Urteil vom 23. März 2023, IV R 2/20

Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten - vollentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens auf eine gewerbliche Personengesellschaft bei anteiliger Gutschrift des eingebrachten Werts auf dem Kapitalkonto I und dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto

ECLI:DE:BFH:2023:U.230323.IVR2.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 7 Abs 1 S 5, UmwStG 2006 § 24, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. Oktober 2019, Az: 7 K 67/15

Leitsätze

1. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens auf eine gewerbliche Personengesellschaft gegen erstmalige Einräumung einer Mitunternehmerstellung ist auch dann ein vollentgeltliches Geschäft (Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten), wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto), sondern auch einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird (Bestätigung der Rechtsprechung).

2. Dieser Vorgang ist nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten; § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ist insgesamt nicht anwendbar (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 17.10.2019 - 7 K 67/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob im Zuge der Übertragung eines Grundstücks mit aufstehender Windkraftanlage (WKA) auf eine Personengesellschaft die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu kürzen ist.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die M-GbR. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag (G-Vertrag) vom 24.02.2010, im Innenverhältnis mit Wirkung ab dem 01.01.2010, gegründet (§ 4 G-Vertrag). Gesellschafter der Klägerin sind G, J, D und A zu je 25 %. Das Festkapital der Klägerin beträgt 10.000 € (§ 5 Nr. 1 G-Vertrag). Jeder Gesellschafter hält hieran einen Anteil von 2.500 € (§ 5 Nr. 2 G-Vertrag). Gegenstand der Klägerin ist die Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere von Grundstücken, das Betreiben einer WKA sowie alle damit zusammenhängenden Geschäfte (§ 2 G-Vertrag). Die Gewinnverteilung richtet sich nach den Festkapitalkonten (§ 10 Nr. 1 G-Vertrag). Nach § 12 Nr. 6 G-Vertrag gewähren je 100 € Festkapitaleinlage eine Stimme in der Gesellschafterversammlung. Im Falle der Auflösung der Gesellschaft wird das sich bei der Liquidation ergebende Vermögen im Verhältnis der (Fest-)Kapitalanteile an die Gesellschafter verteilt (vgl. § 18 G-Vertrag).

3 Zur Erfüllung der Einlageverpflichtung der Gesellschafter ist nach § 5 Nr. 3 G-Vertrag ein Grundstück mit

aufstehender WKA auf die Klägerin zu übertragen. Soweit der Wert der Einlage die Einlage gemäß § 5 Nr. 2 G-Vertrag von nominal insgesamt 10.000 € übersteigt, ist dieser Betrag einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutzuschreiben.

4 Das einzubringende Grundstück sollte von der Besitz-GbR übertragen werden. An der Besitz-GbR waren die GbR I zu 50 % sowie B und R zu jeweils 25 % beteiligt, an der GbR I die Gesellschafter der Klägerin zu jeweils 25 %. Zum Vermögen der Besitz-GbR gehörte ein Grundstück , das mit einer Kläranlage und einer WKA bebaut war. Die Besitz-GbR erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

5 Bereits mit Auseinandersetzungsvertrag vom 28.12.2009 hatten die Gesellschafter der Besitz-GbR vereinbart, dass die GbR I gegen Abfindung aus der Gesellschaft ausscheidet. Zur Erfüllung des Abfindungsanspruchs sollte nach § 4 Nr. 1 des Auseinandersetzungsvertrags der mit der WKA bebaute Teil des Grundstücks auf die neu gegründete Klägerin übertragen werden. Der hinsichtlich der WKA mit dem Versorger bestehende Stromeinspeisevertrag sollte im Innenverhältnis ab dem 01.01.2010 auf die neu zu gründende Klägerin übertragen werden (§ 4 Nr. 2 des Auseinandersetzungsvertrags). Tatsächlich vereinbarte die Klägerin mit der Y-GmbH mit Nachtragsvertrag vom 14.04.2010, dass der Stromeinspeisevertrag mit Wirkung ab dem 01.01.2010 mit allen Rechten und Pflichten auf die Klägerin übergeht. Die Stromeinspeisevergütungen gingen ab März 2010 auf den Konten der Klägerin ein. Am 04.03.2010 wurde die Übertragung des Grundstücks nebst WKA ohne Auflassung von der Besitz-GbR auf die Klägerin notariell beurkundet. Die Auflassung wurde am 31.08.2010 notariell beurkundet.

