bei transparenten Personengesellschaften das Transparenzprinzip nach dem Verständnis der GKKB und nicht nach dem nationalen (deutschen) Steuerrecht zur Anwendung kommen würde. Den GKB / GUB-Gesellschaftern wären damit bereits anteilig die einzelnen Geschäftsvorfälle zuzurechnen, d.h. anteilige Zurechnung der Aufwendungen und Erträge sowie der Wirtschaftsgüter und nicht der Gewinn als Saldogröße, wie im deutschen Steuerrecht. Abweichend vom deutschen Steuerrecht wäre damit nicht die Personengesellschaft das Gewinnermittlungssubjekt, sondern die GKB / GUB-Gesellschafter. Steuersubjekte wären in Übereinstimmung mit dem deutschen Steuerrecht die Gesellschafter der Personengesellschaft und nicht die Personengesellschaft selbst.

Bei Einführung einer GKB (ohne GUB) hätte diese Vorgehensweise zur Konsequenz, dass die Gewinnermittlung für Gesellschafter der Personengesellschaft, die Steuerpflichtige einer GKB sind, nach den Vorschriften des RLE erfolgt. Wären an der Personengesellschaft auch Gesellschafter beteiligt, die keine Steuerpflichtigen der GKB sind, wie z.B. Einzelunternehmen oder natürliche Personen, die die Beteiligung im Privatvermögen halten, dann wäre für diese Gesellschafter der Gewinnanteil nach den nationalen (deutschen) Gewinnermittlungsregelungen zu bestimmen. Dies würde bedeuten, dass

²⁵ Vgl. *Scheffler, W./Köstler, M.*, Analyse GKB / GUB, 2014, S. 3.

²⁶ Siehe hierzu Abschnitt 2.1.2.

die Gewinnermittlung (mindestens) nach zwei verschiedenen Besteuerungsregimen vorzunehmen wäre. Aufgrund der (mindestens) zweifachen Gewinnermittlung könnte die Personengesellschaft auch als „Zebragesellschaft“ bezeichnet werden.²⁷

Bei einer GUB wären neben Körperschaften auch Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) Steuerpflichtige der GKB / GUB, nicht jedoch natürliche Personen, die ihre Beteiligung im Privatvermögen halten. Wenn an der Personengesellschaft neben den GKB/ GUB–Gesellschaftern auch eine natürliche Person an der Personengesellschaft beteiligt wäre, die ihre Beteiligung im Privatvermögen hält, wäre wiederum eine zweifache Gewinnermittlung erforderlich. Auch in diesem Fall würde es sich bei der Personengesellschaft in Bezug auf die Gewinnermittlung um eine „Zebragesellschaft“ handeln.

Bei der Übernahme des Transparenzprinzips im Rahmen einer GKKB in eine GKB / GUB würde nicht der Gewinn als Saldogröße den GKB / GUB–Gesellschaftern zugerechnet, sondern der einzelne Geschäftsvorfall. Dadurch würde die Gewinnermittlung im Vergleich zum deutschen Steuerrecht von der Personengesellschaft auf die GKB / GUB–Gesellschafter verlagert werden. Diese Gewinnaufteilung würde zwar vom deutschen Steuerrecht abweichen, aber nicht zu „untragbaren“ Ergebnissen führen, weshalb Art. 84 Abs. 1 RLE in eine GKB / GUB in unmodifizierter Form übertragen werden kann.²⁸

3 Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt

3.1 Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt im Rahmen einer GKKB

3.1.1 Alle Gesellschafter der Personengesellschaft als Mitglied einer Gruppe

Ein Steuerpflichtiger der GKKB bildet eine Gruppe mit

- allen seinen in anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätten,

²⁷ Siehe hierzu Abschnitt 2.1.2.

²⁸ In diesem Beitrag geht es darum, Änderungen nur dann vorzunehmen, wenn die Regelungen im RLE nicht tragbar sind. Zwar unterscheidet sich das Verständnis des Transparenzprinzips nach der hier vertretenen Auffassung bei einer GKKB vom Verständnis des Transparenzprinzips im deutschen Steuerrecht, aber das Verständnis des Transparenzprinzips bei einer GKB / GUB führt – trotz möglicher Kritik daran – nicht zu untragbaren Ergebnissen, weshalb dieses Verständnis des Transparenzprinzips im Folgenden beibehalten wird.

- allen in einem Mitgliedsstaat belegenen Betriebsstätten seiner in einem Drittland ansässigen qualifizierten Tochtergesellschaften,
- allen seinen qualifizierten Tochtergesellschaften, die in einem oder mehreren Mitgliedstaat ansässig sind, und
- anderen gebietsansässigen Steuerpflichtigen (Art. 55 RLE).

Qualifizierte Tochtergesellschaften sind alle Tochter- und Enkelgesellschaften, an denen die Muttergesellschaft

- das Recht hat, mehr als 50% der Stimmrechte auszuüben, und
- ein Eigentumsrecht über mehr als 75% des Gesellschaftskapitals oder mehr als 75% der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung hält (Art. 54 Abs. 1 RLE).

In diesen Beitrag werden allerdings nur Personengesellschaften und Gesellschafter der Personengesellschaft betrachtet, die in Deutschland ansässig sind. Insofern liegt eine Gruppe i.S.d. RLE vor, wenn an der Personengesellschaft GKKB-Gesellschafter beteiligt sind und die GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft und Muttergesellschaft der Gesellschafter der Personengesellschaft in Deutschland ansässig sind,²⁹ vorausgesetzt bei den GKKB-Gesellschaftern der Personengesellschaft handelt es sich um qualifizierte Tochtergesellschaften der Muttergesellschaft.³⁰ Da die Geschäftsvorfälle bei der Personengesellschaft den GKKB-Gesellschaftern aufgrund des Transparenzprinzips anteilig zugerechnet werden (Art. 84 Abs. 1 S. 1 RLE), bilden die GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft mit ihrem Anteil an der Personengesellschaft jeweils ein einheitliches Gruppenmitglied (Umkehrschluss aus Art. 4 Nr. 7 RLE).³¹

Gehören bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter und umgekehrt alle GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft der gleichen Gruppe an, erfolgt die Übertragung des Wirtschaftsguts innerhalb einer Gruppe. Der RLE sieht vor, dass bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Steuerpflichtigen innerhalb einer Gruppe die stillen Reserven nicht aufgedeckt werden. Dies wird erreicht, indem das Wirtschaftsgut zum Buchwert übertragen wird (Umkehrschluss aus Art. 31 RLE). Dies gilt sowohl für den Fall, dass

²⁹ Ist die Muttergesellschaft der GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig als in Deutschland, liegt ebenfalls eine Gruppe vor, sofern die Gesellschafter der Personengesellschaft qualifizierte Tochtergesellschaften der Muttergesellschaft sind.

³⁰ Bei den GKKB-Gesellschaftern der Personengesellschaft kann es sich um keine Betriebsstätte der Muttergesellschaft handeln, weil Betriebsstätten rechtlich selbst keine Beteiligung an anderen Gesellschaften und damit auch an Personengesellschaften halten können.

³¹ Vgl. Eggert, A., ISR 2013, S. 306.

das Wirtschaftsgut von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter als auch im umgekehrten Fall, dass ein GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft das Wirtschaftsgut auf die Personengesellschaft überträgt.³²

Die GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft müssen bei der Bestimmung ihres Gewinnanteils ihre Faktoren „Umsatz“, „Lohnsumme“, „Beschäftigte“ und „Vermögenswerte“ anteilig um die Faktoren „Umsatz“, „Lohnsumme“, „Beschäftigte“ und „Vermögenswerte“ der Personengesellschaft erhöhen (Art. 89 RLE). Nachdem alle GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft der gleichen Gruppe angehören und sowohl die Personengesellschaft als auch ihre GKKB-Gesellschafter in Deutschland ansässig sind, ändert sich aufgrund der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter bzw. umgekehrt weder die Höhe des Gruppengewinns noch die Höhe des Besteuerungssubstrats in Deutschland. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter bzw. umgekehrt hat ggf. Auswirkungen auf die Höhe des Gewinns der einzelnen GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft und damit auf die Liquidität der einzelnen GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft, weil sich durch die Übertragung des Wirtschaftsguts ggf. die Faktoren der GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft verändern können.

Der Faktor „Umsatz“ ändert sich aufgrund der Übertragung des Wirtschaftsguts bei den GKKB-Gesellschaftern nicht, weil die Übertragung zum Buchwert erfolgt und insofern keine stillen Reserven aufgedeckt werden. Auch die Faktoren „Lohnsumme“ und „Beschäftigte“ werden durch die Übertragung eines Wirtschaftsguts nicht verändert.

Handelt es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut um keine Sachanlage, sondern z.B. um ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, um Finanzanlagevermögen oder Vorräte, Waren oder unfertige Erzeugnisse, dann hat die Übertragung eines Wirtschaftsguts keine Auswirkungen auf die Höhe des Faktors „Vermögenswerte“, weil im Faktor „Vermögenswert“ diese Wirtschaftsgüter nicht erfasst werden (Umkehrschluss aus Art. 92 Abs. 1 RLE). Das bedeutet, dass es trotz einer Übertragung eines Wirtschaftsguts innerhalb der Gruppe zu keiner veränderten Gewinnaufteilung kommt.

Handelt sich hingegen bei dem übertragenen Wirtschaftsgut um eine Sachanlage, ändert sich durch die Übertragung des Wirtschaftsguts der Faktor „Vermögenswerte“ bei den

³² Gehören die Gesellschafter der Personengesellschaft und die Personengesellschaft einer Gruppe an, sind aber die Gesellschafter der Personengesellschaft in unterschiedlichen Mitgliedstaat ansässig, erfolgt die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen der Personengesellschaft und einen ihrer Gesellschafter (oder umgekehrt) ebenfalls zum Buchwert. Die steuerliche Behandlung der Übertragung des Wirtschaftsguts unterscheidet sich folglich nicht von der steuerlichen Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts, wenn die Personengesellschaft und die Gesellschafter der Personengesellschaft im gleichen Mitgliedsstaat ansässig sind.

GKKB-Gesellschaftern der Personengesellschaft, vorausgesetzt der wirtschaftliche Eigentümer der Sachanlage ändert sich auch. Denn der Faktor „Vermögenswerte“ berechnet sich aus dem durchschnittlichen Wert aller Sachanlagen, die das Mitglied einer Gruppe besitzt oder gemietet bzw. geleast hat, im Zähler, und dem durchschnittlichen Wert aller Sachanlagen, die die Gruppe besitzt oder gemietet bzw. geleast hat, im Nenner (Art. 92 Abs. 1 RLE). In der Formel sind die Sachanlagen mit dem Buchwert zu berücksichtigen.³³ Die Sachanlage ist dabei regelmäßig der Gruppengesellschaft zuzurechnen, die wirtschaftlicher Eigentümer der Sachanlage ist (Art. 93 Abs. 1 RLE).

Überträgt die Personengesellschaft eine Sachanlage an einen GKKB-Gesellschafter, ist bei diesem GKKB-Gesellschafter die Sachanlage nicht mehr anteilig, sondern zu 100% im Zähler zu erfassen.³⁴ Bei den anderen GKKB-Gesellschaftern hingegen ist die Sachanlage nicht mehr im Faktor „Vermögenswert“ enthalten. Da die Sachanlage die Gruppe nicht verlässt, bleibt der Nenner des Faktors „Vermögenswert“ bei allen GKKB-Gesellschaftern unverändert. Insgesamt erhöht sich beim GKKB-Gesellschafter, an den die Sachanlage übertragen wurde, der Faktor „Vermögenswerte“. Die Erhöhung des Faktors „Vermögenswerte“ führt dazu, dass diesem GKKB-Gesellschafter ein höherer Gewinn zugewiesen wird. Bei den anderen GKKB-Gesellschaftern reduziert sich durch die Übertragung der Sachanlage der Faktor „Vermögenswerte“. Diesen GKKB-Gesellschaftern wird folglich ein niedrigerer Gewinn zugewiesen.

