Urteil vom 13. September 2018, I R 19/16

Wertaufstockung bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils mit negativem Kapitalkonto - Keine Saldierung bei mehreren Sacheinlagegegenständen

ECLI:DE:BFH:2018:U.130918.IR19.16.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 20 Abs 2 S 2 Nr 2, FGO § 40 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 09. Februar 2016, Az: 11 K 12073/15

Leitsätze

Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 sind sowohl für jeden Gesellschafter als auch für jeden einzelnen Sacheinlagegegenstand gesondert zu prüfen. Dies gilt auch bei Einbringung mehrerer Mitunternehmeranteile mit positiven und negativen Kapitalkonten .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 10. Februar 2016 11 K 12073/15 aufgehoben, soweit es zur Körperschaftsteuer 2010 ergangen ist, und insoweit an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen. Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren Gesellschafter der mit Gesellschaftsverträgen vom 28. Dezember 2001 errichteten A-GbR sowie der B-GbR. Zweck dieser Gesellschaften war die Fortführung der Unternehmen C einerseits und D andererseits, die die Kläger von ihrem Vater erworben hatten.

2 Mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Mai 2010 errichteten die Kläger die E-GmbH (Beigeladene). An deren Stammkapital (25.000 €) sind die Kläger jeweils zur Hälfte beteiligt. Die Stammeinlagen sollten im Wege der Sacheinlage der von den Klägern "als Gesellschafter der Gesellschaften bürgerlichen Rechts unter den Firmen
1. (F-GbR)

2. (G-GbR)
zu gleichen Anteilen betriebenen Unternehmen mit allen Aktiva und Passiva" aufgebracht werden. Steuerrechtlich sollte die Einbringung zu Buchwerten auf den 1. Januar 2010 zurückbezogen werden. Ausweislich des Sachgründungsberichts betrug der Wert der Sacheinlage per 31. Dezember 2009 für die A-GbR ... € und für die B-GbR ... €. Die Beigeladene stellte zum 1. Januar 2010 eine Eröffnungsbilanz auf und gab Steuererklärungen erstmals für das Jahr 2010 ab.

3 In ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 2009 wies die A-GbR ein negatives Kapital und unter dem Konto 1461 ("Verr.Kto. Organgesellschaft") als sonstige Verbindlichkeiten einen Betrag in Höhe von ... € aus. Das Kapital der B-GbR war zum 31. Dezember 2009 positiv; hierzu gehörte als sonstiger Vermögensgegenstand ein Betrag in Höhe von ... € (Konto 1461 "Verr.Kto. Organträger").

4 Nach Ansicht der Kläger war das negative Kapitalkonto der A-GbR mit dem positiven Kapitalkonto der B-GbR zu saldieren. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat hingegen die Auffassung, dass eine

Saldierung ausgeschlossen und die Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter der A-GbR auf 0 € aufzustocken seien. Dementsprechend ergebe sich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt ... €. Das FA erließ gegen die Beigeladene entsprechende --geänderte-- Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2012 vom 6. Februar 2015, Gewerbesteuermessbescheide 2010 und 2011 vom 6. Februar 2015 sowie einen Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2012.

5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg (Finanzgericht --FG-- Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10. Februar 2016 11 K 12073/15, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 954).

6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger Verletzung materiellen Rechts und beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und die jeweils gegen die Beigeladene ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2012, Gewerbesteuermessbescheide 2010 und 2011 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2012 dahingehend abzuändern, dass die Buchwerte nicht um insgesamt ... € aufgestockt werden.

7 Das FA beantragt, die Revision der Kläger zurückzuweisen.

8 Die Beigeladene hat keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheids 2010 begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

10 1. Die Klagen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012, die Gewerbesteuermessbescheide 2010 und 2011 sowie die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2012 sind unzulässig, da die Kläger nicht dartun können, durch die angefochtenen Bescheide beschwert zu sein.

11 Nach § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den angefochtenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Eine solche Rechtsverletzung liegt grundsätzlich nur vor, wenn geltend gemacht wird, der Gewinn sei zu hoch oder der Verlust zu niedrig festgestellt worden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. November 2009 IV R 40/07, BFHE 227, 354, BStBl II 2010, 720, m.w.N.).

12 a) Hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012, des Gewerbesteuermessbescheids 2011 sowie der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2012 können die Kläger nicht geltend machen, dass diese sie in ihren Rechten verletzen.

13 In diesen Bescheiden wird das von den Klägern zum 1. Januar 2010 eingebrachte Betriebsvermögen nicht mit dem Buchwert, sondern mit einem höheren Wert angesetzt. Dies führt im Ergebnis dazu, dass auch für die Beigeladene selbst in den Veranlagungszeiträumen 2011 und 2012 keine steuerliche Mehrbelastung eintritt, sondern ein höheres Abschreibungsvolumen zur Verfügung steht.

14 b) Auch hinsichtlich des Gewerbesteuermessbescheids 2010 ist keine Verletzung der klägerischen Rechte erkennbar.

