

BFH zur Entnahme bei Betriebsaufgabe

Eine der häufigsten ertragsteuerlichen Gestaltungen ist die Überführung von Gegenständen zwischen Betriebs- und Sonderbetriebsvermögen eines Steuerpflichtigen zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 EStG. In diesen Fällen sind auch unbedingt umsatzsteuerliche Folgen zu berücksichtigen. Der BFH hat mit Urteil vom 21.05.2014 (V R 20/13) entschieden, dass die Überführung eines Gegenstandes von einem anderen Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen desselben Mitunternehmers zur umsatzsteuerlichen Entnahme und einer Umsatzbesteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG führt.

1. Sachverhalt

Der Kläger betrieb ein Ingenieurbüro in der Rechtsform des Einzelunternehmens. Im Zusammenhang mit seiner Ingenieur-tätigkeit entwickelte er eine Verseilmaschine. Diese ließ er von einem Fremdunternehmen fertigen, montieren und in Betrieb nehmen. Die in der empfangenen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer machte der Kläger als Vorsteuer geltend. Kurz nach Erwerb der Verseilmaschine gab der Kläger sein bisheriges Einzelunternehmen auf und gründete eine Kommanditgesellschaft (KG). Die bisher dem Einzelunternehmen zugeordnete Verseilmaschine und Büroeinrichtung übertrug der Kläger nicht in das Gesamthandsvermögen der KG. Er überließ diese Gegenstände der Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung, so dass ertragsteuerlich sog. Sonderbetriebsvermögen vorlag.

2. Entscheidung des BFH

a) Entnahme i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG

Der BFH bestätigte mit seinem Urteil die Auffassung des Finanzamtes, dass der Kläger mit der Aufgabe des Einzelunternehmens die Verseilmaschine und die Büroeinrichtung aus dem Unternehmen entnommen hat. Die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, wird nach § 3 Abs. 1b UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt,



Ihre Ansprechpartner: Dipl.-Fin. StB Thomas Maack und Dipl.-Jur. Christoph Gach

Kontakt: T. +49 (0) 40 – 2263 552- 70 E-Mail: umsatzsteuer@maack-company.com

sofern der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die unentgeltliche Überlassung der Verseilmaschine und der Büroeinrichtung an die KG führte zu einer Entnahme im Sinne des § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, weil die Unternehmereigenschaft des Klägers zugleich endete. Die Beendigung der Unternehmereigenschaft hat zur Folge, dass die dem Unternehmen zugeordneten Gegenstände aus diesem Unternehmen für Zwecke entnommen werden, die außerhalb des Unternehmens liegen.

b) keine Geschäftsveräußerung im Ganzen

Der BFH führt in seinem Urteil weiterhin aus, dass in diesem Fall auch keine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG vorliegt. Voraussetzung für eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen ist, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Dabei kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei richtlinienkonformer Auslegung auch dann vorliegen, wenn – wie in dem vom BFH entschiedenen Fall – einzelne für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit notwendige Gegenstände von der Übereignung oder Einbringung ausgenommen sind, diese dem Erwerber aber entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden und sich daraus kein Hindernis für die dauerhafte Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit ergeben kann. Werden aber – wie im konkreten Fall – gar keine Ge-

genstände des Unternehmens (Einzelunternehmen) in die Gesellschaft (KG) eingebracht, fehlt es bereits an der tatbestandlichen Voraussetzung einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG.

c) Bemessungsgrundlage

Nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG bemisst sich der Umsatz bei Entnahmen nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes. Zu beachten ist, dass der Einkaufspreis zum Zeitpunkt des Umsatzes aber nicht stets dem Restwert im Sinne eines historischen Einkaufspreises (Anschaffungs-/Herstellungskosten) abzüglich der AfA bis zum Zeitpunkt der Entnahme (=Buchwert) entspricht. Vielmehr ist auf den tatsächlichen Restwert der entnommenen Gegenstände abzustellen.

3. Fazit und Folgen für die Praxis

Bei ertragsteuerlichen Umstrukturierungen im Zusammenhang mit Einzelwirtschaftsgütern und Personengesellschaften sind neben den ertragsteuerlichen Konsequenzen auch die umsatzsteuerlichen Folgen zu berücksichtigen. Gerade im Hinblick auf Entnahmen ist zu beachten, dass die Entnahme regelmäßig für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen erfolgt und damit keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht; es tritt daher eine tatsächliche Belastung mit Umsatzsteuer ein. Die Abrechnung hat auf Basis des Einkaufspreises bzw. in Ermangelung eines Einkaufspreises auf der Grundlage des Restwerts des entnommenen Gegenstands zu erfolgen.

Die umsatzsteuerlichen Folgen hinsichtlich der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen (Sonder-) Betriebsvermögen desselben Mitunternehmers gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG sind bislang nicht geregelt. Die Übertragung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen dürfte dabei nach unserer Einschätzung stets unkritisch sein, da sich dieser Vorgang ausschließlich innerhalb desselben Unternehmers im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG abspielt.

In der Literatur (vgl. Erdbrügger, BB 2014, 2785) wird zutreffend davon ausgegangen, dass bei Zurückbehaltung der Wirtschaftsgüter aus einem anderen Betriebsvermögen bei anschließender entgeltlicher Überlassung keine umsatzsteuerliche Belastung entsteht, das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG jedoch erhalten bleibt. Auch die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten löst nach Ansicht von Erdbrügger keine umsatzsteuerlichen Folgen aus; dabei sei aber die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG möglich.



Hat unser Newsletter Ihr Interesse geweckt?

Dann registrieren Sie sich gerne auf

www.maack-company.com

oder schreiben Sie eine Email an

umsatzsteuer@maack-company.com

und wir werden Sie zeitnah und kostenlos über umsatzsteuerliche Neuerungen informieren.