

I. Grundsätzliches

1. Vorbemerkung

Das Buch beinhaltet eine Gesamtdarstellung der für das erfolgreiche Bestehen der Steuerberaterprüfung erforderlichen Vorbereitung im Bereich Personengesellschaften.

Dabei werden sowohl klausurtaktische Maßnahmen als auch die prüfungsrelevanten Klausurthemen in systematischer und leicht verständlicher Weise aufbereitet und in der Regel mit optischen Darstellungen untermauert.

Teilweise werden Abhandlungen nur Stichwortweise wiedergegeben, um den Leseaufwand zu verringern.

Die Bilanzklausur Teil Personengesellschaften fordert in starkem Maße einen Gesamtüberblick über nahezu das gesamte Bilanzrecht und Steuerrecht.

Sowohl zivilrechtliche und handelsrechtliche Vorschriften (BGB, HGB, Umwandlungsgesetz) als auch fast die gesamte Palette des Steuerrechts (BewG, EStG, UStG, KStG, GewStG, GrEStG, UmwStG) müssen abrufbar sein.

Vorbemerkung!

Jahreszahlen 01, 02, 03 usw. sind neutrale Jahre; es gilt die Rechtslage März 2023.

Jahreszahlen 2021, 2022, 2023 betreffen die konkret genannten Zeiträume.

Beispiel 1: Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft

§ 105 Abs. 3 HGB, (für KG § 131 Abs. 3 und § 161 Abs. 2 HGB, § 738 BGB:

- keine Auflösung sondern Fortführung,
- Anspruch auf Abfindung einschließlich Gewinnanteil, § 122 Abs. 1 HGB,
- Abgrenzung zur Realteilung.

Beispiel 2: Eintritt eines weiteren Gesellschafters

§ 105 Abs. 3 HGB, für KG §§ 131 Abs. 3 Nr. 5, 161 Abs. 2 HGB, § 738 BGB: Fortführung der erweiterten Gesellschaft, § 24 UmwStG

Abschließender Hinweis!

Erfolg und Misserfolg einer Klausurbearbeitung liegt in der Regel in der Intensität der Vorbereitung.

Die beste Vorbereitung bei Bilanzklausuren ist üben, üben und üben.

Die Erfolgsaussichten im Fach Bilanzsteuerrecht steigen analog zu der Anzahl unter Prüfungsbedingungen geschriebener Übungsklausuren.

Mit jeder weiteren Klausur wird die persönliche Zeiteinteilung professioneller und die „big points“ werden frühzeitig erkannt.

2. Klausurtechnik

Beginn der Klausur

Der Beginn jeder Klausur vollzieht sich in vier Schritten:

1. Vollständiges Erfassen des Sachverhaltes,
2. Erfassen der Aufgabenstellung,
3. Erstellen eines Lösungskonzeptes,
4. Ausarbeitung der Lösung.

Zu 1.: Vollständiges (und richtiges) Erfassen des Sachverhaltes

- Zuerst Aufgabenstellung lesen → grobe Orientierung, wo geht's hin?
- Wichtige Aspekte bereits beim ersten Lesen notieren, am Rand des Sachverhaltes oder auf einem gesonderten Blatt (erster Durchgang dient der Erfassung und evtl. dem Erkennen erster Probleme), wichtige Aussagen markieren, Arbeitsweise danach richten (Zeiteinteilung).
- Keine Verunstaltung des gesamten Klausurtextes mit farbigen Textmarkern.
- Sachverhalt 2-mal vollständig lesen.
- vollumfängliche Auswertung (auch wenn Angaben nicht für die Lösung benötigt werden, Klausursteller erwartet das Auseinandersetzen mit Argumenten → i.d.R. Punkte.
- ggf. Sachverhalt grafisch aufbereiten (Schaubild).

Häufige Fehler:

- Unrichtiges oder unvollständiges Erfassen,
- Zweifel an der Vollständigkeit des Klausursachverhaltes,
- Lösung anderer Sachverhalte führen zwangsläufig zur falschen Lösung, beste Kenntnisse bringen keine Punkte.

Fall 1:

Die Bau-OHG (OHG) in Mannheim besteht aus den Gesellschaftern Adam Aufmaß (A), Bernd Beton (B) mit jeweils 40 % und Carsten Cleber (C) mit 20 % (Beteiligungsverhältnis entspricht der Gewinnverteilung).

Gegenstand des Unternehmens ist der Bau von Industriegebäuden.

Die OHG ist beteiligt an der Baustoffhandel-KG (KG), von der sie regelmäßig ihre Baustoffe bezieht. An der KG ist die OHG zu 50 %, die Gesellschafter A und Manfred Müller (M) mit jeweils 25 % beteiligt. Die Steuerfestsetzungen bis einschließlich 08 sind endgültig und bestandskräftig.

Der vorläufige Gewinn 09 der KG beträgt 400.000 €, der Gewinn der OHG ohne den Gewinnanteil an der KG 600.000 €.

Die nachfolgenden Geschäftsvorfälle sind dabei noch nicht berücksichtigt.

A ist Geschäftsführer der KG und erhält dafür eine monatliche Tätigkeitsvergütung von 10.000 €, die die KG als Lohnaufwand erfasst. Lohnsteuer und Sozialversicherung wurde nicht abgeführt.

Seine unstrittigen Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 2.000 € hat A selbst getragen.

Der für die Baugeräte der OHG erforderliche Lagerplatz steht im Eigentum der KG und wird der OHG für monatliche angemessene 2.000 € vermietet. Die Miete wurde entsprechend den Zahlungen bei der KG als Ertrag und bei der OHG als Aufwand gebucht.

Lediglich die Dezembermiete, die am 31.12.09 noch ausstand, wurde nicht erfasst, da noch keine Zahlung erfolgt war.

Da die KG wegen der Verschärfung der Kreditvergabe der Banken höhere Zinsen zahlen sollte, hat sie die OHG am 01.07.09 durch ein Darlehen i.H.v. 200.000 € zu 8 % Zinsen unterstützt. Die weiteren Bedingungen entsprechen den fremdüblichen Konditionen. Die Zinsen wurden erst am 10.01.10 gezahlt. Daher hat diese die KG in 10 als Aufwand gebucht, während die OHG den Zinsertrag schon in 09 (betragsmäßig korrekt) erfasst hat.

Die Verwaltung ihrer Geschäfte betreibt die OHG seit 20 Jahren (siehe Folgendes) in einem 2-stöckigen Gebäude in der Hauptstr. 23.

Eigentümer ist A, der das Objekt der OHG für monatliche angemessene 3.000 € vermietet hat.