15 Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes gehört zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht --wie im Streitfall-- auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Da die Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile nicht der Gewerbesteuer unterlag, ist es bereits aus diesem Grund ausgeschlossen, dass der gegen die Beigeladene erlassene Gewerbesteuermessbescheid 2010 die Rechte der Kläger verletzt (vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 20 Rz 214c; Blümich/Nitzschke, § 20 UmwStG 2006 Rz 105).

16 2. Die Revision gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 ist begründet.

17 a) Die Klage gegen den die Beigeladene betreffenden Körperschaftsteuerbescheid 2010 ist als Drittanfechtungsklage der Kläger zulässig, weil auch deren Rechtsposition von dem Bescheid betroffen wird und sie dadurch beschwert sind.

18 Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf seine ständige Rechtsprechung (vgl. Senatsurteile vom 8. Juni 2011 I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421, und vom 25. April 2012 I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649; Senatsbeschluss vom 6. Februar 2014 I B 168/13, BFH/NV 2014, 921; vgl. auch Senatsurteil vom 15. Juni 2016 I R 69/15, BFHE 254, 299, BStBl II 2017, 75). Hiernach haben die Kläger im Streitfall die Befugnis, im Wege der Drittanfechtung geltend zu machen, dass das FA bei der Besteuerung der Beigeladenen im Einbringungsjahr einen zu hohen Wert für die eingebrachten Mitunternehmeranteile an der A-GbR angesetzt habe.

19 b) In der Sache hat das FG zwar zu Recht entschieden, dass die Wertansätze der beiden von den Klägern eingebrachten Mitunternehmeranteile an der A-GbR aufgrund deren negativen Kapitals aufzustocken waren. Das FG hat jedoch keine ausreichenden Feststellungen getroffen, ob es sich bei dem Verrechnungskonto der A-GbR um eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit handelte oder ob dieses Konto durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einlagen ausweist und somit als Unterkonto des Kapitalkontos das bisher angesetzte negative Kapital mindert.

20 aa) Wird ein Betrieb, 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 gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006) mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen, soweit die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen. Übersteigen demgegenüber die Passivposten die Aktivposten, sind die im eingebrachten Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven soweit aufzudecken, als dies zum Ausgleich des auf die jeweilige Sacheinlage bezogenen Negativkapitals erforderlich ist (Herlinghaus in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 20 Rz 162: "Wertaufstockung des steuerlichen Eigenkapitals auf Null").

21 bb) Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 sind hinsichtlich der beiden eingebrachten Mitunternehmeranteile der Kläger an der A-GbR erfüllt. In Rechtsprechung und Schrifttum ist unstreitig, dass diese Voraussetzungen für jeden Gesellschafter gesondert zu prüfen sind (z.B. Sächsisches FG, Urteil vom 28. Juli 2010 2 K 322/10, EFG 2011, 2027; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 20 Rz 164; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl., § 20 UmwStG Rz 333). Umstritten ist indes, ob auch bei Einbringung mehrerer Sacheinlagegegenstände durch dieselbe Person die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 für jeden Sacheinlagegegenstand gesondert zu prüfen sind (so z.B. Bäuml in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, § 20 Rz 261; Graw, EFG 2016, 954; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 20 Rz 162a; Menner in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 20 Rz 331, 335; Mutscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rz 210, 211; Patt in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl., § 20 Rz 216 ff.; Schloßmacher, Neues Umwandlungssteuergesetz, S. 69) oder ob insoweit eine Gesamtbetrachtung bzw. Saldierung erfolgen kann (so z.B. Sächsisches FG, Urteil in EFG 2011, 2027; Koch, Betriebs-Berater 2016, 2603, 2607; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 333; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz R 561; wohl auch Breuninger, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 355, 358, sowie Littmann, Deutsches Steuerrecht 1969, 521, 588, für § 17 Abs. 2 UmwStG 1969).

22 cc) Der Senat schließt sich der erstgenannten Auffassung an. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 sind sowohl für die beiden Kläger als auch für die insgesamt vier eingebrachten Mitunternehmeranteile gesondert zu prüfen.

23 (1) Eine Gesamtbetrachtung bzw. Saldierung der jeweils eingebrachten Mitunternehmeranteile an der A-GbR und B-GbR ist nicht im Gesetzeswortlaut angelegt.

24 Die Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 bezieht sich --ebenso wie § 20 Abs. 1 a.E. UmwStG 2006-- auf das "eingebrachte Betriebsvermögen" sowie auf das "übernommene Betriebsvermögen". Eingebrachtes Betriebsvermögen ist nach § 20 Abs. 1 UmwStG 2006 "ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil". Der Wortlaut der Vorschrift beschränkt somit die Prüfung der Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 auf den einzelnen --konkreten-- Sacheinlagegegenstand (hier: "ein Mitunternehmeranteil"). Auf die Person des Einbringenden kommt es insoweit nicht an. Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut sind die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 für jeden einzelnen Sacheinlagegegenstand und im Streitfall somit für jeden

einzelnen der insgesamt vier eingebrachten Mitunternehmeranteile eigenständig zu würdigen (vgl. Patt in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 20 Rz 218).

