

Personengesellschaft/Umwandlungssteuerrecht: Übertragung eines Wirtschaftsguts in das Gesamthandsvermögen gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II stellt kein entgeltliches Geschäft sondern Einlage dar

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 29.07.2015 (IV R 15/14) sowie Urteil vom 04.02.2016 (IV R 46/12).

1. Der BFH hat mit Urteil vom 29.07.2015 (IV R 15/14) entschieden, dass im Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, dessen Gegenwert alleine auf dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sondern eine Einlage vorliegt, wenn sich die Gesellschaftsrechte nach dem Gesellschaftsvertrag allein nach den festen Kapitalanteilen richten, die sich aus dem Kapitalkonto I der Gesellschafter ergeben. Diese Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 04.02.2016 (IV R 46/12) bestätigt.
2. Hiermit wendet sich der BFH gegen die Finanzverwaltung, die in einem solchen Fall bisher von einer Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ausgeht und damit einen voll entgeltlichen Übertragungsvorgang annimmt (BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl. I 2011, 713, Rn. I.2.).

Dem BFH-Urteil vom 29.07.2015 (IV R 15/14) lag der folgende Sachverhalt zugrunde: Der Kommanditist einer GmbH & Co. KG übertrug seiner Gesellschaft ein Grundstück mit Kiesvorkommen (Bodenschatz). Im Gegenzug erhielt er für die Übertragung der Wirtschaftsgüter (Grundstück und Bodenschatz) eine Gutschrift ausschließlich auf dem Kapitalkonto II der Gesellschaft, auf dem laut Gesellschaftsvertrag nicht entnahmefähige Gewinne, Rücklagen und Verluste gebucht wurden. Laut Gesellschaftsvertrag ergab sich der Anteil am Vermögen der Gesellschaft sowie die Gewinnbezugs- und Stimmrechte allein aus dem Kapitalkonto I der Gesellschaft. Streitig zwischen den Beteiligten war, ob die Übertragung der Wirtschaftsgüter als unentgeltlicher Vorgang (Einlage) oder als entgeltlicher Vorgang (Einbringung) zu behandeln ist. Von dieser Frage hing wiederum ab, ob der GmbH & Co. KG Absetzungen für Substanzverringerungen bezüglich des ausgebeuteten Bodenschatzes zustanden.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter nicht im Rahmen eines entgeltlichen Vorgangs (Einbringung) erfolgte. Ein entgeltlicher Vorgang in der Form der Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist nach Ansicht des BFH dann nicht anzunehmen, wenn der Wert der in das Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschafts-



güter allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird. Die für einen entgeltlichen Vorgang erforderliche Gewährung von Gesellschaftsrechten setzt nach Ansicht des Gerichts die erstmalige Einräumung eines Mitunternehmeranteils oder - im Fall einer bereits bestehenden Mitunternehmerstellung - eine Erhöhung des Kapitalanteils voraus, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht richten. Dies wiederum ist regelmäßig der sog. feste Kapitalanteil bzw. das sog. Kapitalkonto I.

Mit den beiden Entscheidung hat der BFH die Frage geklärt, welche konkreten Anforderungen an eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten - und damit an eine entgeltliche Transaktion - zu stellen sind: Grundsätzlich führt ein entgeltlicher Erwerb zu einem Veräußerungsvorgang beim einbringenden Gesellschafter und zu einem Anschaffungsvorgang bei der übernehmenden Gesellschaft. Nach der Rechtsprechung des BFH ist u.a. dann von einem entgeltlichen Erwerb auszugehen, wenn dem Einbringenden Gesellschaftsrechte als Gegenleistung für das eingebrachte Wirtschaftsgut zugeteilt werden, der Einbringende also erstmals einen Gesellschaftsanteil erhält oder sich ein bereits bestehender Gesellschaftsanteil erhöht. Entscheidend hierfür ist nach dem o.g. BFH-Urteil der feste Kapitalanteil des Gesellschafters, der die Gesellschaftsrechte und insbesondere das Gewinnbezugsrecht bestimmt.