3.1.2 Nicht alle Gesellschafter Mitglied einer Gruppe

3.1.2.1 Allgemeine Regelung

Der GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft, der an der Übertragung eines Wirtschaftsguts beteiligt ist, bildet mit seinem Anteil an der Personengesellschaft ein einheitliches Gruppenmitglied.³⁵ Die anderen Gesellschafter der Personengesellschaft gehören nicht zu der Gruppe des an der Übertragung beteiligten GKKB-Gesellschafters. Sie gehören entweder einer anderen Gruppe an (Körperschaften) oder sind keine Steuerpflichtigen der GKKB (z.B. Einzelunternehmen, natürliche Personen, Körperschaften, die nicht zur Anwendung der GKKB optiert haben). Eine Übertragung eines Wirtschaftsguts von der Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter bzw. umgekehrt ist in diesem Fall keine gruppeninterne Übertragung. Insofern scheidet eine

³³ Vgl. Arbeitsgruppe „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (AG GKKB) vom 13.11.2007, CCCTB/WP060, Rz. 36.

³⁴ Voraussetzung dafür ist, dass der Gesellschafter, an den die Sachanlage übertragen wird, wirtschaftlicher Eigentümer der Sachanlage wird. Bleibt trotz der Übertragung der Sachanlage die Personengesellschaft wirtschaftlicher Eigentümer der Sachanlage, dann ändert sich der Faktor „Vermögenswert“ bei den Gesellschaftern aufgrund der Übertragung der Sachanlage nicht.

³⁵ Siehe hierzu Abschnitt 3.1.1.

vollständige Übertragung zum Buchwert aus. Für solche Vorgänge sieht Art. 84 RLE eine gesonderte Regelung vor: Transaktionen zwischen einer Personengesellschaft und einen ihrer Gesellschafter sollen im Verhältnis zum Anteil des Gesellschafters unberücksichtigt bleiben. Als Ertrag des an der Übertragung beteiligten GKKB-Gesellschafters aus solchen Transaktionen soll unabhängig von einer Gegenleistung der Anteil des Betrags gelten, der zwischen unabhängigen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbart worden wäre und der dem Anteil eines Dritten an dem Unternehmen entspricht (Art. 84 Abs. 2 RLE).

Eine Definition des Begriffs „Transaktion“ ist im RLE nicht enthalten. Aus dem Gebrauch des Wortes „Transaktion“ im RLE kann jedoch abgeleitet werden, dass unter den Begriff „Transaktion“ u.a. Übertragungen von Wirtschaftsgütern von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter bzw. umgekehrt fallen.³⁶ So ist beispielsweise in Art. 75 Abs. 1 RLE von gruppeninternen Transaktionen von ein oder mehreren Wirtschaftsgütern für das Anlagevermögen die Rede.

3.1.2.2 Übertragung auf eine Personengesellschaft

3.1.2.2.1 Übertragung zum Fremdvergleichspreis

Bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem GKKB-Gesellschafter an eine Personengesellschaft, an der der übertragende GKKB-Gesellschafter beteiligt ist, ist für das übertragene Wirtschaftsgut stets der Fremdvergleichspreis anzusetzen (Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE). Der Fremdvergleichspreis ist unabhängig davon anzusetzen, ob das Wirtschaftsgut entgeltlich, unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen wird. Der Gesellschafter, der das Wirtschaftsgut an die Personengesellschaft überträgt, erzielt in Höhe der Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts einen Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn. Allerdings unterliegt nicht der gesamte Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der Übertragung der Besteuerung. Als Ertrag des übertragenden Gesellschafters aus solchen Übertragungen gilt der Anteil des Betrags, der zwischen unabhängigen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbart worden wäre, und der dem Anteil eines Dritten an dem Unternehmen entspricht (Art. 84 Abs. 2 S. 1 RLE).

³⁶ Weitere Transaktionen wären z.B. Sondervergütungen für Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen.

3.1.2.2.2 Bildung eines negativen Ausgleichspostens

Beim übertragenden GKKB-Gesellschafter bleibt in Höhe des Anteils seiner Beteiligung an der (transparenten) Personengesellschaft der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn als Teil der Konsolidierung unberücksichtigt.³⁷ Bei der Personengesellschaft ist das übertragene Wirtschaftsgut hingegen mit seinen Anschaffungskosten in Höhe des Fremdvergleichspreises im Gesellschaftsvermögen zu erfassen und nicht mit dem Fremdvergleichspreis vermindert um den konsolidierten Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn. Diese Vorgehensweise würde dazu führen, dass der anteilige Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn endgültig unbesteuert bliebe (doppelte Nichtbesteuerung). Um dies zu vermeiden und stattdessen eine spätere Besteuerung der konsolidierten stillen Reserven zu gewährleisten, sollte bei der Personengesellschaft in Höhe des konsolidierten Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns ein negativer Ausgleichsposten³⁸ gebildet werden, welcher dem übertragenden GKKB-Gesellschafter zuzuordnen wäre.

Die Anschaffungskosten des übertragenen Wirtschaftsguts werden den GKKB-Gesellschaftern der Personengesellschaft anteilig zugerechnet. Der negative Ausgleichsposten, der dem übertragenen GKKB-Gesellschafter zugeordnet wird, würde bewirken, dass die anteiligen Anschaffungskosten beim übertragenden GKKB-Gesellschafter in Höhe des anteiligen Fremdvergleichspreises, um die konsolidierten stillen Reserven reduziert und somit beim übertragenen GKKB-Gesellschafter das Wirtschaftsgut anteilig zum Buchwert erfasst werden würde. Letztlich würde dies zu einer Übertragung des Wirtschaftsguts bei der Personengesellschaft wirtschaftlich zum anteiligen Buchwert, d.h. zum Buchwert erhöht um die anteilig aufgelösten stillen Reserven, führen.

Zu einer Realisierung der anteiligen stillen Reserven (konsolidierter Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn) und damit zu einer Besteuerung würde es beispielsweise durch einen Außenumsatz kommen, d.h., wenn das Wirtschaftsgut z.B. an einen Steuerpflichtigen übertragen wird, der nicht derselben Gruppe angehört wie der übertragende GKKB-Gesellschafter bzw. kein GKKB-Gesellschafter ist,³⁹ oder über die Abschreibung.⁴⁰ Denn im Zeitpunkt der Realisierung wäre der negative Ausgleichsposten

³⁷ Vgl. Arbeitsgruppe „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (AG GKKB) vom 26.7.2007, CCCTB/WP057, Rz. 81.

³⁸ Im Rahmen einer GKKB gibt es keine Bilanz. Der negative Ausgleichsposten ist eine rechnerische Größe, die den Wert der Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts reduziert.

³⁹ Zu den Steuerpflichtigen, die nicht der Gruppe des übertragenden Gesellschafters angehören, sind zum einen Steuerpflichtige der GKKB gemeint, die einer anderen Gruppe als der übertragende Gesellschafter angehören, und zum anderen Steuerpflichtige, die nicht zur GKKB optiert haben oder nicht optieren konnten und damit Steuerpflichtige des deutschen Steuerrechts (z.B. Einzelunternehmen und natürliche Personen) sind.

⁴⁰ Zur Auflösung des Ausgleichspostens durch Abschreibung siehe Abschnitt 3.1.2.2.3.

aufzulösen und der aufgelöste Betrag dem übertragenden GKKB-Gesellschafter zuzurechnen, wodurch dessen Steuerbemessungsgrundlage erhöht und die bis dahin unversicherten stillen Reserven besteuert werden würde.

Inhaltlich entspricht der negative Ausgleichsposten funktional der „deutschen“ Ergänzungsbilanz, denn in beiden Fällen wird die personelle Zuordnung der stillen Reserven zu den Gesellschaftern der Personengesellschaft berücksichtigt. Allerdings unterscheiden sich der negative Ausgleichsposten und die Ergänzungsbilanz in der technischen Umsetzung. Während die Ergänzungsbilanz im deutschen Steuerrecht auf Ebene der Personengesellschaft gebildet wird, wäre der negative Ausgleichsposten stets dem an der Übertragung beteiligten GKKB-Gesellschafter zuzuordnen und zwar sowohl in dem Fall, dass die Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter überträgt, als auch im umgekehrten Fall, dass ein GKKB-Gesellschafter ein Wirtschaftsgut auf die Personengesellschaft überträgt.

Beispiel: An der ABC-OHG sind die drei Gesellschafter A, B, C zu je einem Drittel beteiligt. Der Gesellschafter A veräußert ein Grundstück aus seinem Betriebsvermögen an die ABC-OHG zu einem fremdüblichen Veräußerungspreis von 210. Der Buchwert des Grundstücks beträgt 30.

Beim Gesellschafter A entsteht ein Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis (210) und dem Buchwert (30) von $(210 - 30 =) 180$. Als steuerpflichtiger Ertrag des A gilt jedoch nur der anteilige Veräußerungsgewinn in Höhe der Nichtbeteiligung des A in Höhe von $120 (= 180 \cdot 2/3)$. Der anteilige Veräußerungsgewinn in Höhe von 60 wird konsolidiert und ist steuerlich (zunächst) nicht zu berücksichtigen. Beim Gesellschafter A ist ein negativer Ausgleichsposten in Höhe von 60 zu bilden. Bei der ABC-OHG ist das Wirtschaftsgut mit seinen Anschaffungskosten von 210 im Gesellschaftsvermögen zu erfassen.

Um die Besteuerung der stillen Reserven zu gewährleisten, wäre alternativ denkbar, dass das Wirtschaftsgut anteilig zum Buchwert übertragen wird, allerdings ohne Bildung eines negativen Ausgleichspostens. In diesem Fall wäre das Wirtschaftsgut bei der Personengesellschaft mit dem angemessenen Fremdvergleichspreis, reduziert um den konsolidierten Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn zu erfassen. Beim übertragenden GKKB-Gesellschafter wäre das übertragene Wirtschaftsgut anteilig zum Buchwert, bei den anderen GKKB-Gesellschaftern das Wirtschaftsgut anteilig zum Fremdvergleichspreis zu erfassen. Die Besteuerung des konsolidierten Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns würde im gleichen Zeitpunkt erfolgen wie in dem Fall, dass die Personengesellschaft das Wirtschaftsgut mit dem Fremdvergleichspreis ansetzt und einen negativen Ausgleichsposten bildet. Im Ergebnis unterscheiden sich diese beiden Vorge-

hensweisen bezogen auf die Besteuerung des konsolidierten Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns nicht. Im Weiteren wird jedoch das übertragene Wirtschaftsgut beim Erwerber (hier: bei der Personengesellschaft) mit dem Fremdvergleichspreis angesetzt und ein negativer Ausgleichsposten beim übertragenden Gesellschafter gebildet. Diese Vorgehensweise wird deshalb gewählt, weil eine Erfassung des übertragenen Wirtschaftsguts zum Fremdvergleichspreis bei gleichzeitiger Bildung eines negativen Ausgleichspostens beim übertragenden GKKB-Gesellschafter einfacher nachvollziehbar ist als eine unmittelbare Erfassung des Wirtschaftsguts mit dem Fremdvergleichspreis vermindert um den konsolidierten Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn.

Die Bildung des negativen Ausgleichspostens wäre grundsätzlich für alle übertragenen Wirtschaftsgüter vorzunehmen. Eine Ausnahme würde für abnutzbare, nicht langlebige Sachanlagen bestehen. Diese Wirtschaftsgüter werden in einem Sammelposten zusammengefasst und unendlich geometrisch-degressiv mit einem Abschreibungssatz von 25% abgeschrieben (Art. 39 i.V.m. Art. 36, Art. 40 RLE). Wird ein abnutzbares, nicht langlebiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens verkauft, wird der Sammelposten um den Erlös aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts reduziert (Art. 39 Abs. 2 S. 2 RLE). Auch im Fall einer Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem GKKB-Gesellschafter auf die Personengesellschaft wird der Sammelposten beim übertragenden GKKB-Gesellschafter um den Fremdvergleichspreis des übertragenen Wirtschaftsguts reduziert. Bei der Personengesellschaft erhöht sich der Sammelposten um den Fremdvergleichspreis des übertragenen Wirtschaftsguts.