Die Mietzahlungen erfolgten stets pünktlich, sodass die gesamte Jahresmiete für 09 bei der OHG als Mietaufwand und bei A als Einkünfte aus Vermietung für 09 nach § 21 EStG erfasst wurden.

Im Rahmen seiner Einkünfte hat auch A stets die AfA in Höhe von 2 % als Werbungskosten abgezogen (Herstellungskosten durch A vor genau 20 Jahren bezogen auf den 31.12.09 500.000 €, Anschaffungskosten Grund und Boden 200.000 €; Teilwerte zum 01.01.09: Grund und Boden 250.000 € (zum 31.12.09 300.000 €), Gebäude 01.01.09 450.000 € (zum 31.12.09 500.000 €).

B überließ seit der Anschaffung in 05 (200.000 € Anschaffungskosten) das unbebaute Grundstück an den Weiden der KG unentgeltlich. B hatte den Erwerb und teilweise die Zinsen finanziert, sodass zum 31.12.09 immer noch eine Darlehensverbindlichkeit von 200.000 € bestand.

Bisher hat B, da keine Miete geflossen ist, keine Einnahmen erfasst, aber auch die Zinsen (für 09 12.000 €) „privat“ getragen.

Zum 31.12.09 (Übergang Nutzen und Lasten) hat er dieses Grundstück (Verkehrswert 200.000 €) unentgeltlich auf die KG übertragen. Das Anschaffungsdarlehen übernahm die KG nicht. Gesellschaftsrechte soll aber B nicht zusätzlich bekommen.

B und die KG haben bis jetzt aus der Übertragung keine Folgerungen gezogen.

Aufgabe: Beurteilen Sie nachfolgende Sachverhalte in bilanzsteuerrechtlicher Hinsicht unter Angabe von gesetzlichen Fundstellen.

Weitergehende Aufgabenstellung zur Klausur (hier nicht weiter erörtert bzw. ermittelt):

- Zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften ist nicht Stellung zu nehmen, ebenfalls nicht zu Steuerrückstellungen.
- Die OHG und die KG möchten in der Handelsbilanz einen hohen Gewinn ausweisen, sofern dies keine Steuernachteile hat.
- Das steuerliche Betriebsvermögen ist zusammenfassend zu beschreiben.
- Soweit erforderlich sind zusätzliche Bilanzen (keine Gesamthandsbilanz und ohne Gewinn- und Verlustrechnung) zum 31.12.09 mit Begründung aufzustellen.
- Die steuerliche Gewinnermittlung und -verteilung ist mit Erläuterung für 09 durchzuführen.

Zu 2.: Erfassen der Aufgabenstellung

Allgemein

In der Regel ist nach der Aufgabenstellung ein **niederer (StB-)Gewinn** zu ermitteln.

Beispiel:

„Gehen Sie bei Ihrer Stellungnahme davon aus, dass bei handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten auf der Aktivseite die niedrigstmöglichen und auf der Passivseite die höchstmöglichen Wertansätze gewählt werden. Sollte sich dadurch die Notwendigkeit abweichender Steuerbilanzwerte ergeben, so sind diese anzugeben“.

Lesen Sie aber bitte genau die Aufgabenstellung durch und verlassen Sie sich nicht auf bisherigen Aufgabenstellungen.

Denkbar wäre auch folgende Aufgabenstellung:

Beispiel:

„Die GmbH möchte einen hohen Handelsbilanzgewinn (hohes Vermögen), jedoch möglichst wenig Steuern zahlen. Im Zweifel soll die geringe Steuerlast (Alternative: hohes Vermögen in der Handelsbilanz) vorgehen“.

Es stellt sich die Frage, ob Verwaltungsgemeinkosten (VGK) in die Herstellungskosten einzubeziehen sind. Sowohl in der Handels- (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB als auch in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b, 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG) besteht ein Einbeziehungswahlrecht. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 b S. 2 EStG muss diese Entscheidung einheitlich ergehen. Also müssen bei der vorgegebenen Priorität die VGK nach § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG auch steuerlich einbezogen werden.

Alternativ: 1. Priorität ist ein hohes Vermögen in der Handelsbilanz und 2. Priorität niedere Steuerlast. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 b S. 2 EStG muss diese Entscheidung einheitlich ergehen. Also dürfen bei der vorgegebenen Priorität die VGK nach § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG steuerlich nicht einbezogen werden; das geht aber nur, wenn auch in der HB kein Einbezug erfolgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG).

In diesem Fall ist also entscheidend, die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften und deren Wechselwirkungen zu beherrschen.

Häufig enthält die Bilanzklausur bis zu 3 selbstständige Teile, die dann unterschiedliche Aufgabenstellungen haben können.

Einzelaufgaben:

- Wie ausführlich müssen die Begründungen sein?
- Werden Berechnungen und Entwicklungen einzelner Bilanzposten verlangt (nahezu immer Bestandteil einer Bilanzsteuerrechtsklausur)?
- Müssen gesonderte Klausuranlagen ausgefüllt werden?
- Welche Wahlrechte sollen hinsichtlich des Gewinns ausgeübt werden? (Beachte Verzeichnis: § 5 Abs. 1 S. 1 2. HS und S. 2 EStG!)
- Wird ein möglichst hoher oder möglichst niedriger Gewinn gewünscht? (Wahlrechte können in jedem Aufgabenteil unterschiedlich ausgeübt werden!)
- Gewinnermittlung: Für Gewinnermittlung des Sonderbetriebsvermögens gelten die Gewinnermittlungsvorschriften der Gesellschaft.
- **Beachte!** Sind einzelne Sachverhalte miteinander verbunden?

Beispiel:

Übertragung § 6b Rücklage bzw. Veräußerungsgewinn?

Ist der Gewinn angegeben: → § 7g EStG (beachte mit Wirkung von 2021 muss in dem Vermögen (Gesamthands-/Sonderbetriebsvermögen) begünstigt investiert werden, in dem der IAB gebildet wurde; § 7g Abs. 7 S. 2 und 3; § 52 Abs. 16 S. 2 EStG (BFH vom 15.11.2017, DStR 2018, 397, BMF vom 26.08.2019, BStBl I 2019, 870 ist dann überholt).

Ausführungen zu Aufbewahrungsvorschriften, zur Buchführungs-, Umsatzsteuer- Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuerpflicht treffen keine klausurrelevanten Entscheidungen, vielmehr wiederholen Sie einfach die allgemeinen Sachverhaltsangaben.

- Aber auch bei Bilanzklausuren ist häufig ein „Fußgängerpunkt“ für einleitende Beurteilung der Gewinnermittlungsvorschriften zu erreichen.

