

25. Juli 2011

BMF-010203/0423-VI/6/2011

## **Steuerliche Beurteilung gleicher Aktien an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (EStR 2000 Rz 6021)**

### **Angefragter Sachverhalt:**

Im Zuge der Gründung einer vermögensverwaltenden GmbH und Co KG sollen von den Kommanditisten jeweils X-Aktien als Sacheinlagen an die KG übertragen werden. Der Komplementär soll weder gewinn- noch vermögensbeteiligt sein.

Je eingelegter X-Aktie erhält der Kommanditist eine Kommanditeinlage von 1 €. Die Einlage wird in der unternehmensrechtlichen Bilanz mit dem Verkehrswert zum Einlagezeitpunkt eingebucht. Die Differenz zwischen der Kommanditeinlage von 1 € und dem Verkehrswert wird nicht auf die individuellen Verrechnungskonten, sondern in eine allgemeine Kapitalrücklage eingestellt. Um die Verschiebung stiller Reserven bzw. stiller Lasten zwischen den Kommanditisten zu vermeiden, erfolgt eine außerbücherliche Evidenz der steuerlichen Anschaffungskosten der eingelegten Aktien, der Buchwerte sowie der Zuordnung zu den einlegenden Kommanditisten. Damit wird sichergestellt, dass bei einer Realisierung stiller Reserven bzw. stiller Lasten hinsichtlich der X-Aktien durch die GmbH und Co KG der Gewinn/Verlust verursachungsgerecht dem jeweiligen Kommanditisten zugerechnet und von diesem versteuert wird.

Einzelne Kommanditisten leisten an Stelle von X-Aktien eine Geldeinlage, aus der umgehend (am selben Tag) X-Aktien angeschafft werden.

Da Sacheinlagen (X-Aktien) und Bareinlagen Gesellschaftsteuer auslösen, leistet ein Kommanditist einen Barzuschuss, der dazu dient, die Gesellschaftsteuer und Gründungskosten zu begleichen.

### Fragen:

1. Kann die Einlage von X-Aktien im Zuge der Gründung einer vermögensverwaltenden GmbH und Co KG entsprechend der EStR 2000 Rz 6021 steuerneutral erfolgen?
2. Ist es für die steuerneutrale Gründung in Anwendung der EStR 2000 Rz 6021 schädlich, dass an Stelle der Einlage von X-Aktien eine Bareinlage geleistet wurde, damit die GmbH und Co KG draus X-Aktien erwirbt?
3. Ist für die steuerneutrale Gründung in Anwendung der EStR 2000 Rz 6021 die Leistung eines Barzuschusses zur Abdeckung der Gesellschaftsteuer und der Gründungskosten schädlich?

### Rechtsansicht des BMF:

Die Beurteilung konkreter Abgabensachverhalte obliegt der zuständigen Behörde. Das BMF greift dieser Beurteilung nicht vor. Vorbehaltlich dessen vertritt das BMF zum vorliegenden Sachverhalt folgende Ansicht

Zu 1.:

EStR 2000 Rz 6021 lautet:

*Überträgt der Alleineigentümer das private Mietobjekt entgeltlich auf die KEG, tritt hinsichtlich seiner Grundstücksquote keine Änderung in der AfA-Bemessungsgrundlage ein. Der andere Gesellschafter hat für seine Quote die AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe der anteiligen tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen; die anteilige Veräußerung kann unter [§ 30 EStG 1988](#) fallen.*

*Diese Beurteilung ist sinngemäß auf die Übertragung anderer Wirtschaftsgüter anzuwenden, bspw. Wertpapiere oder eine Beteiligung an Kapitalgesellschaften. Bündeln etwa mehrere Anteilsinhaber ihre privat gehaltenen Anteile an ein und derselben Körperschaft in einer Erwerbsgesellschaft und entsprechen die Beteiligungen an dieser dem jeweiligen Wert der übertragenen Anteile, ändert sich an der steuerlichen Behandlung der bisherigen Anteilsinhaber nichts, da ohne Tausch eine Miteigentumsgemeinschaft entsteht.*