Wird beim übertragenden GKKB-Gesellschafter für das übertragene Wirtschaftsgut eine Ersatzinvestition getätigt, wird der durch die Übertragung erzielte Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn indirekt auf die Ersatzinvestition übertragen. Die indirekte Übertragung des Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns erfolgt dadurch, dass vom Sammelposten nicht der Restbuchwert des übertragenen Wirtschaftsguts abgezogen wird, sondern der Fremdvergleichspreis. Nachdem bei einem Zugang eines Ersatzwirtschaftsguts der Sammelposten um die Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsguts erhöht wird, kommt es im Gesamteffekt zu einem Zugang im Sammelposten in Höhe der Anschaffungskosten vermindert um den Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn und somit zu einer indirekten Übertragung des Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns auf das Ersatzwirtschaftsgut. Der Sammelposten, vermindert um den Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn und erhöht um das Ersatzwirtschaftsgut, bildet die Bemessungsgrundlage für die unendlich geometrisch-degressive Abschreibung. Die Bildung eines negativen Ausgleichspostens wäre somit nicht erforderlich.

Wird hingegen keine Ersatzinvestition getätigt, wird der Sammelposten um den Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn reduziert. Der Sammelposten ist damit betragsmäßig niedriger als in dem Fall, in dem eine Ersatzinvestition getätigt wird. Dies hat zur Konsequenz, dass die Abschreibungen niedriger sind als in dem Fall, dass eine Ersatzinvestition getätigt wird. Durch die niedrigere Abschreibung entsteht im Vergleich zum Fall, dass eine Ersatzinvestition getätigt wird, ein höherer Gewinn. Hierdurch kommt es zu einer indirekten Besteuerung des Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns. Eine Bildung eines Ausgleichspostens wäre somit nicht erforderlich.

Wird der Sammelposten aufgrund der Übertragung eines Wirtschaftsguts negativ, so ist der negative Betrag dem Sammelposten/der Abschreibungsbasis hinzuzuaddieren, um die Abschreibungsbasis auf null zu bringen, und die Steuerbemessungsgrundlage des übertragenden GKKB-Gesellschafters um denselben Betrag zu erhöhen (Art. 39 Abs. 3 RLE). Damit in diesem Fall eine Sofortbesteuerung vermieden werden kann, wäre der Betrag, der die Steuerbemessungsgrundlage des übertragenden GKKB-Gesellschafters erhöht, in einen negativen Ausgleichsposten einzustellen.

3.1.2.2.3 Auflösung des negativen Ausgleichspostens

Zu einer Auflösung des negativen Ausgleichspostens kommt es dann, wenn das Wirtschaftsgut entweder

- an einen GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft übertragen wird, der nicht derselben Gruppe angehört wie die des übertragenden Gesellschafters, bei dem der negative Ausgleichsposten gebildet wurde, oder
- an einen Gesellschafter der Personengesellschaft, der nicht Steuerpflichtiger der GKKB ist (z.B. Einzelunternehmer, natürliche Person, Körperschaft, die nicht zur Anwendung der GKKB optiert hat).

In diesem Fall wäre der negative Ausgleichsposten im Zeitpunkt der Übertragung beim übertragenden GKKB-Gesellschafter (vollständig) gewinnerhöhend aufzulösen. D.h. in diesem Zeitpunkt würde sich die Steuerbemessungsgrundlage des übertragenden GKKB-Gesellschafters um die bisher un versteuerten stillen Reserven erhöhen.

Erfolgt die Auflösung des negativen Ausgleichspostens⁴¹ nicht durch einen Außenumsatz, sondern beispielsweise durch eine planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibung, wäre hinsichtlich der Auflösung des Ausgleichspostens nach der Art des übertragenen Wirtschaftsguts zu differenzieren.

Bei einem nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut des Anlagevermögens wäre der negative Ausgleichsposten, außer bei einem Außenumsatz, auch bei einer außerplanmäßigen Abschreibung aufzulösen. Bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens besteht ein Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung auf den niedrigeren Wert (Art. 41 RLE). Wird dieses Wahlrecht ausgeübt und die außerplanmäßige Abschreibung durchgeführt, wäre der negative Ausgleichsposten in Höhe der anteiligen außerplanmäßigen Abschreibung aufzulösen.⁴² Dies hätte zur Folge, dass zum einen die Steuerbemessungsgrundlage des übertragenden GKKB-Gesellschafters in Höhe der anteiligen außerplanmäßigen Abschreibung reduziert und gleichzeitig durch die Auflösung des negativen Ausgleichspostens um den gleichen Betrag erhöht würde. Der steuerliche Gesamteffekt wäre somit null.⁴³ Hierdurch käme es zu einer indirekten Besteuerung der bisher unversteuerten stillen Reserven.

Bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und abnutzbaren, langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wäre der negative Ausgleichsposten entsprechend der planmäßigen Abschreibung dieser Wirtschaftsgüter aufzulösen. Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden linear über den Zeitraum abgeschrieben,

- in dem das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder

⁴¹ Bei einer Überführung eines Wirtschaftsguts von einer inländischen Kapitalgesellschaft an eine ausländische Betriebsstätte wird bei einer GUB der Ausgleichsposten bei der inländischen Kapitalgesellschaft = „Überträger“ gebildet. Dadurch wird sichergestellt, dass das Besteuerungssubstrat in dem Staat besteuert wird, in dem es entstanden ist, und zwar im Staat der „Überträger“. Die Auflösung des Ausgleichspostens erfolgt analog. Ausführlich dazu siehe *Scheffler, W./Köstler, M., Vorteile GKB / GUB*, 2014, S. 20–36.

⁴² Zu einer vollständigen Auflösung des negativen Ausgleichspostens würde es dann kommen, wenn die außerplanmäßige Abschreibung betragsmäßig entweder gleich oder höher wäre als der negative Ausgleichsposten. Ist die außerplanmäßige Abschreibung betragsmäßig niedriger als der negative Ausgleichsposten, dann wäre der negative Ausgleichsposten nur anteilig und nicht vollständig aufzulösen.

⁴³ Dies setzt voraus, dass entweder die anteilige außerplanmäßige Abschreibung betragsmäßig dem aufgelösten negativen Ausgleichsposten entspricht oder, dass die anteilige außerplanmäßige Abschreibung betragsmäßig kleiner ist als der negative Ausgleichsposten. Ist hingegen die anteilige außerplanmäßige Abschreibung betragsmäßig größer als der negative Ausgleichsposten, dann ist der Gesamteffekt auf die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht null, sondern reduziert die steuerliche Bemessungsgrundlage des übertragenden GKKB-Gesellschafters in Höhe der Differenz zwischen der anteiligen außerplanmäßigen Abschreibung und dem aufgelösten negativen Ausgleichsposten.

- für den das Recht gewährt wurde.

Ist der Zeitraum nicht bestimmbar, erfolgt die Abschreibung über 15 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. c RLE). Abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unterliegen einer linearen Abschreibung über 15 Jahre.⁴⁴ Beim übertragenden Gesellschafter würde anteilig die Abschreibung dieser Wirtschaftsgüter zugerechnet, die auf der Basis der Anschaffungskosten in Höhe des Fremdvergleichspreises ermittelt werden. Diese anteilige Abschreibung würde die Steuerbemessungsgrundlage des GKKB-Gesellschafters mindern. Gleichzeitig würde der negative Ausgleichsposten entsprechend der Abschreibung des Wirtschaftsguts (die auf Basis des Fremdvergleichspreises als Anschaffungskosten ermittelt wird) aufgelöst werden und damit die Steuerbemessungsgrundlage des GKKB-Gesellschafters erhöhen. Im Gesamteffekt würde die Steuerbemessungsgrundlage des GKKB-Gesellschafters in Höhe der anteiligen Abschreibung, die sich auf Basis des anteiligen Buchwerts des übertragenen Wirtschaftsguts ergeben würde, gemindert werden. Durch die „reduzierte“ Abschreibung würde es zu einer indirekten Besteuerung der bisher unversteuerten stillen Reserven kommen.

Bei einem abnutzbaren, nicht langlebigen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens würde nur dann ein negativer Ausgleichsposten gebildet werden, wenn aufgrund der Übertragung eines solchen Wirtschaftsguts der Sammelposten beim übertragenden GKKB-Gesellschafter negativ würde. Dieser negative Ausgleichsposten wäre unendlich-geometrisch-degressiv mit einem Auflösungssatz von 25% aufzulösen,⁴⁵ bis eine Ersatzinvestition getätigt werden würde. Würde eine Ersatzinvestition getätigt werden, wäre der restliche Ausgleichsposten in Zeitpunkt der Anschaffung der Ersatzbeschaffung vollständig aufzulösen. In diesem Zeitpunkt würde die Steuerbemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters um den restlichen Betrag des negativen Ausgleichspostens erhöht werden. Würde keine Ersatzinvestition getätigt werden, wäre der negative Ausgleichsposten unendlich geometrisch-degressiv gewinnerhöhend aufzulösen.

3.1.2.2.4 Einfluss der Übertragung auf die Faktoren der Gewinnaufteilungsformel

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem GKKB-Gesellschafter auf die Personengesellschaft hat keine Auswirkung auf das Besteuerungssubstrat, da annahmegemäß alle GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft in Deutschland ansässig sind. Die

⁴⁴ Eine Abschreibung über eine kürzere Nutzungsdauer ist nur bei Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer möglich (Art. 36 Abs. 1 Buchst. b RLE).

⁴⁵ Die Wirkung auf die Steuerbemessungsgrundlage entspricht der Wirkung wie bei den immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und den abnutzbaren, langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.

Übertragung des Wirtschaftsguts kann jedoch Auswirkungen auf die Höhe des Gewinnanteils der einzelnen GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft und damit auch auf die Höhe des Gruppengewinns haben.

Die Übertragung des Wirtschaftsguts vom GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft auf die Personengesellschaft hat keine Auswirkungen auf die Faktoren „Lohnsumme“ und „Beschäftigte“. Der Faktor „Umsatz“ hingegen erhöht sich beim übertragenden GKKB-Gesellschafter, sofern es sich bei dem Ertrag um einen Ertrag aus der

- Übertragung eines Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens bzw.
- Übertragung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens handelt, sofern der Ertrag aus der Übertragung des Wirtschaftsguts des Anlagevermögens im Zuge der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt wurde (Art. 95 Abs. 2 S. 2 RLE).

Im Faktor „Umsatz“ wird jedoch nicht der „volle“ Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn erfasst, sondern nur der Anteil des Übertragungs- und Veräußerungsgewinns in Höhe der Nichtbeteiligung des übertragenden GKKB-Gesellschafters an der Personengesellschaft. Handelt es sich bei dem Ertrag um einen Ertrag aus der Übertragung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, der nicht im Zuge der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des übertragenden GKKB-Gesellschafters erzielt wurde, hat diese Übertragung keine Auswirkung auf den Faktor „Umsatz“ beim übertragenden GKKB-Gesellschafter. Aufgrund der Erhöhung des Faktors „Vermögenswerte“ würde dem übertragenden GKKB-Gesellschafter ein höherer Gewinnanteil des Gruppengewinns zugerechnet werden.