Beispiel:

Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG;
§§ 6, 238 ff., 264 ff. HGB; Wirtschaftsjahr nach § 4a EStG.

- Es ist darauf zu achten, ob insgesamt oder nur für Teilbereiche umsatzsteuerliche oder gewerbesteuerliche Aspekte zu beurteilen oder gänzlich zu unterlassen sind, z.B. Umsatzsteuer und Haftungsvergütung an Komplementär.

- Häufig ist eine Anpassung der Gewerbe- und Körperschaftsteuerrückstellung nicht erforderlich.
- Ausführungen zu Zu- und Abrechnungen außerhalb der Bilanz werden regelmäßig gepunktet.

Beispiele:

• § 4 Abs. 4a EStG:	Gewinnzuschlag bei Überentnahmen
• § 4 Abs. 5 EStG:	Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben
• § 4 Abs. 5b EStG:	Gewerbsteuer ist keine Betriebsausgabe
• § 10 KStG:	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben
• §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG:	Teileinkünfteverfahren
• § 8b KStG:	Steuerbefreiung für Beteiligungserträge
• § 7g Abs. 1 EStG:	Investitionsabzugsbetrag (Hinzurechnungsbetrag)
• § 6b Abs. 7 EStG:	Gewinnzuschlag
• § 8 Abs. 1, 3 KStG:	Verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlagen
• DBA:	Steuerbefreiung
• § 13 InvZulG:	Investitionszulage ist steuerfrei (außerbilanzielle Kürzung bei Buchung von Einlagen in HB als Ertrag); die Auszahlung bzw. Verrechnung der Forschungszulage führt nicht zu einem betrieblichen Vorgang.

Primäres Ziel einer Bilanzklausur ist nicht die abschließende Erstellung einer Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung.

Vielmehr steht die Lösung von komplexen Einzelproblemen im Vordergrund, die zu einem umfangreichen Klausursachverhalt zusammengefasst werden.

Erst am Ende sämtlicher Einzelprobleme **kann (!)** eine berichtigte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung verlangt und erstellt werden (eher selten).

Vor diesem Hintergrund sollte jedem Teilnehmer klar sein, dass eine zahlenmäßig aufgehende Bilanz am Klausurende niemals besonders hoch ausgepunktet wird und somit kein konkreter Anhaltspunkt für den Erfolg einer Bilanzsteuerrechtsklausur ist.

Zu 3.: Erstellung eines Lösungskonzepts allgemein

Prüfungsschema

1. Ansatz dem Grunde nach

→ §§ 240, 242, 246 Abs. 1, 248 Abs. 2 S. 1, 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG, ggf. § 8 Abs. 1 KStG.
Ggf. sind die Einschränkungen nach §§ 5 Abs. 6, 5 Abs. 2, 2a, 3, 4, 4a, 4b, 6 EStG zu beachten.

2. Ansatz der Höhe nach

→ §§ 253 Abs. 1, Abs. 2–5, 255 Abs. 1, 2 HGB, §§ 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1–3, 7 Abs. 5 EStG.

Handelt es sich bei dem Bilanzposten um ein Wirtschaftsgut?

Vermögensgegenstand = (i.d.R.) Wirtschaftsgut

- Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten, wirtschaftliche Vorteile,
- deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und
- die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich (bewertungsfähig) und
- einzeln (oder mit dem Betrieb) übertragbar sind (verkehrsfähig),
- sofern die Aufwendungen (i.d.R.) einen über das Geschäftsjahr hinausgehenden Nutzen für das Unternehmen haben (H 4.2 Abs. 1 EStH).

Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsguts?

- Erwerb unter Eigentumsvorbehalt
→ Erwerber (§ 449 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).
- Sicherungsübereignung
→ Sicherungsgeber (§§ 930, 870 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 AO).
- Treuhandverhältnisse
→ Treugeber (§ 39 Abs. 2 AO).
- Rollende Ware
→ unmittelbarer oder mittelbarer Besitz Gefahrübergang reicht nicht (§§ 447, 644 BGB).
- Kommissionsgeschäfte
→ Kommittent (§§ 383 ff. HGB, § 39 AO).
- Leasing (Erlasse Beck, § 6.1–6.4).

Gehört das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen?

Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter (keine Gebäude)

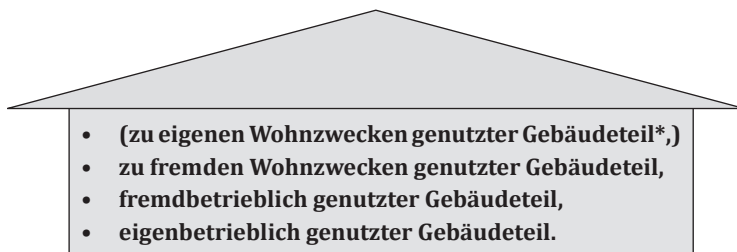
Allgemein gilt:

Betriebliche Nutzung	§ 5 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
über 50 %	Notwendiges BV	Notwendiges BV	Notwendiges BV
10–50 %	Gewillkürtes BV	Gewillkürtes BV	Gewillkürtes BV evtl. geduldetes BV
unter 10 %	Notwendiges PV	Notwendiges PV	Notwendiges PV

Gewillkürtes BV ist auch im Sonderbetriebsbereich, sowie notwendiges PV auch bei Gesamthandsvermögen möglich.

Unabhängig der Zuordnung des Wirtschaftsguts erfolgt die Aufteilung der **Aufwendungen einschließlich AfA** in Betriebsausgaben oder Kosten der privaten Lebensführung, ggf. durch Schätzung (R 4.7 EStR, H 4.7 Abs. 1 „Gemischt genutzte“ EStH). Ein Wirtschaftsgut wird aber nicht ohne Entnahme zum Privatvermögen, wenn die betriebliche Nutzung 10 % unterschreitet.

Gemischt genutzte Gebäude (Gebäudeteile) als selbständige Wirtschaftsgüter



* eines Gesellschafters

Jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht.

Jeder Teil kann nur in vollem Umfang Privatvermögen oder in vollem Umfang Betriebsvermögen sein (R 4.2 Abs. 3 EStR).

Eigene Wohnzwecke kann die Personengesellschaft nicht haben. Es stellt sich aber die Frage der Entnahme aus dem steuerlichen Betriebsvermögen, wenn eine dauerhafte unentgeltliche Nutzung durch einen Gesellschafter vorliegt.

