

Urteil vom 07. April 2010, I R 55/09

Sacheinlage durch Aufgeld bei Bargründung - Umwandlungssteuerrechtlicher Begriff der Sacheinlage

BFH I. Senat

UmwStG § 20 Abs 1 S 1, GmbHG § 3 Abs 2, GmbHG § 5 Abs 4, GmbHG § 56 Abs 1

vorgehend FG Münster, 01. April 2009, Az: 8 K 2403/05 F

Leitsätze

Eine Sacheinlage gemäß § 20 UmwStG 1995 kann auch vorliegen, wenn bei einer Bargründung oder -kapitalerhöhung der Gesellschafter zusätzlich zu der Bareinlage die Verpflichtung übernimmt, als Aufgeld (Agio) einen Mitunternehmeranteil in die Kapitalgesellschaft einzubringen .

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob die Übertragung von Kommanditanteilen auf Kapitalgesellschaften im Rahmen von Aufgeldern (Agios) bei Bargründung oder Barkapitalerhöhung als Sacheinlage i.S. von § 20 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 1995) anzusehen ist.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine KG, an der der Beigeladene zu 1 im Streitjahr (2001) zunächst mit einem Kommanditeil von nominal 60.000 DM beteiligt war. Außerdem war der Beigeladene zu 1 alleiniger Gesellschafter der X-GmbH. Am 28. März des Streitjahres wurden in nachstehender Reihenfolge mehrere Vorgänge notariell beurkundet:
- 3** - Der Beigeladene zu 1 übertrug schenkweise je einen Kommanditeil an der Klägerin von nominal 6.000 DM auf seine beiden Töchter, die Beigeladenen zu 2 und 3.
- 4** - Die Gesellschafterversammlung der X-GmbH beschloss eine Erhöhung ihres Stammkapitals um 1.000 € auf 26.000 €. Der Beigeladene zu 1 verpflichtete sich zur Übernahme der neuen Stammeinlage. Er verpflichtete sich "zum einen" zu einer Bareinzahlung in Höhe von 1.000 € auf ein Konto der Gesellschaft. Der Beigeladene zu 1 erklärte ferner:
- 5** "Hiermit übertrage ich die Kommanditbeteiligung im Nennbetrag vom 48.000,- DM nebst dem auf diese Beteiligung entfallenen Gewinn auf die (X-)GmbH und trete hiermit entsprechend die vorbezeichnete Kommanditbeteiligung nebst vorbezeichnetem Anteil am Ergebnis an die (X-)GmbH ab.
- 6** Die (X-)GmbH hat keine besondere Gegenleistung für die Übertragung der vorstehenden Kommanditbeteiligung und der weiteren Rechte zu entrichten. Vielmehr erfolgt diese Übertragung als Agio zu der von mir übernommenen neuen und in bar einzuzahlenden Stammeinlage in Höhe von 1.000,- Euro.
- 7** Klarstellend wird festgehalten, dass die (X-)GmbH verpflichtet ist, die Kommanditbeteiligung mit dem Buchwert zu bilanzieren."
- 8** - Die X-GmbH und die Beigeladenen zu 2 und 3 errichteten die Y-GmbH mit einem Stammkapital von 25.000 €.
- 9** In der Gründungsvereinbarung heißt es:
- 10** "Jeder Gesellschafter verpflichtet sich zum einen zur unverzüglichen Bareinzahlung der jeweils übernommenen Stammeinlage auf ein Konto der Gesellschaft, die Gesellschafterin (X-)GmbH somit in Höhe von 22.500,- Euro, die (Beigeladene zu 2) in Höhe von 1.250,- Euro und die (Beigeladene zu 3) in Höhe von 1.250,- Euro.
- 11** Weiterhin verpflichten sich hiermit die drei vorbezeichneten Gründungsgesellschafter, als Agio für die jeweils gezeichneten Stammeinlagen neben der Bareinzahlung des gezeichneten Betrages ihre jeweilige

Kommanditbeteiligung an der (Klägerin)... auf die (Y-)GmbH in Gründung zu übertragen, wobei weder diese Gesellschaft noch eine(r) der beteiligten Gesellschafter Gegenleistungen zu erbringen hat. Entsprechend treten hiermit die (X-)GmbH ihren Anteil in Höhe von 48.000,- DM am Festkapital der (Klägerin) sowie die (Beigeladenen zu 2 und 3) ihren Anteil in Höhe von jeweils 6.000,- DM am Festkapital dieser Kommanditgesellschaft an die (Y-)GmbH in Gründung ab. ... Besondere Gesellschafterrechte sollen durch diese Übertragung und Abtretung nicht begründet werden. Zwischen sämtlichen Gesellschaftern sowie der (Y-)GmbH in Gründung wird klargestellt, dass diese GmbH verpflichtet ist, die KG Beteiligung mit dem Buchwert zu bilanzieren."