Durch die Übertragung einer Sachanlage von einem GKKB-Gesellschafter auf die Personengesellschaft kann sich der Faktor „Vermögenswerte“ ändern (Art. 92 RLE). Vor der Übertragung war die Sachanlage im Faktor „Vermögenswerte“ zu 100% beim übertragenden GKKB-Gesellschafter enthalten (Art. 92 RLE). Nach der Übertragung wird das Wirtschaftsgut im Faktor „Vermögenswerte“ anteilig (entsprechend der Beteiligung an der Personengesellschaft) bei dem übertragenden GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft erfasst (Art. 89 RLE). Dies gilt sowohl für den Zähler als auch für den Nenner des Faktors „Vermögenswert“ beim übertragenden GKKB-Gesellschafter, weil die anderen GKKB-Gesellschafter nicht der gleichen Gruppe angehören wie der übertragende GKKB-Gesellschafter. Insgesamt führt die Übertragung beim übertragenden GKKB-Gesellschafter zu einer Reduktion seines Faktors „Vermögenswerte“. Dies hat zur Folge, dass dem übertragenden GKKB-Gesellschafter ein geringerer Anteil am Gruppengewinn zugerechnet wird. Allerdings ändert sich durch die Übertragung einer Sachanlage beim übertragenden GKKB-Gesellschafter neben dem Faktor „Vermögens-

werte“ (Rückgang) auch der Faktor „Umsatz“ (Erhöhung). Ob die Veränderung der beiden Faktoren dazu führt, dass dem übertragenden GKKB–Gesellschafter ein höherer oder niedrigerer Gewinnanteil zugerechnet wird, hängt von der tatsächlichen Veränderung dieser beiden Faktoren im Einzelfall ab.

Handelt es sich bei den anderen GKKB–Gesellschaftern um Gesellschafter, die lediglich nicht der gleichen Gruppe angehören wie der übertragende GKKB–Gesellschafter, erhöht sich bei diesen GKKB–Gesellschaftern der Faktor „Vermögenswerte“ anteilig um die Anschaffungskosten des übertragenen Wirtschaftsguts (Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Übertragung), die bei der Personengesellschaft für das übertragene Wirtschaftsgut angesetzt werden. Diesen Gesellschaftern wird folglich ein höherer Anteil am Gruppengewinn innerhalb ihrer Gruppe zugerechnet.

Handelt es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut nicht um eine Sachanlage, sondern um ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, um Finanzanlagevermögen oder Vorräte, Waren oder unfertige Erzeugnisse, dann hat die Übertragung des Wirtschaftsguts keine Auswirkungen auf die Höhe des Faktors „Vermögenswerte“, weil im Faktor „Vermögenswerte“ diese Wirtschaftsgüter nicht erfasst werden. Beim übertragenden GKKB–Gesellschafter würde dies zu einer Erhöhung seines Gewinnanteils am Gruppengewinn führen, weil sich durch die Übertragung immerhin der Faktor „Umsatz“ erhöht. Bei den nicht an der Übertragung beteiligten GKKB–Gesellschaftern würde die Übertragung eines solchen Wirtschaftsguts zu keiner Änderung der Höhe der Gewinnzuweisung durch die Übertragung, weil keiner der Faktoren durch die Übertragung verändert wird.

3.1.2.3 Übertragung auf einen GKKB–Gesellschafter der Personengesellschaft

Bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB–Gesellschafter erzielt die Personengesellschaft in Höhe der Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts einen Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn. Nach Art. 84 Abs. 2 S. 1 RLE, der sowohl für Übertragungen von Wirtschaftsgütern auf eine Personengesellschaft als auch für Übertragungen von Wirtschaftsgütern auf einen ihrer Gesellschafter gilt, bleibt im Verhältnis zwischen dem GKKB–Gesellschafter, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird, und der Personengesellschaft die Übertragung im Verhältnis zum Anteil des GKKB–Gesellschafters an der Personengesellschaft unberücksichtigt. Als Ertrag des GKKB–Gesellschafters aus der Übertragung eines Wirtschaftsguts gilt der Anteil des Betrags, der zwischen unabhängigen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbart worden wäre, und der dem Anteil eines Dritten an dem Unternehmen entspricht. Nach wörtlicher Auslegung von Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE würde dies bedeuten, dass der anteilige

Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn in Höhe der Nicht-Beteiligung des GKKB-Gesellschafters, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird, als Ertrag dieses GKKB-Gesellschafters gilt. Die stillen Reserven und damit der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn, die anteilig bei allen Gesellschaftern der Personengesellschaft entstanden sind, wären demnach ausschließlich bei dem GKKB-Gesellschafter zu besteuern, an den das Wirtschaftsgut übertragen wird. Dieses Ergebnis erscheint wenig nachvollziehbar.

Die Regelung des Art. 84 Abs. 2 RLE sollte deshalb für den Fall, dass die Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter überträgt, modifiziert werden. Nachdem die stillen Reserven bei dem Steuerpflichtigen besteuert werden sollten, wo sie entstanden sind, sollte der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn aus der Übertragung des Wirtschaftsguts anteilig auf die Gesellschafter der Personengesellschaften entsprechend ihrer Beteiligung verteilt werden. Allerdings sollte der anteilige Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn, der auf den GKKB-Gesellschafter entfällt, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird, als Teil der Konsolidierung, analog zur Übertragung eines Wirtschaftsguts vom GKKB-Gesellschafter auf eine Personengesellschaft, unberücksichtigt bleiben (Art. 84 Abs. 2 S. 1 RLE).⁴⁶

Beim GKKB-Gesellschafter ist das übertragene Wirtschaftsgut mit seinen Anschaffungskosten in Höhe des Fremdvergleichspreises in seinem Betriebsvermögen zu erfassen. Da der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn, der auf den GKKB-Gesellschafter entfällt, konsolidiert wird, wäre beim GKKB-Gesellschafter ein negativer Ausgleichsposten in Höhe des anteiligen Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns zu bilden.⁴⁷ Die Auflösung des Ausgleichspostens hängt von der Art des Wirtschaftsguts ab.⁴⁸

Beispiel: An der ABC-OHG sind die drei Gesellschafter A, B, C zu je einem Drittel beteiligt. Die ABC-OHG veräußert ein Grundstück aus seinem Gesamthandsvermögen an den Gesellschafter A zu einem fremdüblichen Veräußerungspreis von 210. Der Buchwert des Grundstücks beträgt 30.

Bei der ABC-OHG entsteht ein Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis (210) und dem Buchwert (30) von $(210 - 30 =) 180$. Als steuerpflichtiger Ertrag gilt nur der anteilige Veräußerungsgewinn in Höhe der Nichtbeteiligung des A in Höhe von $120 (= 180 \cdot 2/3)$. Der anteilige Veräußerungsgewinn in Höhe

⁴⁶ Vgl. Arbeitsgruppe „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (AG GKKB) vom 26.7.2007, CCCTB/WP057, Rz. 81.

⁴⁷ Alternativ wäre denkbar, dass das Wirtschaftsgut anteilig zum Buchwert übertragen wird, ohne Bildung eines negativen Ausgleichspostens. Diese Vorgehensweise wird in diesem Beitrag nicht weiter verfolgt, weil die gewählte Vorgehensweise (mit Bildung eines negativen Ausgleichspostens) einfacher nachvollziehbar ist, vgl. Abschnitt 3.1.2.2.2.

⁴⁸ Zur Auflösung des negativen Ausgleichspostens siehe Abschnitt 3.1.2.2.3.

*von 60 (=180*1/3) stellt einen Innenumsatz dar, der konsolidiert wird und deshalb steuerlich beim Gesellschafter A zunächst nicht zu berücksichtigen ist.*

Bei wörtlicher Auslegung des Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE würde der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn in Höhe von 120 dem Gesellschafter A zugerechnet und bei ihm versteuert werden. Nachdem allerdings die stillen Reserven bei demjenigen versteuert werden sollten, bei dem sie entstanden sind, ist die Regelung des Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE in einer modifizierten Form anzuwenden. Danach wäre der Gewinn in Höhe von 120 den Gesellschaftern B und C anteilig (zu je 60) zuzurechnen.

Beim Gesellschafter A ist das Wirtschaftsgut mit seinen Anschaffungskosten von 210 im Betriebsvermögen zu aktivieren und ein negativer Ausgleichsposten in Höhe von 60 zu bilden.

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts von der Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter hat keine Auswirkungen auf die Faktoren „Lohnsumme“ und „Beschäftigte“. Der Faktor „Umsatz“ hingegen erhöht sich bei den GKKB-Gesellschaftern der Personengesellschaft, an die nicht das Wirtschaftsgut übertragen wird, anteilig um den Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn. Voraussetzung ist, dass es sich bei dem Ertrag um einen Ertrag aus der Übertragung entweder um ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens oder um ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt, wenn der Ertrag im Zuge der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt wurde (Art. 95 Abs. 2 S. 2 RLE). Beim GKKB-Gesellschafter, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird, ändert sich der Faktor „Umsatz“ nicht, weil diese Übertragung letztlich zum Buchwert erfolgt und der Verkauf von Wirtschaftsgütern innerhalb der Gruppe nicht in den Faktor „Umsatz“ einbezogen wird (Art. 95 Abs. 2 S. 3 RLE).

Die Übertragung einer Sachanlage von der Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter verändert auch den Faktor „Vermögenswerte“ der GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaft. Vor der Übertragung war bei den GKKB-Gesellschaftern im Faktor „Vermögenswert“ die Sachanlage anteilig mit Buchwert bei diesen GKKB-Gesellschaftern enthalten. Bei den GKKB-Gesellschaftern, an die die Sachanlage nicht übertragen wird, ist nach der Übertragung die Sachanlage nicht mehr im Faktor „Vermögenswerte“ enthalten, was dazu führt, dass der Faktor sinkt und ihnen dadurch ein geringer Anteil am Gruppengewinn zugerechnet wird. Beim GKKB-Gesellschafter, auf den die Sachanlage übertragen wird, wird die Sachanlage nun zu 100% zugerechnet. Der Faktor „Vermögenswert“ erhöht sich beim übernehmenden GKKB-Gesellschafter, wodurch ihm ein höherer Anteil des Gruppengewinns zugeordnet wird. Werden keine Sachanlagen, sondern ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, Finanzanlagevermögen oder Vorräte, Waren oder unfertige Erzeugnisse übertragen, hat dies

keine Auswirkungen auf die Höhe des Faktors „Vermögenswerte“ bei allen GKKB-Gesellschaftern der Personengesellschaft.

Handelt es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut um keine Sachanlage, dann würde die Übertragung des Wirtschaftsguts bei den nicht an der Übertragung beteiligten GKKB-Gesellschaftern zu einer Erhöhung ihres Gewinnanteils am Gruppengewinn führen, weil sich durch die Übertragung der Faktor „Umsatz“ erhöht.⁴⁹ Überträgt der GKKB-Gesellschafter eine Sachanlage, dann würde sich zum einen der Faktor „Umsatz“ bei den nicht an der Übertragung beteiligten GKKB-Gesellschaftern erhöhen und gleichzeitig der Faktor „Vermögenswerte“ reduzieren. Ob diesen GKKB-Gesellschaftern durch die Übertragung der Sachanlage ein höherer oder niedrigerer Gewinnanteil zugerechnet wird, hängt von der tatsächlichen Veränderung der beiden Faktoren „Umsatz“ und „Vermögenswerte“ ab.

Bei dem GKKB-Gesellschafter, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird, würde die Übertragung des Wirtschaftsguts nur dann zu einer Veränderung des zugerechneten Gruppengewinns führen und zwar zu einer Erhöhung, wenn es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut um eine Sachanlage handelt. In allen anderen Fällen hat die Übertragung eines Wirtschaftsguts keine Auswirkung auf die Faktoren der Gewinnaufteilungsformel und führt damit zu keiner Veränderung der Höhe des zugewiesenen Gewinnanteils.

3.2 Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt im Rahmen einer GKB / GUB

3.2.1 Grundsätzliche Regelung

Bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter bzw. umgekehrt kommt es bei einer GKKB, vorausgesetzt die anderen Gesellschafter der Personengesellschaft gehören nicht der gleichen Gruppe an, wie der an der Übertragung beteiligte GKKB-Gesellschafter, zu einer Teilgewinnrealisierung (Art. 84 Abs. 2 S. 1 RLE). Der Ertrag aus der anteiligen Übertragung zwischen der Personengesellschaft und einen ihrer Gesellschafter wird konsolidiert, weil gruppeninterne Übertragungen zum Buchwert erfolgen. Als Ertrag aus solchen Übertragungen soll der Anteil des Betrags gelten, der zwischen unabhängigen Unternehmen

⁴⁹ Dies setzt voraus, dass in der Gruppe dieser GKKB-Gesellschafter der Personengesellschafter noch mindestens ein weiteres Gruppenmitglied enthalten sein muss, das nicht Gesellschafter dieser Personengesellschaft ist.

nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbart worden wäre und der dem Anteil eines Dritten an dem Unternehmen entspricht (Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE).