III. Mitunternehmerschaft

1. Allgemeines (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

Mitunternehmer ist, wer:

- zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft oder -gemeinschaft ist,
- eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann und
- unternehmerisches Risiko trägt.

Die Merkmale „**Mitunternehmerinitiative**“ und „**Mitunternehmerrisiko**“ müssen nicht in gleicher Ausprägung kumulativ vorliegen (H 15.8 Abs. 1 <Allgemeines> EStH).

Maßgebend ist hierfür vielmehr das Gesamtbild.

Unter § 15 Abs. 2 Nr. 1 EStG fallen die Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), aber auch alle anderen zivilrechtlichen Personengesellschaften (z.B. GbR, atypische Stille Gesellschaft). Auch ausländische Personengesellschaften, die einer inländischen Personengesellschaft vergleichbar sind, werden erfasst.

§ 15 Abs. 2 Nr. 1 EStG greift nicht für andere Gemeinschaften und Personenmehrheiten, die zwar keine Personengesellschaften, aber diesen wirtschaftlich vergleichbar sind (z.B. die Erbengemeinschaft, vgl. H 15.8 Abs. 1 „Gesellschafter“ EStH).

2. Die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft

2.1 Gesellschaftsverhältnis

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann Mitunternehmer nur sein, wer nach Zivilrecht Gesellschafter einer Personengesellschaft ist.

In Ausnahmefällen reicht auch eine einem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung aus (H 15.8 Abs. 1 <Gesellschafter> EStH).

Bei Eheleuten kann die Gütergemeinschaft auch ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag zur Mitunternehmerschaft führen (H 15.9 Abs. 1 <Gütergemeinschaft> EStH).

2.2 Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative bedeutet **Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen**, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“ EStH).

Dies kann auch nur in Mitsprache- oder Kontrollrechten zum Ausdruck kommen.

Der Mitunternehmer muss annähernd die Rechte haben, die nach dem Regelstatut des HGB für die KG einem Kommanditisten zustehen.

Mitunternehmerinitiative eines **Kommanditisten** kommt insbesondere zum Ausdruck durch:

- die Ausübung des Stimmrechts in grundlegenden Fragen in der Gesellschafterversammlung (§§ 161 Abs. 2, 119 HGB),
- das Widerspruchsrecht gegen außergewöhnliche Maßnahmen der Geschäftsführung (§ 164 HGB),
- ein Kontrollrecht (§ 166 HGB; der Kommanditist kann eine Abschrift der jährlichen Bilanz verlangen und deren Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere prüfen).

Ein Kommanditist ist **mangels Mitunternehmerinitiative** dann kein Mitunternehmer, wenn sowohl sein Stimmrecht als auch sein Widerspruchsrecht durch den Gesellschaftsvertrag faktisch ausgeschlossen ist (BFH vom 11.10.1988, BStBl II 1989, 762).

Ein Komplementär ist in der Regel schon aufgrund seiner Außenhaftung Mitunternehmer (H 15.8 Abs. 1 <angestellter Komplementär> EStH, BFH vom 25.04.2006, BStBl II 2006, 595).

2.3 Mitunternehmerrisiko

Das Mitunternehmerrisiko trägt, wer als Gesellschafter am **Erfolg oder Misserfolg** eines Unternehmens teil hat.

Das Mitunternehmerrisiko umfasst die Beteiligung:

- am Gewinn und Verlust,
- an den stillen Reserven, einschließlich Geschäftswert,
- am Auseinandersetzungsgewinn.

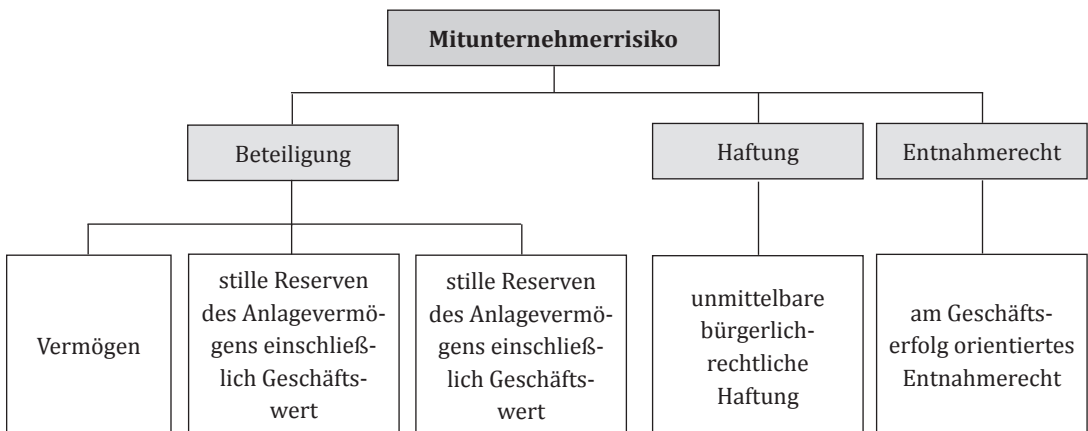
Teilhabe an Wertsteigerungen (H 15.8 Abs. 1 <Mitunternehmerrisiko> EStH).

Ein Kommanditist, der weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn der KG beteiligt ist, ist auch dann nicht Mitunternehmer, wenn seine gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte denjenigen eines Kommanditisten entsprechen (BFH vom 28.10.1999, BStBl II 2000, 183).

Fehlendes Mitunternehmerrisiko kann nicht durch normale gesellschaftsrechtliche Mitwirkungsrechte ersetzt werden.

Folge: Der Kommanditist ist in diesem Fall wie ein Darlehensgeber oder stiller Gesellschafter zu behandeln.

Komplementär ist stets Risikoträger



2.4 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer kann auch sein, wer nicht (zivilrechtlicher) Gesellschafter, sondern z.B. als Arbeitnehmer oder Darlehensgeber bezeichnet ist, wenn die Vertragsbeziehungen als Gesellschaftsverhältnis anzusehen sind. Voraussetzung ist eine gemeinschaftliche Zweckverfolgung.

Auch ohne Beteiligung an stillen Reserven kann Mitunternehmerschaft vorliegen, wenn die Mitunternehmerinitiative besonders ausgeprägt ist (BFH vom 25.04.2006, BStBl II 2006, 595).

H 15.8 Abs. 1 <Verdeckte Mitunternehmerschaft> EStH.

Fall 4:

Die zum 01.01.02 gegründete GmbH & Co. KG (KG) betreibt den Handel mit Baustoffen. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die vermögensmäßig nicht beteiligte, allein geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Y-GmbH (GmbH) und Kommanditistin Frau Z (Z), mit einer Einlage von 30.000 €. X (Ehemann der Z) veräußerte das von ihm bis zum 31.12.01 als Einzelfirma betriebene Unternehmen an die KG. Die KG passivierte die Restkaufpreisforderung.