- 12** Im Gesellschaftsvertrag der Y-GmbH war bestimmt, dass das Stammkapital in Höhe von 22.500 € von der X-GmbH und in Höhe von jeweils 1.250 € von den Beigeladenen zu 2 und 3 übernommen werde und sofort und in bar zu erbringen sei.
- 13** Am 2. April 2001 brachte die Y-GmbH die auf sie übertragenen Kommanditanteile an der Klägerin wiederum in Form eines Agios zusätzlich zur Bareinlage in die neu gegründete Z-GmbH ein.
- 14** Die Buchwerte der Kommanditbeteiligungen wurden nach den vorstehend beschriebenen Einbringungen von den übernehmenden Gesellschaften jeweils fortgeführt; für die Agios wurden Kapitalrücklagen gebildet.
- 15** In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr berücksichtigte die Klägerin aufgrund der Buchwertfortführungen aus den beschriebenen Übertragungen von Kommanditanteilen keine Veräußerungsgewinne. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war demgegenüber der Auffassung, die Voraussetzungen für Buchwertfortführungen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 hätten jeweils nicht vorgelegen und ermittelte aus den am 28. März 2001 vereinbarten Übertragungen der Kommanditanteile auf die X-GmbH und die Y-GmbH einen Veräußerungsgewinn, den er für das Streitjahr in Höhe von 1.805.349,60 DM dem Beigeladenen zu 1 und in Höhe von jeweils 225.668,70 DM den Beigeladenen zu 2 und 3 zuordnete und gesondert und einheitlich feststellte.
- 16** Die deswegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Münster hat den angefochtenen Feststellungsbescheid dahin abgeändert, dass der Veräußerungsgewinn entfällt. Sein Urteil vom 2. April 2009 8 K 2403/05 F ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1423 abgedruckt.
- 17** Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 18** Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 20** II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass aufgrund der Übertragungen von Kommanditanteilen an der Klägerin am 28. März und am 2. April 2001 kein Veräußerungsgewinn entstanden ist, der im Rahmen der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Klägerin für das Streitjahr festzustellen und den Beigeladenen zuzuordnen wäre.
- 21** 1. Im Hinblick auf die schenkweise Übertragung der Teil-Kommanditanteile von jeweils nominal 6.000 DM vom Beigeladenen zu 1 auf die Beigeladenen zu 2 und 3 hat das FA zu Recht keinen Veräußerungsgewinn festgestellt. Denn bei der unentgeltlichen Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils auf natürliche Personen war im Streitjahr gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes 1997 i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --EStG 1997-- für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften der Gewinnermittlung ergibt, mithin der Buchwert der Kommanditanteile. Das steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit.
- 22** 2. Auch die Übertragungen der Kommanditanteile durch die Beigeladenen und die X-GmbH auf die X-GmbH bzw. die Y-GmbH haben keinen Veräußerungsgewinn ausgelöst.
- 23** a) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der

Gesellschaft (Sacheinlage), darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen (§ 20 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995). Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile.