Bei einer GKB / GUB ist keine Konsolidierung vorgesehen. Insofern kann der anteilige Gewinn aus der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen einer Personengesellschaft und dem Gesellschafter nicht konsolidiert werden. Eine unmittelbare Übertragung von Art. 84 Abs. 2 RLE auf Übertragungen von Wirtschaftsgütern von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter und umgekehrt scheidet damit aus. Modifiziert ist eine Übernahme von Art. 84 Abs. 2 RLE in eine GKB / GUB jedoch möglich. Eine unmodifizierte Übernahme der folgenden Elemente der Regelung des Art. 84 Abs. 2 RLE in eine GKB / GUB ist allerdings grundsätzlich möglich:

- Anteilige Zurechnung der Geschäftsvorfälle und damit der Aufwendungen, Erträge sowie Wirtschaftsgüter zu den Gesellschaftern der Personengesellschaft, die Steuerpflichtige einer GKB / GUB sind (GKB / GUB-Gesellschafter), und nicht Zurechnung einer Saldogröße „Gewinn“.
- Realisierung des Anteils des Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns, der nicht auf den an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafter entfällt (Teilgewinnrealisierung).
- Bildung eines negativen Ausgleichspostens bei dem an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafter in Höhe des anteiligen Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns, der auf die Beteiligung des an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafter entfällt.
- Beim „Erwerber“ sollte auch im Rahmen einer GKB / GUB das übertragene Wirtschaftsgut mit dem Fremdvergleichspreis als Anschaffungskosten erfasst werden.

Anpassungsbedarf besteht jedoch bei dem konsolidierten Übertragungs- und Veräußerungsgewinn und bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter: Nachdem im Rahmen einer GKB / GUB keine Konsolidierung vorgesehen ist, kann der anteilige Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn in Höhe des an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafters nicht konsolidiert werden. Da aber auch bei einer GKB / GUB Wirtschaftsgüter anteilig dem Gesellschafter zugerechnet werden sollen, handelt es sich bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter in Höhe der Beteiligung des an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafters um ein „In-Sich-Geschäft“, das steuerlich im Zeitpunkt der Übertragung nicht zu berücksichtigen ist. Der Vorgang wäre folglich anteilig nicht steuerbar.

Eine weitere Modifikation wäre bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter erforderlich. Denn bereits bei einer GKKB wäre Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE nur in modifizierter Form anzuwenden, wonach der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn anteilig den GKKB-Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung zuzurechnen wäre und nicht nur dem GKKB-Gesellschafter, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird. Die Modifikation im Rahmen der GKKB wäre entsprechend in eine GKB / GUB zu übernehmen.

Die Idee, dass bei Übertragungen von einer Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter bzw. umgekehrt der „Innenumsatz“ nicht besteuert wird, kennt auch das deutsche Steuerrecht. Wie bei der GKB / GUB wird die Grunderwerbsteuer bei der Übertragung eines Grundstücks zwischen der Gesamthand und einem Miteigentümer bzw. umgekehrt in Höhe des Anteils am Vermögen der Gesamthand des an der Übertragung beteiligten Miteigentümers nicht erhoben (§ 5, § 6 GrEStG). Der Unterschied zwischen den Regelungen bei der GKB / GUB und dem Grunderwerbsteuergesetz liegt darin, dass nach dem Grunderwerbsteuergesetz die Grunderwerbsteuer nicht erhoben wird, d.h., dass der Vorgang grundsätzlich steuerbar, aber steuerbefreit ist,⁵⁰ während bei der GKB / GUB der Vorgang nicht steuerbar ist. Auch im Einkommen- und Umwandlungssteuergesetz findet sich eine Regelung, die die steuerliche Behandlung eines Veräußerungsgewinns zwischen einer Personengesellschaft und einen ihrer Gesellschafter regelt. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG und § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG sehen vor, dass ein Veräußerungsgewinn in einen laufenden Gewinn umqualifiziert wird, wenn auf der Seite des Veräußerers und auf Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind. Wie bei der GKB / GUB kommt es auch zu einer anteiligen Berechnung des Veräußerungsgewinns. Allerdings geht es bei dieser Regelung nur darum, ob steuerliche Begünstigungen gewährt werden und nicht darum, ob stille Reserven aufgelöst werden. Außerdem wird beim gewerbsteuerlichen Verlustvortrag nach § 10a GewStG fingiert, dass der Verlustvortrag den Gesellschaftern der Personengesellschaft anteilig zuzurechnen ist (§ 10a S. 4, 5 GewStG) und dies, obwohl nicht die Gesellschafter der Personengesellschaft Steuerschuldner der Gewerbesteuer sind, sondern die Personengesellschaft selbst (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Dies hat zur Folge, dass z.B. beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Personengesellschaft der Verlustabzug anteilig in der Höhe, in der der Fehlbetrag dem ausscheidenden Gesellschafter zuzurechnen ist, entfällt (R 10 a.3 Abs. 3 S. 9 Nr. 1 GewStR). Diese Regelung ist insofern mit der GKB / GUB vergleichbar, als beim gewerbsteuerlichen Verlustvortrag wie bei der GKB / GUB eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise zur Anwendung kommt.

⁵⁰ Vgl. *Lippross, O.-G./Seibel, W.*, Basiskommentar, 2014, § 5 GrEStG, Rz. 1.

3.2.2 Übertragung auf die Personengesellschaft

Bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem GKB / GUB–Gesellschafter auf die Personengesellschaft, an der der GKB / GUB–Gesellschafter beteiligt ist, würde dieser GKB / GUB–Gesellschafter in Höhe der Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts einen Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn erzielen. Als Ertrag des übertragenden GKB / GUB–Gesellschafters würde nicht der (vollständige) Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn gelten, sondern nur in Höhe der Nichtbeteiligung des übertragenden GKB / GUB–Gesellschafters an der Personengesellschaft. Der Veräußerungsgewinn, der auf den Anteil des übertragenden GKB / GUB–Gesellschafters entfällt, wäre nicht steuerbar, weil es sich um einen Innenumsatz handeln würde. Denn entsprechend dem Transparenzprinzip im Rahmen einer GKB / GUB werden bereits die Aufwendungen und Erträge sowie die Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern der Personengesellschaft anteilig zugerechnet (Art. 84 Abs. 1 RLE). Die Übertragung eines Wirtschaftsguts vom GKB / GUB–Gesellschafter auf die Personengesellschaft ändert in der Höhe der Beteiligung des GKB / GUB–Gesellschafters, der das Wirtschaftsgut überträgt, nichts an der anteiligen Zurechnung des Wirtschaftsguts. Bei der Übertragung handelt es sich insoweit um ein „In–Sich–Geschäft“, um einen Innenumsatz, und nicht um einen Realisationsvorgang. Der Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn, der anteilig dem übertragenden GKB / GUB–Gesellschafter zugerechnet wird, wäre deshalb nicht steuerbar. Die Übertragung dieses Anteils würde zum Buchwert erfolgen. Der (steuerpflichtige) Ertrag des übertragenden GKB / GUB–Gesellschafters würde dem Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn als Differenz zwischen dem anteiligen Fremdvergleichspreis und dem anteiligen Buchwert des Wirtschaftsguts entsprechen, der nicht auf die an der Übertragung beteiligten Gesellschafter entfällt. Um diesen Betrag wäre die Steuerbemessungsgrundlage des übertragenden GKB / GUB–Gesellschafters zu erhöhen.

Bei der Personengesellschaft wäre das übertragene Wirtschaftsgut mit dem Fremdvergleichspreis als Anschaffungskosten im Gesellschaftsvermögen zu erfassen. Dadurch, dass der anteilige Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn nicht steuerbar ist und das übertragene Wirtschaftsgut mit dem Fremdvergleichspreis zu erfassen wäre und nicht mit dem Fremdvergleichspreis vermindert um den nicht steuerbaren Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn, würde der anteilige Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn endgültig unbesteuert bleiben (doppelte Nichtbesteuerung). Um dies zu vermeiden, wäre in Höhe des anteiligen Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinns ein negativer Ausgleichsposten zu bilden, der dem übertragenden GKB / GUB–Gesellschafter zuzuordnen wäre. Durch den negativen Ausgleichsposten würden die auf den übertragenden GKB / GUB–Gesellschafter entfallenden Anschaffungskosten des übertragenen Wirtschaftsguts in Höhe des angemessenen Fremdvergleichspreises um den anteiligen

Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn reduziert werden. Dadurch würde gewährleistet, dass das Wirtschaftsgut anteilig zum Buchwert übertragen wird und dass die anteiligen (bislang nicht steuerbaren) stillen Reserven im Zeitpunkt der Realisierung beispielsweise durch Veräußerung an einen fremden Dritten oder durch Abschreibungen besteuert werden. Die Auflösung des negativen Ausgleichspostens bei der GKB / GUB würde in gleicher Weise erfolgen wie bei der GKKB. Insofern wird für die Auflösung des negativen Ausgleichspostens auf Abschnitt 3.1.2.2.3 verwiesen.

3.2.3 Übertragung auf einen GKB / GUB-Gesellschafter der Personengesellschaft

Bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von der Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter würde die wörtliche Auslegung von Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE bereits im Rahmen einer GKKB zu keinem nachvollziehbaren Ergebnis führen.⁵¹ Deshalb wäre Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE bereits bei einer GKKB zu modifizieren, sodass der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn anteilig auf die GKKB-Gesellschafter der Personengesellschaften entsprechend ihrer Beteiligung zugerechnet wird und nicht den GKKB-Gesellschafter, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird.

Die wörtliche Auslegung von Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE würde auch bei einer GKB / GUB dazu führen, dass der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn (= Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts) dem GKB / GUB-Gesellschafter zuzurechnen wäre, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird. Allerdings sollten wie bei einer GKKB die stillen Reserven bei demjenigen versteuert werden, bei dem sie entstanden sind. Insofern würde die wörtliche Auslegung von Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE bei einer GKB / GUB zu keinem nachvollziehbaren Ergebnis führen, weshalb die Regelung wie bei einer GKKB bei einer GKB / GUB modifiziert werden sollte. Danach wäre der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn nicht dem Gesellschafter zuzurechnen, an dem das Wirtschaftsgut übertragen wird, sondern er wäre anteilig allen Gesellschaftern entsprechend ihre Beteiligung zuzuordnen. Der anteilige Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn, der auf den GKB / GUB-Gesellschafter entfällt, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird, ist nicht steuerbar, weil es sich um ein „In-sich-Geschäft“ handelt. Die Übertragung dieses Anteils am Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn erfolgt wirtschaftlich zum Buchwert.

⁵¹ Siehe Abschnitt 3.1.2.3.

Beim GKB / GUB–Gesellschafter ist das übertragene Wirtschaftsgut mit dem Fremdvergleichspreis in seinem Betriebsvermögen zu erfassen. Zudem ist beim GKB / GUB–Gesellschafter ein negativer Ausgleichsposten in Höhe des anteiligen Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns zu bilden.⁵²

4 Vergleich der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen dem deutschen Steuerrecht und der GKB / GUB

In diesem Abschnitt wird die entgeltliche Übertragung sowie die Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten nach dem deutschen Steuerrecht mit der GKB / GUB verglichen. Ebenfalls einem Vergleich wird die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nach dem deutschen Steuerrecht und der GKB / GUB unterzogen.