Gegenstand des Unternehmens der GmbH soll die Beteiligung an anderen Unternehmen, die Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen und insbesondere die Geschäftsführung der KG sein. Hierauf beschränkt sie tatsächlich auch ihren Geschäftsbetrieb. Am Stammkapital von 50.000 € sind zu 40 % X und zu 60 % Z beteiligt. Für sämtliche Gesellschafter gilt ein umfassendes Wettbewerbsverbot. X wurde zum alleinigen Geschäftsführer bestellt mit unbeschränkter Geschäftsführungsbefugnis, die „auch für alle außerordentlichen Geschäfte, die über den gewöhnlichen Geschäftsverkehr hinausgehen“, gelten sollte. Er ist von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Die Gesellschafterbeschlüsse sind mit einfacher Mehrheit zu fassen, wobei je 1.000 € eines Geschäftsanteils eine Stimme gewährt.

Unter dem 02.01.02 wird ein zwischen der GmbH, vertreten durch X, und X ein Geschäftsführervertrag schriftlich niedergelegt. Gem. § 6 hat X Anspruch auf ein monatliches Festgehalt, eine Weihnachtsgratifikation in Höhe eines halben Monatsgehalts, eine jährliche betriebliche Altersversorgung sowie nach Erstellen des Jahresabschlusses auf eine Tantieme in Höhe von $33 \frac{1}{3} \%$ des „erwirtschafteten Gewinns der KG“.

Der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und soll nur aus wichtigem Grund kündbar sein, u.a. bei Verstößen gegen die im Innenverhältnis auferlegten Beschränkung der Geschäftsführung bzw. gegen besondere Anweisungen der Gesellschafterversammlung. Nebentätigkeiten sind X nicht gestattet. Gesellschafterbeschlüsse in der KG sind mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen zu fassen. Der Komplementär GmbH stehen 200 Stimmen zu, im Übrigen gewähren je 1.000 € auf den Kapitalkonten eine Stimme. Eine qualifizierte Mehrheit von 75 % ist für einzelne vorgesehene Beschlüsse vorgeschrieben.

Der Komplementär-GmbH sind alle unmittelbar oder mittelbar mit der Geschäftsführung zusammenhängende Aufwendungen monatlich zu erstatten, außerdem als Gewinnausgleich ihr haftendes Kapital mit 15 % zu verzinsen. Der Restgewinn steht der Kommanditistin zu. Die Kommanditistin darf ihren jährlichen Gewinnanteil zu 20 % entnehmen. Über weitergehende Entnahmen hat die Gesellschafterversammlung zu beschließen.

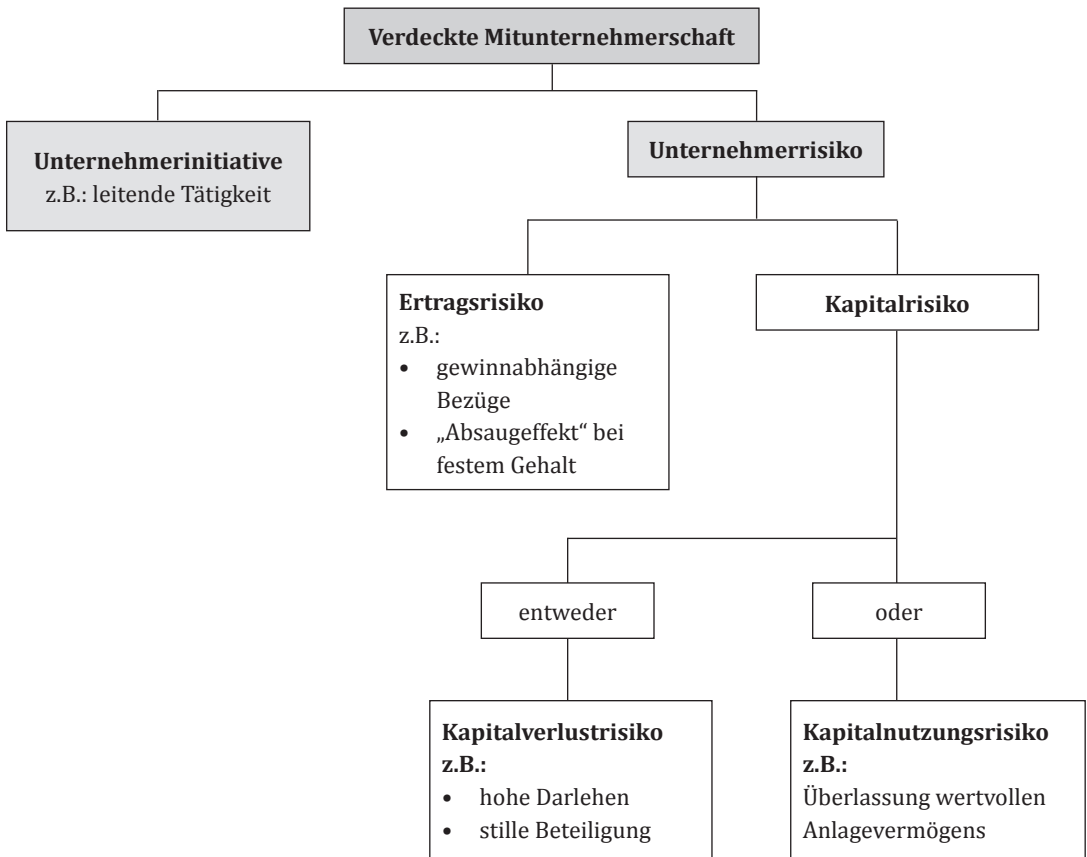
Die KG bildet für die Tantiemeansprüche des X Rückstellungen in ihren Jahresabschlüssen.

Die KG erzielte auch nach Berücksichtigung der Zahlungen an X beträchtliche Gewinne.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, X sei faktischer Mitunternehmer der KG, seine Gesamtvergütungen seien deshalb nicht Gewinn mindernd, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen.

Aufgabe: Beurteilen Sie, ob dies zutreffend ist.

Alternative: Wie wäre der Fall zu beurteilen, wenn X Anspruch auf 56 % Gewinnbeteiligung hätte?



3. Abgrenzung der gewerblichen Mitunternehmerschaft

3.1 Allgemeines

Gewerbliche Mitunternehmerschaft

Eine Personengesellschaft erzielt **gewerbliche Gewinneinkünfte** (§ 15 Abs. 1 EStG).