- 24** b) Die Anwendung dieser Regeln führt im Streitfall dazu, dass als Veräußerungspreise der von den Beigeladenen und der X-GmbH übertragenen Kommanditanteile die von der X-GmbH und der Y-GmbH fortgeführten Buchwerte anzusetzen sind, so dass sich ein Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 nicht ergibt.
- 25** aa) Der Beigeladene zu 1 hat seinen gesamten zu diesem Zeitpunkt noch bestehenden Mitunternehmeranteil an der Klägerin in die X-GmbH eingebracht; danach haben die Beigeladenen zu 2 und 3 sowie die X-GmbH ihre jeweiligen Mitunternehmeranteile vollständig in die Y-GmbH eingebracht. Dass es sich sowohl bei der X-GmbH als auch bei der Y-GmbH um unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften gehandelt hat, wird von der Revision nicht in Zweifel gezogen.
- 26** bb) Die Beigeladenen und die X-GmbH haben für die Mitunternehmeranteile jeweils neue Anteile an den übernehmenden Gesellschaften erhalten, so dass Sacheinlagen im Sinne der Legaldefinition des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 vorliegen.
- 27** aaa) Nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden und von der Revision nicht angegriffenen Feststellungen des FG sind die am 28. März 2001 getroffenen Einlagevereinbarungen dahin auszulegen, dass die Einbringenden die Mitunternehmeranteile nicht unentgeltlich, sondern als Teil des für den Erwerb der GmbH-Geschäftsanteile zu entrichtenden Entgelts an diese geleistet haben. Es handelt sich nach dieser tatrichterlichen Würdigung bei den von den Beigeladenen und von der X-GmbH übernommenen Verpflichtungen zur Einbringung der Kommanditanteile um Aufgelder, die neben den ebenfalls übernommenen Verpflichtungen zur Zahlung der Bareinlagen geleistet werden mussten, um die neuen GmbH-Geschäftsanteile zu erhalten.
- 28** bbb) Da die Übertragungen der Mitunternehmeranteile somit Bestandteile der tauschähnlichen Einbringungsgeschäfte waren, liegt das für die Anwendung von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 erforderliche Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen der Einbringung und dem Erwerb von Gesellschaftsrechten vor. Daran ändert es nichts, dass die Nominalbeträge der übernommenen Geschäftsanteile jeweils bereits vollständig durch die von den Einbringenden ebenfalls übernommenen Bareinlageverpflichtungen abgedeckt waren. Nach der Rechtsprechung des Senats ist eine Überpari-Emission, bei der der Einbringungswert der Einlagegegenstände den Nominalbetrag der hierfür übernommenen Stammeinlage übersteigt und in Höhe der Differenz in eine Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs einzustellen ist, ertragsteuerlich in vollem Umfang als Veräußerung und nicht teilweise als verdeckte Einlage anzusehen (Senatsurteile vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253; vom 27. Mai 2009 I R 53/08, BFHE 226, 500; zu Einlagen in Personengesellschaften: Senatsurteil vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464, das mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Mai 2009, BStBl I 2009, 671 insoweit für allgemein anwendbar erklärt worden ist; vgl. auch Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG [SEStEG] Rz R 163; Menner in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 20 Rz 188; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, 2008, § 20 Rz 133).
- 29** Der Beurteilung als "Sacheinlage" i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 steht nicht entgegen, dass aus gesellschaftsrechtlicher Sicht die Kapitalerhöhung bei der X-GmbH eine reine Barkapitalerhöhung und die Gründung der Y-GmbH eine reine Bargründung gewesen sind. Daraus ist zwar zu folgern, dass die ausschließlich in Form von Aufgeldern geschuldete Einbringung der Kommanditbeteiligungen gesellschaftsrechtlich nicht als Sacheinlageverpflichtungen i.S. von § 5 Abs. 4, § 56 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), sondern als "andere Verpflichtungen" (Nebenleistungen) i.S. von § 3 Abs. 2 GmbHG anzusehen sind (vgl. z.B. Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 3 Rz 39). Wie das FG zu Recht angenommen hat, setzt § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 aber nicht voraus, dass auf die Einbringung des betreffenden Betriebsvermögens die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften über Sacheinlagen anwendbar sein müssen. Vielmehr enthält § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 eine eigenständige Legaldefinition des umwandlungssteuerrechtlichen Begriffs der "Sacheinlage", die nicht in jedem Fall deckungsgleich mit dem gesellschaftsrechtlichen Sacheinlagebegriff sein muss. Für die umwandlungssteuerrechtliche Sacheinlage ist es nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 erforderlich aber auch ausreichend, dass der Einbringende als Gegenleistung ("dafür") für die Einbringung des Betriebsvermögens neue Gesellschaftsanteile erhält. Diese Voraussetzung ist auch gegeben, wenn der Einbringungsgegenstand als reines Aufgeld neben der Bareinlage zu

übertragen ist (vgl. auch Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 20 UmwStG [SEStEG] Rz R 167, der bei Verbuchung der Sacheinlage ausschließlich in den Rücklagen § 20 UmwStG nur dann nicht für anwendbar hält, wenn Bareinlage und Einbringung auf getrennten Vorgängen beruhen).