4.1 Veräußerung eines Wirtschaftsguts

4.1.1 Veräußerung aus bzw. ins (Sonder–)Betriebsvermögen des Gesellschafters

Nach dem deutschen Steuerrecht kommt es bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts

- aus dem (Sonder–)Betriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft (Fall 1) bzw.
- umgekehrt bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter, der das Wirtschaftsgut für sein (Sonder–)Betriebsvermögen erwirbt (Fall 2),

zu einer Vollrealisierung der stillen Reserven. Bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Gesellschafters aus dessen (Sonder–)Betriebsvermögen an die Personengesellschaft erzielt der Gesellschafter in Höhe der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts einen laufenden Gewinn (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 2 EStG, Fall 1). Bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts von der Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter erzielt die Personengesellschaft ebenfalls in Höhe der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts einen laufenden Gewinn (Fall 2). Bei der erwerbenden Personengesellschaft (Fall 1)

⁵² Alternativ wäre denkbar, dass das Wirtschaftsgut anteilig zum Buchwert übertragen wird, ohne Bildung eines negativen Ausgleichspostens. Diese Vorgehensweise wird in diesem Beitrag nicht weiter verfolgt, vgl. Abschnitt 3.1.2.2.2.

bzw. beim erwerbenden Gesellschafter (Fall 2) ist das Wirtschaftsgut mit seinen Anschaffungskosten in Höhe des Kaufpreises in der Gesamthandbilanz bzw. in der (Sonder-)Bilanz zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG).

Während das deutsche Steuerrecht bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft (Fall 1) bzw. umgekehrt bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter der Personengesellschaft, der das Wirtschaftsgut für sein Betriebsvermögen erwirbt (Fall 2), zu einer Vollrealisierung der stillen Reserven vorsieht, kommt es bei einer GKB / GUB zu einer Teilrealisierung. In Übereinstimmung mit der GKB / GUB wird auch nach deutschem Steuerrecht beim Erwerber (Personengesellschaft (Fall 1) bzw. Gesellschafter der Personengesellschaft (Fall 2)) das Wirtschaftsgut in Höhe des Kaufpreises erfasst. Abweichend vom deutschen Steuerrecht wäre beim Gesellschafter, der an der Übertragung des Wirtschaftsguts beteiligt ist, im Rahmen einer GKB / GUB ein negativer Ausgleichsposten in Höhe der anteiligen stillen Reserven zu bilden.

4.1.2 Veräußerung aus bzw. ins Privatvermögen des Gesellschafters

Nach dem deutschen Steuerrecht kommt es

- bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft (Fall 1) bzw.
- umgekehrt bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter, der das Wirtschaftsgut für sein Privatvermögen erwirbt (Fall 2),

zu einer Vollrealisierung der stillen Reserven. Bei einer Veräußerung eines privaten Wirtschaftsguts des Gesellschafters an die Personengesellschaft kann ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG vorliegen (Fall 1). Bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts von der Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter, der das erworbene Wirtschaftsgut für private Zwecke nutzt, erzielt die Personengesellschaft in Höhe der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts einen laufenden Gewinn (Fall 2).

In Übereinstimmung mit dem deutschen Steuerrecht kommt es auch bei einer GKB / GUB sowohl in dem Fall, dass ein Wirtschaftsgut aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft (Fall 1) veräußert wird, als auch in dem Fall, dass ein Wirtschaftsgut einer Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter, der das Wirtschaftsgut für sein Privatvermögen nutzt (Fall 2), zu einer Vollrealisierung der stillen Reserven. Zu einer Teilgewinnrealisierung kommt es in diesen Fällen deshalb nicht,

weil bei einer GKB / GUB Veräußerungen aus und ins Privatvermögen eines Gesellschafters keinen Innenumsatz, sondern einen Außenumsatz darstellen, weil der Gesellschafter kein Steuersubjekt der GKB / GUB ist.

Ist der Erwerber die Personengesellschaft (Fall 1), wird das Wirtschaftsgut sowohl bei einer GKB / GUB als auch nach dem deutschen Steuerrecht in Höhe des Kaufpreises im Gesamthandsvermögen erfasst. Ist hingegen der Gesellschafter der Personengesellschaft (Fall 2) der Erwerber, geht das Wirtschaftsgut ins Privatvermögen des Gesellschafters über. Die steuerliche Behandlung der Veräußerung des Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters (Fall 1) bzw. in das Privatvermögen eines Gesellschafters (Fall 2) stimmt bei der GKB / GUB mit dem deutschen Steuerrecht überein.

4.2 Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten

Nach dem deutschen Steuerrecht handelt es sich bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft bzw. umgekehrt gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten um einen tauschähnlichen Vorgang (§ 6 Abs. 6 EStG).⁵³ Danach wären die stillen Reserven in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts aufzudecken. Jedoch räumt § 6 Abs. 6 S. 4 EStG der Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG Vorrang ein, sodass die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft bzw. umgekehrt gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zum Buchwert erfolgt (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, 2 EStG). Die stillen Reserven werden damit im Zeitpunkt der Übertragung nicht aufgedeckt.

Bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem Gesellschafter aus dessen Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft kann die Buchwertübertragung auf zwei Wegen vorgenommen werden: ohne Ergänzungsbilanz und mit Ergänzungsbilanz. Erfolgt die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen einer Personengesellschaft und einem ihrer Gesellschafter ohne Ergänzungsbilanz, wird das übertragene Wirtschaftsgut im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft mit dem Buchwert angesetzt. Die stillen Reserven werden anteilig allen Gesellschaftern der Personengesellschaft entsprechend ihrer Beteiligung zugeordnet. Hierdurch werden dem übertragenden Gesellschafter nicht 100% der stillen Reser-

⁵³ Vgl. BFH vom 11.12.2001, BStBl 2002 II, S. 420; BMF vom 8.12.2011, BStBl 2011 I, S. 1279, Tz. 8.

ven, die bei ihm wirtschaftlich entstanden sind, zugerechnet, sondern nur die stillen Reserven, die anteilig auf seine Beteiligung entfallen, während den anderen Gesellschaftern ebenfalls anteilig die stillen Reserven entsprechend ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft zugeordnet werden, und dies obwohl die stillen Reserven wirtschaftlich nicht bei ihnen entstanden sind. Es kommt somit zu einer interpersonellen Verschiebung der stillen Reserven.

Eine Buchwertübertragung liegt im Ergebnis auch dann vor, wenn bei der Personengesellschaft das Wirtschaftsgut im Gesamthandsvermögen mit dem gemeinen Wert angesetzt wird. Durch eine entsprechende Korrektur über Ergänzungsbilanzen wird die Buchwertübertragung gewährleistet.⁵⁴ In diesem Fall werden die stillen Reserven dem übertragenden Gesellschafter durch die Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz zugerechnet, und damit dem Gesellschafter, dem sie auch wirtschaftlich entstanden sind. Den anderen Gesellschaftern der Personengesellschaft werden folglich keine stillen Reserven zugeordnet.

Bei einer GKB / GUB führt eine Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem GKB / GUB-Gesellschafter auf die Personengesellschaft bzw. umgekehrt gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zu einer anteiligen Gewinnrealisierung. Beim Überträger entsteht ein Übertragungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts, unabhängig davon, ob eine Gegenleistung erfolgt. Allerdings wird der Übertragungsgewinn nur in Höhe der Nichtbeteiligung des GKB / GUB-Gesellschafters, der an der Übertragung beteiligt ist, im Zeitpunkt der Übertragung besteuert (Art. 84 Abs. 2 RLE). Der Übertragungsgewinn ist beim Überträger nicht steuerbar. Beim Aufnehmenden ist das Wirtschaftsgut mit dem Fremdvergleichspreis zu erfassen. Zudem ist ein Ausgleichsposten in Höhe des nicht steuerbaren Ertrags beim an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafter zu bilden.

Unabhängig davon, ob im deutschen Steuerrecht die Übertragung mit oder ohne Ergänzungsbilanz durchgeführt wird, unterbleibt im Zeitpunkt der Übertragung eine Realisierung der stillen Reserven, während es bei einer GKB / GUB zu einer Teilgewinnrealisierung kommt. Erfolgt im deutschen Steuerrecht die Übertragung eines Wirtschaftsguts zum Buchwert ohne Ergänzungsbilanz, werden dem übertragenden Gesellschafter die stillen Reserven nur anteilig entsprechend seiner Beteiligung an der Personengesellschaft zugeordnet. Bei einer GKB / GUB hingegen hat der übertragende GKB / GUB-Gesellschafter die stillen Reserven in Höhe der Nichtbeteiligung an der Personengesell-

⁵⁴ Vgl. Niehus, U./Wilke, H., Personengesellschaft, 2013, S. 195.

schaft im Zeitpunkt der Übertragung und die stillen Reserven entsprechend seiner Beteiligung an der Personengesellschaft erst im Zeitpunkt eines Außenumsatzes oder über Abschreibungen zu realisieren, doch werden dem übertragenden Gesellschafter die stillen Reserven zu 100% zugerechnet. Bei einer Buchwertübertragung im deutschen Steuerrecht unter Berücksichtigung einer Ergänzungsbilanz hingegen, stimmt zwischen dem deutschen Steuerrecht und der GKB / GUB die Zuordnung der stillen Reserven an den übertragenden Gesellschafter überein. Unterschiede bestehen jedoch hinsichtlich des Zeitpunkts der Realisierung.

4.3 Besonderheiten bei der Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Nach dem deutschen Steuerrecht ist es strittig, ob Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ebenfalls zum Buchwert vorgenommen werden dürfen. Nach Auffassung des I. Senats des BFH⁵⁵ sollte die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften zwar zum Buchwert vorgenommen werden. Allerdings lässt sich eine Übertragung zum Buchwert nicht aus dem Gesetz (§ 6 Abs. 5 EStG) ableiten. Nach anderer Auffassung, insbesondere vom 4. Senat des BFH⁵⁶, müssen Übertragungen eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert erfolgen. Eine Rechtfertigung, warum eine Besteuerung der stillen Reserven, wenn diese demselben Steuersubjekt trotz vorgenommener Übertragung des Wirtschaftsguts zugeordnet bleibt, ist nicht ersichtlich.⁵⁷ Einer anderen Auffassung nach handelt es sich

⁵⁵ Vgl. BFH vom 10.4.2013, BFH/NV 2013, S. 1834. Der I. Senat des BFH hat dem BVerfG die Frage, ob eine fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig ist, zur Entscheidung vorgelegt. Bis zu diesem Beschluss ging der I. Senat des BFH davon aus, dass eine Übertragung zum Buchwert grundsätzlich nicht möglich ist, vergleiche dazu BFH vom 25.11.2009, BStBl 2010 II, S. 471; Gosch, D., DStR 2010, S. 1173–1176. Der gleichen Auffassung sind Blümich, 2014, § 6 EStG, Rn. 1347; BMF vom 28.2.2006, BStBl 2006 I, S. 228, unter IV.1; BMF vom 29.10.2010, BStBl 2010 I, S. 1206, BMF vom 8.12.2011, BStBl 2011 I, S. 1279, Tz. 18; Brandenburg, H., FR 2010, S. 734–735; Gosch, D., DStR 2010, S. 1173–1176; Wißborn, J.–P., NWB 2010, S. 4277.

⁵⁶ Vgl. BFH vom 15.4.2010, BStBl 2010 II, S. 971; Wendt, M., FR 2010, S. 387.