6 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) 2010 vom 06.12.2013 für die Klägerin im Schätzungswege ermittelte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 36.000 € ausgewiesen hatte, reichte die Klägerin in dem sich anschließenden Einspruchsverfahren eine Feststellungserklärung ein. Sie erklärte einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 165 €. Bei der Gewinnermittlung berücksichtigte sie für die WKA eine AfA in Höhe von 30.300 €. Die Klägerin setzte die WKA mit einem Wert von 400.000 € an und legte der AfA eine Nutzungsdauer von elf Jahren zugrunde. Der jährliche Absetzungsbetrag von 36.363 € sei im Feststellungszeitraum 2010 (Streitjahr) nur zeitanteilig ab März 2010 in Höhe von 30.300 € gewinnmindernd zu berücksichtigen. Der die Festkapitalkonten von jeweils 2.500 € überschreitende Wert der eingebrachten WKA wurde in Höhe von 390.000 € in der Buchführung der Klägerin einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben.

7 Das FA erkannte in der Einspruchsentscheidung vom 24.02.2015 den für die WKA geltend gemachten Abschreibungsbetrag mit Hinweis auf § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht steuermindernd an. Es liege die Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen und damit eine Einlage vor. Danach seien nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG die zuvor im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Anspruch genommenen Abschreibungsbeträge vom Einlagewert abzuziehen, so dass die Klägerin im Ergebnis keine weiteren Abschreibungsbeträge mehr in Anspruch nehmen könne. Hiervon ausgehend stellte das FA in der Einspruchsentscheidung vom 24.02.2015 die laufenden Gesamthandseinkünfte der Klägerin mit 30.465 € fest. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück.

8 Mit der hiergegen erhobenen Klage begehrte die Klägerin sinngemäß, die für das Streitjahr festgestellten laufenden Gesamthandseinkünfte in Höhe von 30.465 € auf 165 € herabzusetzen. Im Verfahren vor dem Finanzgericht (FG) war streitig, ob die Übertragung des Windkraftanlagengrundstücks auf die Klägerin ein entgeltlicher oder ein unentgeltlicher Vorgang sei. Zudem war für den Fall der Annahme eines entgeltlichen Vorgangs streitig, mit welchem Wert bei der Klägerin Anschaffungskosten für die WKA als Bemessungsgrundlage für die AfA in gleichen Jahresbeträgen (lineare AfA) anzusetzen seien. Nach dem Sitzungsprotokoll vom 17.10.2019 verständigten sich die Beteiligten im Rahmen der mündlichen Verhandlung tatsächlich dahingehend, dass die WKA im Zeitpunkt der Übertragung auf die Klägerin mindestens einen Wert von 10.000 € hatte.

9 Die Klage war nur in geringem Umfang erfolgreich. Das FG änderte mit Urteil vom 17.10.2019 - 7 K 67/15 den Gewinnfeststellungsbescheid 2010 dahin, dass der laufende Gesamthandsgewinn mit 29.708 € festgestellt wird. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus:

10 Die WKA sei gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die gewerblich tätige Klägerin eingebracht worden. Es liege ein tauschähnlicher Vorgang vor, soweit der Wert der WKA den Festkapitalkonten der Gesellschafter gemäß § 5 Nr. 2 G-Vertrag in Höhe von 10.000 € gutgeschrieben worden sei. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG finde insoweit keine Anwendung. Das FG schließe sich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) an, wonach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von

Gesellschaftsrechten mangels Einlage keine Anwendung finde. Ein derartiger Vorgang sei auch nicht einer Einlage i.S. des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG gleichzustellen.

11 Soweit jedoch der Wert der übertragenen WKA der gesamthänderisch gebundenen Rücklage mit 390.000 € gutgeschrieben worden sei, liege kein tauschähnlicher Vorgang, sondern eine Einlage vor. Insoweit könne die Klägerin gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG keine Abschreibungsbeträge steuermindernd geltend machen. Die Rechtsprechung des BFH, wonach insgesamt ein tauschähnlicher Vorgang vorliege, wenn der Wert des zur Erlangung der Mitunternehmerstellung eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern auch dem Kapitalkonto II oder einem anderen Kapitalkonto (z.B. gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto) gutgeschrieben werde, sei durch das BFH-Urteil vom 29.07.2015 - IV R 15/14 (BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593) überholt. Der BFH habe in dieser Entscheidung zwar ausdrücklich offengelassen, ob auch dann ein in vollem Umfang entgeltliches Geschäft vorliege, wenn der Wert des zur Erlangung/Erweiterung einer Mitunternehmerstellung eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalunterkonto (z.B. dem Kapitalkonto II) gutgeschrieben oder in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellt werde. Die systematisch zutreffende Übertragung der in diesem BFH-Urteil aufgestellten Grundsätze auf den Streitfall führe aber dazu, dass die WKA nur insoweit gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht sei, als deren Wert den Festkapitalkonten der Gesellschafter gutgeschrieben werde. Denn die maßgeblichen Gesellschafterrechte richteten sich nach dem Gesellschaftsvertrag nur nach den Festkapitalkonten. Die vorzunehmende Aufspaltung des Übertragungsvorgangs in einen vollentgeltlichen und in einen voll unentgeltlichen Teil spiegele auch den wirtschaftlichen Gehalt des zu beurteilenden Sachverhalts zutreffend wider. Ein entgeltliches Austauschverhältnis liege nur insoweit vor, als die Klägerin für die Übertragung der WKA Gesellschaftsrechte im Wert von insgesamt 10.000 € gewährt habe. Dass die gewährten Gesellschaftsrechte nach der Übertragung der WKA einen Mehrwert repräsentieren, sei lediglich ein notwendiger Reflex der Übertragung, der eine Erhöhung der Anschaffungskosten nicht rechtfertige.