- 30** Dieses vom Wortlaut getragene Verständnis wird auch dem Gesetzeszweck der §§ 20 ff. UmwStG 1995 gerecht, Umstrukturierungen von Unternehmen steuerlich zu begünstigen, soweit sichergestellt ist, dass ein vor der Einbringung bestehendes Besteuerungsrecht in Bezug auf die bislang im einzubringenden Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven gewahrt bleibt (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, BTDrucks 16/2710, S. 42). Denn die vom Einbringenden neu erworbenen Geschäftsanteile repräsentieren auch dann den Wert der stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens, wenn dieses in Form eines Aufgelds zur Bareinlage in die Kapitalgesellschaft eingebracht worden ist.
- 31** Dass die gesellschaftsrechtlichen Sonderregeln für Sacheinlagen nach § 5 Abs. 4 GmbHG, wie z.B. die Pflicht zur Erstellung eines Sachgründungsberichts (§ 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG), die Pflicht zur Erbringung vor der Anmeldung (§ 7 Abs. 3 GmbHG), die registergerichtliche Werthaltigkeitskontrolle (§ 9c Abs. 1 Satz 2 GmbHG) und die sog. Differenzhaftung des Einlegers (§ 9 GmbHG) nicht für Sacheinbringungen im Rahmen von Nebenleistungspflichten nach § 3 Abs. 2 GmbHG gelten, steht der Anwendung des § 20 UmwStG 1995 nicht entgegen. Denn diese Sonderregeln dienen ausschließlich der Gewährleistung der realen Aufbringung des Stammkapitals der GmbH im Interesse der Gesellschaftsgläubiger. Ein Bezug zu der geschilderten umwandlungssteuerrechtlichen Zielsetzung der §§ 20 ff. UmwStG 1995 lässt sich daraus nicht ableiten.
- 32** ccc) Mit dieser Beurteilung weicht der Senat nicht i.S. von § 11 Abs. 2 FGO von entscheidungserheblichen Rechtssätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. Dezember 1990 VIII R 17/85 (BFHE 163, 352, BStBl II 1991, 512) ab. Dort heißt es zwar u.a., § 20 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG 1977) --der im Wesentlichen mit § 20 UmwStG 1995 übereinstimmt-- nehme mit seiner Legaldefinition der Sacheinlage auf die gleichlautenden Begriffe des Gesellschaftsrechts, insbesondere (auch) auf § 5 Abs. 4, § 56 Abs. 1 GmbHG, Bezug. Diese Aussage ist jedoch vor dem Hintergrund zu sehen, dass in dem Urteilsfall nur die Frage zu beantworten war, ob auch Einbringungen in Form verdeckter Einlagen --d.h. solcher Einbringungen, die unentgeltlich in das Gesellschaftsvermögen geleistet worden sind-- von § 20 UmwStG 1977 begünstigt sein können. Der Verweis auf die gesellschaftsrechtlichen Sacheinlagevorschriften sollte deshalb in diesem Zusammenhang ersichtlich nur verdeutlichen, dass für die von § 20 UmwStG 1977 begünstigte Einbringung jedenfalls eine Gegenleistung in Form der Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten erforderlich ist. Daraus kann deshalb nicht abgeleitet werden, § 20 UmwStG 1977/1995 könne auf Sacheinbringungen im Wege von Aufgeldern nicht anwendbar sein; zu dieser --dort nicht entscheidungserheblichen-- Frage lässt sich dem BFH-Urteil in BFHE 163, 352, BStBl II 1991, 512 keine Aussage entnehmen.
- 33** 3. Aus der Übertragung der Kommanditanteile von der Y-GmbH auf die Z-GmbH vom 2. April 2001 ist ebenfalls kein Veräußerungsgewinn entstanden. Denn auch diese Einbringung ist im Rahmen eines Agios und deshalb für den Erwerb neuer Anteile erfolgt, so dass sie von § 20 UmwStG 1995 umfasst wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de