*Werden hingegen privat gehaltene Anteile an verschiedenen Körperschaften gebündelt, wird Miteigentum an allen auf die Personengesellschaft übertragenen Anteilen erworben. Bei einem äquivalenten Beteiligungsverhältnis hat der Anteilsinhaber sein Alleineigentum an den übertragenen Anteilen gegen das Miteigentum an allen gebündelten Anteilen getauscht. Dieser Tauschvorgang ist nach Maßgabe der [§§ 30](#) oder [31 EStG 1988](#) steuerwirksam.*

*Beispiel:*

*A und B vereinigen sich zu einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts dahingehend, dass A seine ihm fünf Jahre privat gehörende Aktien der X-AG (5%, Anschaffungskosten 70.000) im Wert von 100.000 und B seine ihm a) seit drei*

*Jahren, b) seit einem halben Jahr gehörenden Aktien an der Y-AG (0,5%, Anschaffungskosten 90.000) im Wert von ebenfalls 100.000 bündeln und in der Folge je zur Hälfte am Vermögen beteiligt sind.*

*Beide Partner haben einen Tausch insoweit zu vertreten, als jeder von ihnen 50% seines Pakets dem Partner gegen Erwerb von 50% des anderen Pakets abgibt und damit für beide ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang verwirklicht wird (unterstellt wird, dass keine Werbungskosten vorliegen).*

*A unterliegt daher nach [§ 31 EStG 1988](#) der Steuerpflicht, sein Überschuss beträgt 15.000 (VP 100.000 - AK 70.000) 2), die Anschaffungskosten des Anteils an der GesBR betragen nunmehr 85.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 70.000 + 50.000).*

*B unterliegt im Falle a) nicht der Steuerpflicht, im Falle b) nach [§ 30 EStG 1988](#) der Steuerpflicht, sein Überschuss diesfalls beträgt 5.000 (VP 100.000 - AK 90.000) 2), die Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der GesBR betragen sowohl im Falle a) wie im Falle b) 95.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 90.000 + 50.000).*

Die Gründung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist mangels Übertragung von begünstigtem Vermögen iSd [§ 23 Abs. 2 UmgrStG](#) kein dem [Art. IV UmgrStG](#) unterliegender Vorgang.

Durch die Einlagen der Kommanditisten wandelt sich zivilrechtliches Alleineigentum an den dem Kommanditisten zuvor zuzurechnenden X-Aktien in Gesellschaftseigentum, an dem der Kommanditist quotal beteiligt ist. EStR 2000 Rz 6021 belässt diesen Vorgang steuerneutral, wenn Aktien derselben Gesellschaft übertragen werden. Im gegenständlichen Fall werden – neben Bargeld, siehe dazu unter 2. – nur gleiche Aktien übertragen. Die Voraussetzung für die Anwendung der EStR 2000 Rz 6021 ist daher gegeben.

[Art. IV UmgrStG](#) lässt einen steuerneutralen Zusammenschluss nur zu, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt ([§ 24 Abs. 2 UmgrStG](#)). Dieses Erfordernis ist – ergänzend zu den Ausführungen in EStR 2000 Rz 6021 – auch hier zu fordern. Da die übertragenen Aktien unterschiedliche stille Reserven/stille Lasten aufweisen, muss sichergestellt werden, dass im Realisierungsfall diese stille Reserven/stille Lasten nicht verschoben werden.

Werden die stillen Reserven/stillen Lasten der von den jeweiligen Kommanditisten eingelegten Aktien evident gehalten, wird diesem Erfordernis entsprochen, wenn sichergestellt ist, dass im Realisierungsfall die gesellschaftsbezogener richtige steuerliche Erfassung gewährleistet wird.

Zu 2.:

Da Bargeld keine stillen Reserven aufweist, ist es nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen nicht schädlich, wenn an Stelle der Einlage von X-Aktien eine Bareinlage mit der Auflage geleistet wird, dass unmittelbar nach Einlage X-Aktien durch die GmbH und Co KG angeschafft werden. Für die Evidenzierung dieser Aktien, die damit steuerlich dem jeweiligen Kommanditisten zugeordnet werden, gilt das unter Punkt 1 Dargestellte entsprechend.

Zu 3.:

Der Barzuschuss ist für die steuerneutrale Gründung in Anwendung der EStR 2000 Rz 6021 unschädlich, wenn sichergestellt wird, dass er nur zur Abdeckung der Gesellschaftsteuer und der Gründungskosten zu verwenden ist und keine zusätzliche Beteiligung damit erworben wird.

Bundesministerium für Finanzen, 25. Juli 2011