25 (2) Anderes ergibt sich nicht aus den Gesetzgebungsmaterialien. Nach Auffassung des Gesetzgebers war die Gewinnverwirklichung bei Einbringung von negativen Sacheinlagegegenständen dadurch gerechtfertigt, dass der Einbringende neben den Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft auch den Ausgleich seines negativen Kapitals erhielt (BTDrucks V/3186, S. 15). Der Wert dieser neuen Anteile könne nur die Gegenleistung für die eingebrachten stillen Reserven abzüglich des bilanzmäßig ausgewiesenen negativen Kapitals sein (BTDrucks V/3186, S. 15). Auch diese Ausführungen des Gesetzgebers beziehen sich auf den konkreten einzelnen Sacheinlagegegenstand und lassen sich demgemäß nicht als Begründung für die Verrechnung mehrerer Sacheinlagegegenstände anführen (a.A. Sächsisches FG in EFG 2011, 2027; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 333). Vielmehr liegt auch nach Ansicht des Gesetzgebers "hinsichtlich eines jeden Mitunternehmeranteils ein gesonderter Einbringungsvorgang vor" (BTDrucks 16/2710, S. 43).

26 dd) Die Feststellungen des FG sind jedoch unzureichend, um entscheiden zu können, ob die negativen Kapitalkonten der Gesellschafter der A-GbR um den Bestand des Kontos 1461 ("Verr.Kto. Organgesellschaft") in Höhe von ... € zu mindern sind. Dies wäre der Fall, wenn es sich bei diesem Konto um ein Unterkonto zum Kapitalkonto handeln würde und nicht um eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit gegenüber der B-GbR.

27 (1) Zur Abgrenzung der betrieblichen von der gesellschaftlichen Veranlassung ist die Ausgestaltung der Darlehensverträge zwischen der A-GbR und der B-GbR insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs zu würdigen. Zwar sind die beiden Gesellschaften steuerrechtlich selbständig und daher die Rechtsgeschäfte zwischen ihnen grundsätzlich bei der jeweiligen Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Dies setzt aber voraus, dass die Geschäfte der betrieblichen Betätigung der Gesellschaften zuzuordnen sind (BFH-Urteil vom 19. Juli 1984 IV R 207/83, BFHE 142, 42, BStBl II 1985, 6). Da im Streitfall aber die Kläger an beiden Gesellschaften jeweils hälftig beteiligt waren, kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die Darlehenshingaben ausschließlich der Finanzierung der unternehmerischen Aktivitäten der A-GbR dienten und ihre Ursache damit in der wirtschaftlichen Betätigung der Kläger und der Beteiligung an beiden Gesellschaften hatten (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2003 IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542).

28 (2) Ob ein Darlehensvertrag einem Fremdvergleich standhält, ist auf Grund einer Gesamtwürdigung aller Umstände zu entscheiden. Nach der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung gegenüber beherrschenden Gesellschaftern und zu den Verträgen zwischen Angehörigen können die einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs dabei nicht im Sinne von absoluten Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden. Sie sind vielmehr indiziell dahin zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen (vgl. u.a. Senatsurteil vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, sowie BFH-Urteil vom 18. April 2000 VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152, jeweils m.w.N.). Nicht jede Abweichung vom Üblichen schließt notwendigerweise die betriebliche Veranlassung aus. Je mehr Umstände auf eine gesellschaftliche Veranlassung hindeuten, desto strengere Anforderungen sind an den Fremdvergleich zu stellen (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1998 X R 139/95, BFH/NV 1999, 780, m.w.N.).

29 (3) Im Streitfall hat das FG diese Grundsätze nicht beachtet. Es hat allein aus dem tatsächlichen Ausweis des Darlehens in der Bilanz der A-GbR geschlossen, dass es sich hierbei um eine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit gegenüber der B-GbR handelt. Das Urteil enthält jedoch keinerlei Ausführungen dazu, ob das Darlehen einem Fremdvergleich standhält.

30 Das FG wird die fehlende Würdigung nachzuholen haben, da es Aufgabe des Tatrichters ist, zu beurteilen, ob eine betriebliche Veranlassung vorliegt (BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1542, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 9. Januar 2009 IV B 25/08, BFH/NV 2009, 754). Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Vorsorglich weist der Senat auf die ständige Rechtsprechung zur Prüfung der betrieblichen Veranlassung von Darlehen hin (vgl. BFH-Urteile vom 29. Juli 2015 IV R 16/12, BFH/NV 2015, 1572; vom 16. Oktober 2014 IV R 15/11, BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267; in BFH/NV 2003, 1542; sowie FG München, Urteil vom 17. Juni 2013 5 K 2877/10, juris, jeweils m.w.N.).

31 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (z.B. BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 25/08, BFHE 228, 509, BStBl II 2010, 622). Dabei wird zu berücksichtigen sein, dass die Beigeladene keine Rechtsmittel eingelegt und keine Anträge gestellt hat; sie ist daher weder an den Gerichtskosten zu beteiligen noch

steht ihr ein Kostenerstattungsanspruch zu (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 135 FGO Rz 19, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de