Keine gewerbliche Mitunternehmerschaft

Eine Personengesellschaft ist tätig im Rahmen:

- eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) bzw.
- einer selbständigen Tätigkeit (§ 18 EStG) bzw.
- einer reinen Vermögensverwaltung (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Beispiel:

Die Steuerberater A, B und C betreiben eine Steuerberatersozietät in der Rechtsform der GbR.

Lösung:

Es liegt keine gewerbliche Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Auf die GbR ist jedoch die Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG entsprechend anzuwenden (§ 18 Abs. 4 EStG).

IX. Gründung einer Personengesellschaft

1. Eröffnungsbilanz

Personengesellschaften (**Kaufleute**) müssen zu Beginn des Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz aufstellen (§§ 238 ff. HGB, § 140 AO, § 5 Abs. 1 EStG).

1.1 Bilanzierung des Gesellschaftsvermögens

Folgende Schritte sind zu prüfen:

- Aufnahme des Gesellschaftsvermögens in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz (Gesamthandsvermögen, Gesamthandsverbindlichkeiten),
- Auswirkungen nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für die Ergänzungsbilanz,
- Einschränkungen durch zwingende steuerliche Vorschriften (u.a. § 5 Abs. 6 EStG).

1.2 Korrektur der Gesellschafts-Eröffnungsbilanz durch Ergänzungsbilanzen

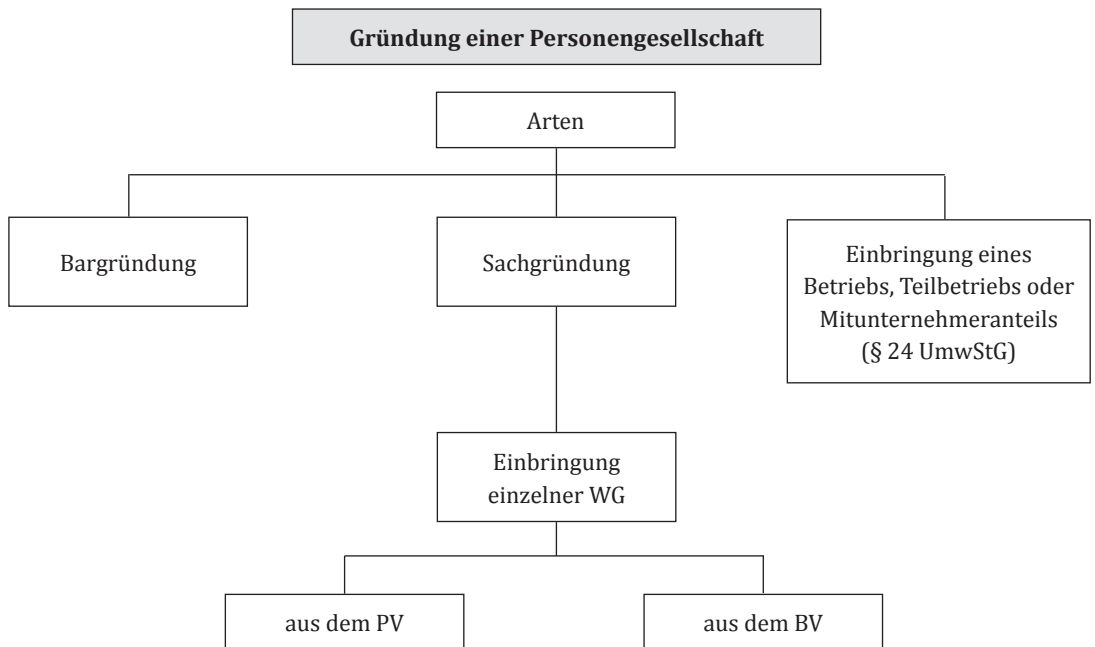
Die Gesellschafts-Eröffnungsbilanz (Steuerbilanz) muss ggf. durch eine Ergänzungsbilanz für einen der Gesellschafter ergänzt werden, wenn z.B. bei Gründung der Personengesellschaft ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wird (§ 24 UmwStG).

Hinweis! Positive und negative Ergänzungsbilanzen berücksichtigen individuelle Anschaffungskosten einzelner Gesellschafter.

1.3 Bilanzierung des Sonderbetriebsvermögens

Sonderbetriebsvermögen ist in der Handelsbilanz nicht auszuweisen; handelsrechtlich gibt es kein Sonderbetriebsvermögen. Auch die Steuerbilanz der Personengesellschaft enthält nur Gesellschaftsvermögen und kein Sonderbetriebsvermögen.

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind jedoch in die steuerliche Gewinnermittlung mit einzubeziehen (H 5.1 <Handelsbilanz nicht Gewinnermittlung für Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter> EStH).



2. Bargründung einer Personengesellschaft

2.1 Volleinzahlung der Hafteinlage (Pflichteinlage)

Beispiel:

A und B gründen am 01.07.01 die X-OHG. Vereinbarungsgemäß leistet jeder von ihnen eine Geldeinlage von 100.000. Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass A und B am Gewinn und an den stillen Reserven des Unternehmens zu je 50 % beteiligt sind. In der Eröffnungsbilanz der X-OHG sind auszuweisen:

Eröffnungsbilanz X-OHG

Aktiva		Passiva	
Geldkonto	200.000	Kapital A	100.000
		Kapital B	100.000
	200.000		200.000

2.2 Ausstehende Pflichteinlage

Ausstehende und eingeforderte Pflichteinlagen:

- Diese sind auf der Aktivseite als solche auszuweisen oder
- wahlweise auf der Passivseite offen vom Kapitalanteil abzusetzen.

Nicht eingeforderte Pflichteinlagen:

- brauchen nicht bilanziert zu werden.
- Werden sie freiwillig bilanziert, muss kenntlich gemacht werden, dass sie nicht eingefordert sind.

Beispiel:

A und B gründen am 01.09.01 die X-OHG, an der jeder Gesellschafter zu 50 % beteiligt ist. Die Pflichteinlagen betragen je Gesellschafter 50.000 €. A zahlt seine Einlage voll ein, B erbringt nur eine Geldeinlage von 30.000 €.

Alternativen:

- a) Die restliche Pflichteinlage des B wird absprachegemäß zunächst gestundet.
- b) die restliche Pflichteinlage des B ist eingefordert.