⁵⁷ Vgl. z.B. Bareis, P., FR 2011, S. 153–165; BFH vom 15.4.2010, BStBl 2010 II, S. 971; Hoffmann, W.–D., GmbHR 2002, S. 131; Hörger, H./Mentel, T./Schulz, A., DStR 1999, S. 572; Kanzler, H.–J., FR 2010, S. 761–763; Leisner–Egensperger, A., DStZ 2010, S. 902–906; Niehus, U., FR 2005, S. 278–279; Kirchhof, P., 2014, § 15 Rz. 388a; Schulze zur Wiesche, D., DStR 1999, S. 918; Wendt, M., FR 2002, S. 64; Wendt, M., FR 2010, S. 387. Zur Auffassung, dass die Buchwertfortführung auch für nicht beteiligungsidentische Schwesternpersonengesellschaften gelten soll, sofern eine Verschiebung der stillen Reserven nicht eintritt, vgl. Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A., 2014, § 6 EStG, Anm. 1447e; Niehus, U./Wilke, H., Personengesellschaft, 2013, S. 215–216. In der Zwischenzeit hat der I. Senat des BFH dem BVerfG die Frage, ob eine fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig ist, zur Entscheidung vorgelegt, vgl. BFH vom 10.4.2013, BFH/NV 2013, S. 1834.

bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften um einen zweistufigen Vorgang. Im ersten Schritt liegt eine Ausbringung aus dem Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft an ihre Gesellschafter vor. Im zweiten Schritt handelt es sich um eine Einbringung dieser Gesellschafter in die Schwesterpersonengesellschaft. Die Aus- und Einbringung erfolgt zum Buchwert, sofern die Ausbringung in das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter erfolgt.⁵⁸

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass bei Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften, auch wenn sie beteiligungsidentisch sind, keine Buchwertfortführung zu gewähren ist.⁵⁹ Die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ist zunächst eine Entnahme des Wirtschaftsguts der Gesellschafter. Die Entnahme ist mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und führt in Höhe der Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des Wirtschaftsguts zu einem Entnahmegewinn, der den Gesellschaftern anteilig entsprechend ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft zuzurechnen ist.⁶⁰ Eine Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven oder die Bildung einer Rücklage auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut nach § 6b EStG (Grund und Boden oder Gebäude) ist nicht möglich, da aufgrund der unentgeltlichen Übertragung keine Veräußerung vorliegt.⁶¹ Bei der aufnehmenden Personengesellschaft handelt es sich um eine Einlage des Wirtschaftsguts. Das Wirtschaftsgut ist grundsätzlich in Höhe des Teilwerts zu erfassen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

Bei einer GKB / GUB würde eine Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen einem GKB / GUB-Gesellschafter und der Personengesellschaft zur anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe der Nichtbeteiligung des GKB / GUB-Gesellschafters an der Personengesellschaft führen. Der Anteil der stillen Reserven, der auf den an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafter entfällt, wäre von der Besteuerung zunächst ausgenommen. Die Teilgewinnrealisierung wird damit begründet, dass es bei Übertragungen zwischen dem GKB / GUB-Gesellschafter, der an der Übertragung beteiligt ist, und der Personengesellschaft zu keiner Verschiebung der stillen Reserven kommt. Der Grund dafür liegt darin, dass das Wirtschaftsgut zumindest anteilig und abhängig davon, wer Eigentümer des Wirtschaftsguts ist, dem Betriebsvermögen des an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafters zugeordnet wird. Bei einer

⁵⁸ Vgl. *Ley, U.*, DStR 2011, S. 1209–1211.

⁵⁹ Vgl. BMF vom 28.2.2006, BStBl 2006 I, S. 228, unter IV.1.; BMF vom 29.10.2010, BStBl 2010 I, S. 1206, BMF vom 8.12.2011, BStBl 2011 I, S. 1279, Tz. 18.

⁶⁰ Vgl. BFH vom 25.11.2009, BStBl 2010 II, S. 471.

⁶¹ Vgl. *Blümich*, 2014, § 6b EStG, Rn. 56.

Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften würde es ebenfalls zu keiner personellen Verschiebung der anteiligen stillen Reserven in Höhe des an der Übertragung beteiligten GKB / GUB–Gesellschafters kommen. Insofern könnte man die Regelung für die steuerliche Behandlung von Übertragungen von Personengesellschaften auf einen ihrer GKB / GUB–Gesellschafter und damit die Idee der Teilgewinnrealisierung „logisch“ auf eine Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften übertragen.

Bei einer GKB / GUB würde es bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften, ähnlich wie nach Auffassung der Finanzverwaltung im deutschen Steuerrecht, zu zwei Übertragungen kommen. Bei der ersten Übertragung würde das Wirtschaftsgut von der Personengesellschaft 1 anteilig auf die GKB / GUB–Gesellschafter der Personengesellschaft 1 übertragen. Dies hätte zur Folge, dass in Höhe der Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts ein Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn entsteht. Der Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn wäre den GKB / GUB–Gesellschaftern anteilig entsprechend ihrer Beteiligung zuzurechnen. Im Rahmen der Übertragung des Anteils am übertragenen Wirtschaftsgut würde es bezogen auf diesen Anteil im Verhältnis zur Beteiligung an der Personengesellschaft bei den GKB / GUB–Gesellschaftern zu einem „In–Sich–Geschäft“ kommen.⁶² Allerdings erscheint es wenig sachgerecht, wenn jeder der GKB / GUB–Gesellschafter einen Anteil in Höhe der Nichtbeteiligung im Hinblick auf den auf ihn übertragenen Anteil am Wirtschaftsgut versteuern müsste, zumal es nach (Weiter–)Übertragung auf die Schwesterpersonengesellschaft rein faktisch zu keiner interpersonellen Verschiebung der stillen Reserven kommt. Insofern soll der anteilige Übertragungs– und Veräußerungsgewinn im Verhältnis der Beteiligung des jeweiligen GKB / GUB–Gesellschafters an der Personengesellschaft 1 als „In–Sich–Geschäft“ in voller Höhe nicht steuerbar sein. Folglich würde es bei keinem der GKB / GUB–Gesellschafter der Personengesellschaft 1 zu einer Besteuerung von stillen Reserven kommen. Bei den GKB / GUB–Gesellschaftern wäre das Wirtschaftsgut anteilig zum Fremdvergleichspreis zu erfassen und in Höhe des jeweils anteiligen Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinns ein negativer Ausgleichsposten

⁶² Sind beispielsweise drei GKB / GUB–Gesellschafter zu je einem Drittel beteiligungsidentisch an zwei Personengesellschaften beteiligt, würde jedem der drei GKB / GUB–Gesellschafter ein Drittel des Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinns zugerechnet. Nicht steuerbar wäre bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts auf die GKB / GUB–Gesellschafter bei jedem GKB / GUB–Gesellschafter jedoch jeweils nur ein Neuntel des Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinns, da bei jedem GKB / GUB–Gesellschafter nur hinsichtlich des auf ihn übertragenen Anteils von einem Drittel an dem Wirtschaftsgut im Verhältnis der Beteiligung an der Personengesellschaft von einem Drittel ein „In–Sich–Geschäft“ gegeben ist.

zu bilden, sodass die Übertragung wirtschaftlich anteilig zum Buchwert auf die GKB / GUB–Gesellschafter erfolgt.

Die zweite Übertragung, die eine logische Sekunde nach der ersten Übertragung durchgeführt wird, erfolgt von diesen GKB / GUB–Gesellschaftern auf die Personengesellschaft 2. Nachdem in diesem Übertragungszeitpunkt keine „neuen“ stillen Reserven entstanden sein können, wird das Wirtschaftsgut bei der Personengesellschaft zum Fremdvergleichspreis erfasst, der dem Buchwert des Wirtschaftsguts bei den GKB / GUB–Gesellschaftern entspricht. Ein Übertragungs– bzw. Veräußerungsgewinn entsteht somit nicht. Das Wirtschaftsgut wird anteilig den GKB / GUB–Gesellschaftern in Höhe ihrer Beteiligungsquote an den Personengesellschaften zugerechnet. Ein negativer Ausgleichsposten ist insoweit nicht zu bilden, da die Übertragung bei allen GKB / GUB–Gesellschaftern zum „Buchwert“ erfolgt und die Beteiligungen der GKB / GUB–Gesellschafter an den Schwesterpersonengesellschaften identisch sind. Die stillen Reserven, die anteilig den GKB / GUB–Gesellschaftern zuzurechnen sind, bleiben unverändert, unabhängig davon, bei welcher Schwesterpersonengesellschaft das Wirtschaftsgut zu erfassen ist. Zu einer Auflösung der negativen Ausgleichsposten, die bei der Übertragung 1 zu bilden wären, würde es nicht kommen, weil die stillen Reserven nicht durch einen Außenumsatz realisiert werden.

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften würde wirtschaftlich zum Buchwert erfolgen, weil der anteilige Übertragungsgewinn der GKB / GUB–Gesellschafter unberücksichtigt bliebe. Nachdem es sich bei der Übertragung des Wirtschaftsguts um eine anteilige Übertragung an alle GKB / GUB–Gesellschafter der Personengesellschaft handelt und jeweils der anteilige Veräußerungsgewinn, der an der Übertragung beteiligten GKB / GUB–Gesellschafter unberücksichtigt bleibt, führt die Übertragung zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven und erfolgt demnach wirtschaftlich zum Buchwert. Dies entspricht auch dem Grundsatz der Individualbesteuerung. Die Streitigkeiten, wie im deutschen Steuerrecht, entfallen damit.

5 Fazit

Ausgangspunkt der Regelung für die steuerliche Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB–Gesellschafter und umgekehrt im Rahmen einer GKB / GUB ist Art. 84 RLE, der die steuerliche Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen einer Personengesellschaft und einen ihrer GKKB–Gesellschafter im Rahmen einer GKKB regelt. Danach wird jeder Geschäftsvorfall der Personengesellschaft und werden alle Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft anteilig den GKKB–Gesellschaftern zugerechnet. Folglich

handelt es sich bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter und umgekehrt anteilig in Höhe der Beteiligung des an der Übertragung beteiligten GKKB-Gesellschafters auf der Personengesellschaft um ein „In-Sich-Geschäft“.

Übertragungen eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter und umgekehrt erfolgen zum Buchwert, wenn die Personengesellschaft und alle ihre GKKB-Gesellschafter einer Gruppe angehören. Gehören die Gesellschafter der Personengesellschaft unterschiedlichen Gruppen an und / oder sind die Gesellschafter der Personengesellschaft, die nicht an der Übertragung eines Wirtschaftsguts beteiligt sind, keine GKKB-Gesellschafter, kann es zu einer Teilgewinnrealisierung kommen, wobei der anteilige Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn des an der Übertragung beteiligten GKKB-Gesellschafters konsolidiert wird. Um dieses Ergebnis auch für den Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKKB-Gesellschafter zu erhalten, sollte Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE modifiziert werden. Denn bei wörtlicher Auslegung von Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE müsste der GKKB-Gesellschafter, auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird, die stillen Reserven in Höhe der Nichtbeteiligung an der Personengesellschaft besteuern und dies, obwohl diese stillen Reserven nicht ihm, sondern den anderen Gesellschaftern der Personengesellschaft zuzurechnen wären.

Eine Übernahme von Art. 84 RLE in eine GKB / GUB ist in einer modifizierten Weise möglich. Unverändert aus Art. 84 RLE können grundsätzlich folgende Regelungen in eine GKB / GUB übernommen werden:

- Anteilige Zurechnung der Geschäftsvorfälle und damit der Aufwendungen, Erträge sowie Wirtschaftsgüter zu den GKB / GUB-Gesellschaftern der Personengesellschaft.
- Realisierung des Anteils des Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns, der nicht auf den an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafter entfällt (Teilgewinnrealisierung).
- Bildung eines negativen Ausgleichspostens bei dem an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafter in Höhe des anteiligen Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns, der auf die Beteiligung des an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafter entfällt.

Modifikationen wären bei folgenden Regelungen erforderlich:

- Anteiliger Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn in Höhe des an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafters kann nicht konsolidiert werden,

sondern wäre als „In-Sich-Geschäft“ im Zeitpunkt der Übertragung nicht steuerbar (Teilgewinnrealisierung).

- Im Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter wäre Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE nicht zu übernehmen, sondern nur die bereits im Rahmen der GKKB modifizierte Form, nach der der Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn anteilig auf die GKB / GUB-Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung zugerechnet wird.