Der BFH hat sich ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung gestellt, die von einem einheitlichen Kapitalkonto ausgeht: Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist auch dann von einer Gewährung von Gesellschaftsrechten, d.h. von einer entgeltlichen Transaktion auszugehen, wenn die Gutschrift allein auf dem Kapitalkonto II erfolgt (vgl. BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl. I 2011, 713, Rn. I.2.). Auch im Bezug auf die steuerneutral mögliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) im Rahmen des § 24 UmwStG geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die ausschließliche Buchung auf einem variablem Kapitalkonto (z.B. Kapitalkonto II) ausreichend für die Annahme ist, dass der Einbringungsvorgang gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rn. 24.07).

Der BFH hat sich in den beiden genannten Urteilen zwar nicht unmittelbar mit § 24 UmwStG befasst. Allerdings ist davon auszugehen, dass der BFH im Rahmen des § 24 UmwStG dieselben Grundsätze zur Anwendung bringen und das Vorliegen einer Einbringung im Sinne des § 24 UmwStG voraussichtlich verneinen würde, wenn der Einbringende für das eingebrachte Betriebsvermögen ausschließlich eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto II bei der Personengesellschaft erhält. Behandelt man Übertragungen gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II mit dem BFH als unentgeltliche Übertragungen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf Personengesellschaften, dürfte statt § 24 UmwStG die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG zur Anwendung kommen und unter den dort genannten Voraussetzungen eine Buchwertübertragung ermöglichen. Die in § 24 UmwStG eröffnete Möglichkeit, statt des Buchwerts einen Zwischenwert oder den gemeinen Wert anzusetzen, besteht im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG allerdings nicht.

Für weitere Fragen stehen Ihnen unsere Spezialisten zur Verfügung:



Dr. Stephan Georg Behnes
E-Mail: Stephan.Behnes@bakermckenzie.com



Dr. Christian Port
E-Mail: christian.port@bakermckenzie.com



Dr. Philipp Jost, LL.M.
E-Mail: philipp.jost@bakermckenzie.com

Baker & McKenzie - Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern mbB

Berlin

Friedrichstraße 88 / Unter den Linden
10117 Berlin
Tel.: +49 (0) 30 2 20 02 81 0
Fax: +49 (0) 30 2 20 02 81 199

Düsseldorf

Neuer Zollhof 2
40221 Düsseldorf
Tel.: +49 (0) 211 3 11 16 0
Fax: +49 (0) 211 3 11 16 199

Frankfurt/Main

Bethmannstraße 50-54
60311 Frankfurt/Main
Tel.: +49 (0) 69 2 99 08 0
Fax: +49 (0) 69 2 99 08 108

München

Theatinerstraße 23
80333 München
Tel.: +49 (0) 89 5 52 38 0
Fax: +49 (0) 89 5 52 38 199

Get Connected:



www.bakermckenzie.com

Dieses Mandantenrundschreiben dient ausschließlich der Information. Sein Inhalt sollte daher nicht als Entscheidungsgrundlage im Einzelfall oder als Ersatz für einen einzelfallbezogenen Rechtsrat genutzt werden. Hierfür sollte stets der Rat eines qualifizierten Rechtsanwalts eingeholt werden. Mit der Herausgabe dieses Mandantenrundschreibens übernehmen wir keine Haftung im Einzelfall.

Die Baker & McKenzie - Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern mbB ist eine im Partnerschaftsregister des Amtsgerichts Frankfurt/Main unter PR-Nr. 1602 eingetragene Partnerschaftsgesellschaft nach deutschem Recht mit Sitz in Frankfurt/Main. Sie ist assoziiert mit Baker & McKenzie International, einem Verein nach Schweizer Recht. Mitglieder von Baker & McKenzie International sind die weltweiten Baker & McKenzie-Anwaltsgesellschaften. Der allgemeinen Übung von Beratungsunternehmen folgend, bezeichnen wir als "Partner" einen Freiberufler, der als Gesellschafter oder in vergleichbarer Funktion für uns oder ein Mitglied von Baker & McKenzie International tätig ist. Als "Büros" bezeichnen wir unsere Büros und die Kanzleistandorte der Mitglieder von Baker & McKenzie International.

© Baker & McKenzie