Wird im **Fall a)** auf eine freiwillige Bilanzierung der ausstehenden Einlage verzichtet, so sind in der Eröffnungsbilanz auszuweisen:

Eröffnungsbilanz X-OHG

Aktiva		Passiva	
Geldkonto	80.000	Kapital A	50.000
		Kapital B	30.000
	80.000		80.000

Im **Fall b)** sieht die Eröffnungsbilanz wie folgt aus:

Eröffnungsbilanz X-OHG

Aktiva		Passiva	
ausstehende (eingeforderte) Einlage B	20.000	Kapital A	50.000
Geldkonto	80.000	Kapital B	50.000
	100.000		100.000

Das steuerliche Kapitalkonto des B beträgt auch hier 30.000 €.

3. Sach- und Mischgründung

3.1 Handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze

Bei **Sacheinlagen** der Gesellschafter in Form einzelner Vermögensgegenstände werden die Anschaffungskosten der Vermögensgegenstände durch die Wertfestsetzung im Rahmen des Gründungsvorgangs bestimmt. Die Gegenleistung besteht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Handelsrechtlich bildet der „**Zeitwert**“ der Sacheinlage die Obergrenze für den Ansatz. Die Beteiligten können bis zur Obergrenze des Zeitwerts den Wert der Sacheinlage frei festlegen. Eine Unterbewertung steht im Belieben der Gesellschaft. Sie ist nicht an die Anschaffungskosten des Einbringenden gebunden.

3.2 Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Bei der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt eine offene Sacheinlage vor. Dies ist ein tauschähnlicher Veräußerungsvorgang, für den steuerlich der gemeine Wert anzusetzen ist (§ 6 Abs. 6 S. 1 EStG, BMF vom 29.03.2000, BStBl I 2000, 462; BStBl I 2004, 1190, Beck-Texte 4.13).

Unterschiede zwischen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertung werden über **Ergänzungsbilanzen** der Gesellschafter dargestellt.

Lösung Fall 40:

	Punkte								
Die Einbringungsspiele Allgemeines: Bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt es sich grundsätzlich um einen Tausch. Allerdings fällt dieser zwar nicht unter das UmwG aber unter die Vorschriften des UmwStG, die dem § 6 Abs. 6 EStG vorgehen. Das UmwStG ist nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 bb UmwStG anwendbar. Es handelt sich um einen Fall der Einzelrechtsnachfolge.	1								
A. Einbringung zum Gemeinen Wert Grundsätzlich ist nach § 24 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 UmwStG der gemeine Wert anzusetzen.	2								
Setzt die aufnehmende Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Gemeinen Wert an, sieht die Eröffnungsbilanz wie folgt aus. Eröffnungsbilanz A+B-OHG <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th><th>Passiva</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 300.000</td><td>Kapital A 300.000</td></tr> <tr> <td>Bareinlage B 300.000</td><td>Kapital B 300.000</td></tr> <tr> <td>600.000</td><td>600.000</td></tr> </tbody> </table>	Aktiva	Passiva	Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 300.000	Kapital A 300.000	Bareinlage B 300.000	Kapital B 300.000	600.000	600.000	3
Aktiva	Passiva								
Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 300.000	Kapital A 300.000								
Bareinlage B 300.000	Kapital B 300.000								
600.000	600.000								
Der Ansatz zum Gemeinen Wert erfordert, dass sämtliche stille Reserven, auch der selbstgeschaffene (originäre) Geschäfts- oder Praxiswert aufgedeckt werden. Einzubeziehen in den Ansatz der Sacheinlage sind auch die Wirtschaftsgüter, die bei der aufnehmenden Personengesellschaft Sonderbetriebsvermögen werden. Ein Ansatz zum Gemeinen Wert liegt nur vor, wenn auch diese Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert angesetzt werden.	4								
Der Einbringungsgewinn muss auf der Grundlage einer Einbringungs- und einer Eröffnungsbilanz ermittelt werden. Ein durch Ansatz des Gemeinen Werts entstehender Gewinn gilt als laufender Gewinn, soweit der Einbringende selbst an der Personengesellschaft beteiligt ist (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG); im Übrigen ist der Einbringungsgewinn steuerbegünstigt (§§ 16, 34 EStG).	5								
Im Beispielsfall gilt der Einbringungsgewinn von 200.000 € in Höhe von $\frac{1}{2}$ von 200.000 € = 100.000 € als laufender Gewinn.	6								
Für die eingebrachten Wirtschaftsgüter beginnt bei Einbringung zum Gemeinen Wert ein neuer Abschreibungszeitraum, da vom Standpunkt der aufnehmenden Personengesellschaft her gesehen ein Anschaffungsgeschäft vorliegt (§ 24 Abs. 4 i.V.m. § 23 Abs. 4 UmwStG).	7								

	Punkte								
B. Buchwertansatz Sie darf das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter auch mit dem Buchwert ansetzen (§ 24 Abs. 1, 2 UmwStG). Dies setzt voraus, dass das Besteuerungsrecht von Deutschland nicht verloren geht oder beschränkt wird.	8								
1. Buchwertansatz in der Gesamthandsbilanz mit Kapitalangleichung Wird in der Gesamthandsbilanz der Buchwert angesetzt und werden die Kapitalanteile der Gesellschafter an die Beteiligungsquote angepasst (Kapitalangleichung), sind positive und negative Ergänzungsbilanzen zu bilden. Bei einer Einbringung zum Buchwert muss die OHG das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert von 100.000 € ausweisen. A erhält folglich ein Kapitalkonto von 100.000 €. Die Bareinlage des B muss die OHG mit 300.000 € ansetzen. B hat somit ein Kapitalkonto von 300.000 €.	9								
Nach der Einbringung ergäbe sich ohne Kapitalanpassung zunächst folgende Eröffnungsbilanz: Eröffnungsbilanz A+B-OHG <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th><th>Passiva</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000</td><td>Kapital A 100.000</td></tr> <tr> <td>Bareinlage B 300.000</td><td>Kapital B 300.000</td></tr> <tr> <td>400.000</td><td>400.000</td></tr> </tbody> </table>	Aktiva	Passiva	Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000	Kapital A 100.000	Bareinlage B 300.000	Kapital B 300.000	400.000	400.000	10, 11
Aktiva	Passiva								
Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000	Kapital A 100.000								
Bareinlage B 300.000	Kapital B 300.000								
400.000	400.000								
Die in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Kapitalkonten stehen im Verhältnis 1 (A): 3 (B). Sie spiegeln damit nicht das Beteiligungsverhältnis wider, das A und B vereinbart haben, nämlich 1:1. Sollen die Kapitalkonten – wie vorliegend vereinbart – das Beteiligungsverhältnis widerspiegeln, ergeben sich zwei Ansatzmöglichkeiten, je nachdem, ob die Buch- oder Teilwerte in der Gesamthandsbilanz angesetzt werden sollen. Sollen die Buchwerte in der Gesamthandsbilanz angesetzt werden, muss für B eine positive und für A eine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt werden, wie es § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vorschreibt.	12								
Die Hauptbilanz und die Ergänzungsbilanzen zeigen dann folgende Werte: Eröffnungsbilanz A+B-OHG <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th><th>Passiva</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000</td><td>Kapital A 200.000</td></tr> <tr> <td>Bareinlage B 300.000</td><td>Kapital B 200.000</td></tr> <tr> <td>400.000</td><td>400.000</td></tr> </tbody> </table>	Aktiva	Passiva	Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000	Kapital A 200.000	Bareinlage B 300.000	Kapital B 200.000	400.000	400.000	13
Aktiva	Passiva								
Von A eingebrachtes Betriebsvermögen 100.000	Kapital A 200.000								
Bareinlage B 300.000	Kapital B 200.000								
400.000	400.000								