Auch bei einer GKB / GUB wäre jeder einzelne Geschäftsvorfall sowie die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft anteilig den GKB / GUB-Gesellschaftern zuzurechnen. Bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts von einem GKB / GUB-Gesellschafter auf die Personengesellschaft käme es zu einer Teilgewinnrealisierung, wobei der anteilige Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinn des an der Übertragung beteiligten GKB / GUB-Gesellschafters nicht steuerbar wäre. Zu einer Teilgewinnrealisierung kommt es auch im umgekehrten Fall, dass das Wirtschaftsgut von der Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter übertragen wird, aufgrund der modifizierten Übernahme von Art. 84 Abs. 2 S. 2 RLE. Um die Besteuerung des anteiligen Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns zu gewährleisten, wird vorgeschlagen, beim GKB / GUB-Gesellschafter, der an der Übertragung beteiligt ist, einen negativen Ausgleichsposten in Höhe des anteiligen Übertragungs- bzw. Veräußerungsgewinns zu bilden. Das übertragene Wirtschaftsgut wäre beim Erwerber mit dem Fremdvergleichspreis zu erfassen.

Die Idee, dass Übertragungen zwischen einer Personengesellschaft und einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter „besonders“ behandelt werden, ist auch dem deutschen Steuerrecht nicht völlig fremd. Beispielsweise wird bei einer Übertragung eines Grundstücks zwischen der Gesamthand und einem Miteigentümer bzw. umgekehrt in Höhe des Anteils des an der Übertragung beteiligten Miteigentümers am Vermögen der Gesamthand die Grunderwerbsteuer nicht erhoben (§ 5, § 6 GrEStG). Im Einkommen- und Umwandlungssteuergesetz findet sich zudem die Regelung, dass ein Veräußerungsgewinn in einen laufenden Gewinn umqualifiziert wird, wenn auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind. Wie bei der GKB / GUB kommt es auch hier im deutschen Steuerrecht zu einer anteiligen Berechnung des Veräußerungsgewinns, allerdings nur im Hinblick auf die Qualifizierung als Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 2 S. 3 EStG, § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG). Beim gewerbsteuerlichen Verlustvortrag nach § 10a GewStG kommt es wie bei einer GKB / GUB zu einer gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise. Denn obwohl bei der Gewerbesteuer die Personengesellschaft Steuersubjekt und Steuerschuldner ist (§ 10a

GewStG), wird fingiert, dass der Verlustvortrag anteilig den Gesellschaftern der Personengesellschaft zuzurechnen ist.

Bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter und umgekehrt kommt es bei einer GKB / GUB stets zu einer Teilgewinnrealisierung. Dies gilt sowohl für Veräußerungen (in das oder aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters) als auch für Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten. Bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften erfolgt die Übertragung eines Wirtschaftsguts wirtschaftlich zum Buchwert. Bei Veräußerungen aus dem oder in das Privatvermögen des Gesellschafters werden die stillen Reserven im vollen Umfang realisiert.

Die steuerliche Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft auf einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter und umgekehrt stimmt mit dem deutschen Steuerrecht in den folgenden Fällen überein:

- Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, wenn im deutschen Steuerrecht eine Ergänzungsbilanz gebildet wird (Teilgewinnrealisierung der stillen Reserven) und
- Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem bzw. in das Privatvermögen eines Gesellschafters der Personengesellschaft (Vollgewinnrealisierung der stillen Reserven).

Zu abweichenden steuerlichen Behandlungen kommt es

- bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts von einer Personengesellschaft an einen ihrer GKB / GUB-Gesellschafter, wenn das Wirtschaftsgut aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen bzw. für das (Sonder-)Betriebsvermögen veräußert bzw. erworben wird sowie
- bei der Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, wenn im deutschen Steuerrecht keine Ergänzungsbilanz gebildet wird (interpersonelle Verschiebung der stillen Reserven im deutschen Steuerrecht).

Im Vergleich zum deutschen Steuerrecht ist die Diskussion, ob die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert erfolgen darf oder nicht, eindeutig geklärt. Nach der GKB / GUB könnte eine Übertragung wirtschaftlich zum Buchwert vorgenommen werden. Bei der GKB / GUB würden folglich entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen aus systematischer Sicht gleichbehandelt werden.

Literaturverzeichnis

- Bareis, P.**, Änderungen der Verfügungsrechte bei Mitunternehmerschaften ohne oder mit Gewinnrealisierung? – Zur Diskussion zwischen I. und IV. Senat des BFH, in: FR 2011, S. 153-165
- Blümich, EStG · KStG · GewStG**, Kommentar, München, Stand: 124. Ergänzungslieferung, August 2014
- Brandenburg, H.**, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd? – Plädoyer für die Beibehaltung der Rechtslage, in: FR 2010, S. 734-735
- Dürschmidt, D./Friedrich-Vache, H.**, Materiell- und verfahrensrechtliche Aspekte der Einkünfteermittlung bei der Zebragesellschaft, in: DStR 2005, S. 1515-1520
- Eggert, A.**, Behandlung von Anteilen an transparenten Unternehmen im Rahmen der GKKB, in: ISR 2013, S. 304-310
- Gosch, D.**, „Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung, in: DStR 2010, S. 1173-1176
- Haas, F.J.**, Ist die Bilanzbündeltheorie tatsächlich überholt?, in: DStR 1997, S. 1706-1712
- Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A.**, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln, Stand: 266. Ergänzungslieferung, Oktober 2014
- Hoffmann, W.-D.**, Der Transfer von Einzel-Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG nach Verabschiedung des UntStFG, in: GmbHR 2002, S. 125-134
- Hörger, H./Mentel, T./Schulz, A.**, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999–2000–2002: Unternehmensumstrukturierungen, in: DStR 1999, S. 572
- Kanzler, H.-J.**, Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften, in: FR 2010, S. 760-763
- Kirchhof, P.**, Einkommensteuergesetz, 13. Auflage, Köln 2014
- Lippross, O.-G./Seibel, W.** (Basiskommentar, 2014), Basiskommentar Steuerrecht AO · AStG · BewG · EigZulG · ErbStG · EStG · FGO · GewStG · GrEStG · GrStG · InvZulG · KraftStG · KStG · SolZG · UmwStG · UStG, Köln, Stand: 86. Ergänzungslieferung, Oktober 2014
- Lang, M.** (CCCTB, 2012), The Principle of Territoriality and its Implementation in the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), WU International Taxation Research Paper Series No. 2012-09, Wien 2012
- Leisner-Egensperger, A.**, Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften? – Eine neue unternehmenssteuerliche Divergenz in der BFH-Rechtsprechung, in: DStZ 2010, S. 899-906
- Ley, U.**, Der Wirtschaftsgutstransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften – eine abgekürzte Aus- und Einbringung, in: DStR 2011, S. 1208-1211
- Niehus, U.**, Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften, in: FR 2005, S. 278-285
- Niehus, U./Wilke, H.** (Personengesellschaft, 2013), Die Besteuerung der Personengesellschaft, 6. Auflage, Stuttgart 2013
- Scheffler, W./Köstler, M.** (Analyse GKB / GUB, 2014), Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU – Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz), ZEW Discussion Paper No. 14-044, Mannheim 2014

- Scheffler, W./Köstler, M.** (Vorteile GKB / GUB, 2014), Vorteile einer GKB / GUB außerhalb der Gewinnermittlung – Eine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts, ZEW Discussion Paper No. 14-046, Mannheim 2014
- Scheffler, W./Köstler, M.**, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I), in: DStR 2013, S. 2190-2194
- Scheffler, W./Köstler, M.**, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil II), in: DStR 2013, S. 2235-2240
- Scheffler, W./Köstler, M.**, Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter, in: DStR 2014, S. 664-669
- Schulze zur Wiesche, D.**, Vermögensübertragungen im Rahmen einer Personengesellschaft nach den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999–2000–2002, in: DStR 1999, S. 917-922
- Vogel, K./Lehner, M.**, (DBA, 2014), DBA – Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 6. Auflage, München 2014
- Wendt, M.**, Erfolgsneutrale Einbringung von Anteilen an einer GmbH & Co. KG; keine Buchwertfortführung bei Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften, in: FR 2010, S. 381-387
- Wendt, M.**, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“, in: FR 2002, S. 53-66
- Wißborn, J.-P.**, Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwes-terpersonengesellschaften – BMF zum BFH-Beschluss v. 15.4.2010, in: NWB 2010, S. 4275-4277

Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen

I. Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen und BMF-Schreiben

Datum	Aktenzeichen	Quelle
1. Bundesfinanzhof		
11.07.1996	IV R 103/94	BStBl 1997 II, S. 39
11.12.2001	VIII R 58/98	BStBl 2002 II, S. 420
25.11.2009	I R 72/08	BStBl 2010 II, S. 471
15.04.2010	IV B 105/09	BStBl 2010 II, S. 971
10.04.2013	I R 80/12	BFH/NV 2013, S. 1834
2. BMF-Schreiben		
28.02.2006	IV B 2 – 2242 – 6/06	BStBl 2006 I, S. 228
29.10.2010	IV C 6 – S 2241/10/10002 :001	BStBl 2010 I, S. 1206
08.02.2011	IV C 6 – S 2241/10/10002	BStBl 2011 I, S. 1279

II. Verzeichnis der sonstigen Quellen

Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (AG GKKB), CCCTB/WP057\doc\de vom 26.7.2007

Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (AK GKKB), CCCTB/WP060\doc\de vom 13.11.2007

Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13 FISC 138, vom 25.6.2013

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 8387/12 FISC 49, 2011/0058(CNS), vom 4.4.2012

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13 FISC 80, 2011/0058(CNS), vom 2.5.2013

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058(CNS), vom 14.10.2013

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 10177/14 FISC 84, 2011/0058(CNS), 26.5.2014

BR-Drucks. 155/11 (Beschluss (2)) vom 17.6.2011 Beschluss des Bundesrates Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) KOM(2011) 121 endg.

TaxFACTs Schriftenreihe (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/publikationen>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“
2007-03	Carolin Bock	Der Wegzug im Alter aus steuerlicher Sicht: Eine lohnende Alternative?
2008-01	Stefanie Alt	Steuersystematische Abbildung anteilsbasierter Vergütungssysteme im Einheitsunternehmen und im Konzern

2008-02	Wolfram Scheffler Eva Okrslar	Die inländische Auslandsholding als Steuerplanungsinstrument nach der Unternehmenssteuerreform 2008
2008-03	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Charitable Giving and Fundraising: When Beneficiaries Bother Benefactors
2008-04	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Private Contributions to Collective Concerns: Modeling Donor Behavior
2008-05	Eva Okrslar	Besteuerung der identitätswahrenden Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften in einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union
2009-01	Christoph Ries	Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften
2009-02	Simone Jüttner	Share Deal versus Asset Deal bei nationalen Übertragungen von Kapitalgesellschaften
2010-01	Wolfram Scheffler Harald Kandel	Sonderausgaben: Versuch einer Systematisierung
2011-01	Carolin Bock	Die Vorteilhaftigkeit hybrider Finanzinstrumente gegenüber klassischen Finanzierungsformen - Eine Unternehmenssimulation unter steuerlichen Rahmenbedingungen
2011-02	Wolfram Scheffler	Innerstaatliche Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung
2011-03	Johannes Riepolt	Der Zwischenwert als optimaler Wertansatz bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften - Dargestellt an einem der Zinsschranke unterliegenden übertragenden Rechtsträger -
2011-04	Roland Ismer	Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen: Einschlägige neuere Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft
2011-05	Thiess Büttner Anja Hönig	Investment and Firm-Specific Cost of Capital: Evidence from Firm-Level Panel Data

2012-01	Claudia Krebs	Die ausländische Personengesellschafts-Holding als Instrument zur steueroptimalen Repatriierung in einem internationalen Konzern
2012-02	Thiess Büttner Katharina Erbe	Revenue and Welfare Effects of Financial Sector VAT Exemption
2013-01	Wolfram Scheffler Melanie Köstler	Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Auswirkung der wichtigsten Änderungen des Kompromissvorschlags im Vergleich
2013-02	Wolfram Scheffler	Gewinnaufteilung im internationalen Einheitsunternehmen nach der Betriebsstättensteuerverordnung - Gemeinsamkeiten und Unterschiede gegenüber Tochterkapitalgesellschaften -
2014-01	Wolfram Scheffler Melanie Köstler	Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU
2015-01	Melanie Köstler	Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt nach Maßgabe der Vorschriften für eine GKB / GUB