				Punkte
Negative Ergänzungsbilanz A				14
Aktiva		Passiva		
Minderkapital	100.000	Minderwerte	100.000	
	100.000		100.000	
Positive Ergänzungsbilanz B				
Aktiva		Passiva		
Mehrwerte	100.000	Mehrkapital	100.000	
	100.000		100.000	
Der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens des A entspricht der Summe aus seinem steuerbilanziellen Eigenkapital in der Gesamthandsbilanz und seinem Minderkapital in seiner Ergänzungsbilanz: 200.000 € ./ 100.000 € = 100.000 €. B weist seine Einlage von 300.000 € in der Gesamthandsbilanz mit 200.000 € und das Mehrkapital in der Ergänzungsbilanz mit 100.000 € aus. 200.000 € + 100.000 € = 300.000 €.				15
Bei Buchwertansatz sind die bisherigen Abschreibungen weiter zu führen, Besitzzeiten werden angerechnet (§ 24 Abs. 4 i.V.m. § 23 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3 und § 12 Abs. 3 UmwStG).				16
2. Gemeiner Wertansatz in der Gesamthandsbilanz Wird in der Gesellschaftsbilanz der Gemeine Wert für das eingebrachte Betriebsvermögen gewählt, um die Kapitalkonten der Gesellschafter im zutreffenden Verhältnis zueinander auszuweisen, würde dies an sich beim einbringenden Gesellschafter A zur Realisierung eines Veräußerungsgewinns führen. Nach § 24 Abs. 2 UmwStG kann dieses Ergebnis jedoch dadurch vermieden werden, dass in Höhe des Aufstockungsbetrags für den Altgesellschafter eine negative Ergänzungsbilanz erstellt wird.				17
Die sofortige Versteuerung des durch den Ansatz der Sacheinlage mit dem Teilwert entstehenden Einbringungsgewinns wird durch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz des Einbringenden vermieden. Die negative Ergänzungsbilanz dokumentiert die Buchwertfortführung.				18

	Punkte																
In der Hauptbilanz der OHG wird das eingebrachte Betriebsvermögen auf 300.000 € aufgestockt, sodass die Hauptbilanz wie folgt aussieht: Eröffnungsbilanz A+B-OHG <table><tr><td>Aktiva</td><td></td><td>Passiva</td><td></td></tr><tr><td>Von A eingebrachtes Betriebsvermögen</td><td>300.000</td><td>Kapital A</td><td>300.000</td></tr><tr><td>Bareinlage B</td><td>300.000</td><td>Kapital B</td><td>300.000</td></tr><tr><td></td><td>600.000</td><td></td><td>600.000</td></tr></table>	Aktiva		Passiva		Von A eingebrachtes Betriebsvermögen	300.000	Kapital A	300.000	Bareinlage B	300.000	Kapital B	300.000		600.000		600.000	19
Aktiva		Passiva															
Von A eingebrachtes Betriebsvermögen	300.000	Kapital A	300.000														
Bareinlage B	300.000	Kapital B	300.000														
	600.000		600.000														
Um den zu hohen Ausweis des eingebrachten Betriebsvermögens zu korrigieren, wird für A eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 200.000 € aufgestellt. Die Bedeutung der für A aufzustellenden Ergänzungsbilanz besteht darin, dass jetzt das steuerbilanzielle Kapitalkonto des A nur 100.000 € (Hauptbilanz 300.000 € ./ . Ergänzungsbilanz 200.000 €) beträgt und dass für ihn die Buchwerte des von ihm eingebrachten Betriebsvermögens nicht wie in der Hauptbilanz ausgewiesen 300.000 €, sondern nur 100.000 € betragen.	20																
Negative Ergänzungsbilanz A <table><tr><td>Aktiva</td><td></td><td>Passiva</td><td></td></tr><tr><td>Minderkapital</td><td>200.000</td><td>Minderwerte</td><td>200.000</td></tr><tr><td></td><td>200.000</td><td></td><td>200.000</td></tr></table>	Aktiva		Passiva		Minderkapital	200.000	Minderwerte	200.000		200.000		200.000	21				
Aktiva		Passiva															
Minderkapital	200.000	Minderwerte	200.000														
	200.000		200.000														
Beide Vorgehensweisen führen zum gleichen steuerlichen Ergebnis. Der Gemeine Wertansatz hat gegenüber dem Buchwertansatz den Vorteil, dass nur eine Ergänzungsbilanz erstellt werden muss und demjenigen, der die Bareinlage erbringt, auch ein seiner Bareinlage entsprechendes Kapitalkonto in der Gesellschaftsbilanz zugewiesen wird. Die sich aufgrund von Einbringungen ergebenden Ergänzungsbilanzen sind so lange in den Folgejahren fortzuschreiben, bis die ausgewiesenen Mehr- bzw. Minderwerte entfallen, oder der Mitunternehmer, für den die Ergänzungsbilanz geführt wird, aus der Personengesellschaft ausscheidet.	22																
Zwischenwertansatz Wird ein Betrieb zu Zwischenwerten, d.h. zwischen Buch- und Gemeiner Wert liegenden Werten, in eine Personengesellschaft eingebracht, entfällt die Tarifvergünstigung vollends. Der vom Einbringenden erzielte Gewinn ist in vollem Umfang als laufender Gewinn zu versteuern.	23																
Beim Zwischenwertansatz erkennt die Finanzverwaltung eine selektive Aufstockung bestimmter stiller Reserven nicht an, sondern verlangt, dass alle stillen Reserven prozentual gleichmäßig aufgelöst werden einschließlich eines originären Geschäfts- oder Praxiswerts.	24																