12 Hieraus resultiere für das Streitjahr bei Anschaffungskosten in Höhe von 10.000 € und einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von elf Jahren ein zeitanteiliger Abschreibungsbetrag in Höhe von 757 € (= jährlicher Abschreibungsbetrag von 909 € x 10/12).

13 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie mit einer Verletzung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG begründet.

14 Sie beantragt,

> das Urteil des Niedersächsischen FG vom 17.10.2019 - 7 K 67/15 aufzuheben und den Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 06.12.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.02.2015 dahin zu ändern, dass ein laufender Gesamthandsgewinn in Höhe von 165 € festgestellt wird.

15 Das FA beantragt,

> die Revision zurückzuweisen, soweit die Klägerin begehrt, in dem Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 06.12.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.02.2015 einen laufenden Gesamthandsgewinn von unter 19.098 € festzustellen.

16 Zur Begründung trägt das FA vor, dass es --anders als noch vor dem FG-- die im Streitfall erfolgte Übertragung nunmehr als einen vollentgeltlichen Vorgang werte. Dies habe eine Abstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) und den obersten Landesfinanzbehörden ergeben. Insoweit sei die Klägerin klaglos zu stellen. Gleichwohl könne die von der Klägerin begehrte Abschreibung nicht in voller Höhe anerkannt werden. Der Wert der WKA betrage nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren lediglich 145.939,90 €. Die Abschreibung für zehn Monate belaufe sich daher auf 11.367 €. Daraus ergebe sich ein laufender Gesamthandsgewinn in Höhe von 19.098 € (= 30.465 € ./. 11.367 €).

Entscheidungsgründe

II

...

17 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt 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--).

18 Das Urteil des FG ist aufzuheben, weil es die Übertragung des im Privatvermögen befindlichen Grundstücks mit aufstehender WKA (bzw. der ideellen Anteile hieran) gegen Einräumung der Mitunternehmerstellungen zu Unrecht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt hat. Diese Übertragung ist als ein insgesamt entgeltlicher Vorgang zu beurteilen (dazu 1.). Die Sache ist nicht spruchreif (dazu 2.).

19 1. Die Übertragung der (ideellen) Anteile an dem vorbezeichneten Grundstück mit aufstehender WKA gegen Einräumung der Mitunternehmerstellungen ist ein insgesamt tauschähnliches und damit ein vollentgeltliches Geschäft. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG ist nicht, auch nicht teilweise anwendbar.

20 a) aa) Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (lineare AfA). Bemessungsgrundlage der linearen AfA sind daher die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindert sich der Einlagewert um die AfA oder Absetzungen für Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind, höchstens jedoch bis zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 1 EStG); ist der Einlagewert niedriger als dieser Wert, bemisst sich die weitere AfA vom Einlagewert (§ 7 Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 2 EStG).

21 bb) Nach bisheriger höchstrichterlicher Rechtsprechung begründet die Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine gewerbliche Personengesellschaft gegen die Einräumung (oder Erweiterung) einer Mitunternehmerstellung (Gewährung von Gesellschaftsrechten) keine Einlage i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, sondern ein entgeltliches Geschäft. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG greift nicht ein (BFH-Urteile vom 24.01.2008 - IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, unter II.2., und IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301, unter II.2.). In diesem Fall liegt für die Personengesellschaft ein Anschaffungsgeschäft vor (BFH-Urteil in BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, unter II.2.a und b).

22 cc) Die Einräumung einer Mitunternehmerstellung zeigt sich dadurch, dass der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts dem Kapitalkonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird, welches nach dem Gesellschaftsvertrag die Gesellschaftsrechte repräsentiert. Im Fall eines gesellschaftsvertraglich vereinbarten Mehrkontenmodells wird dieses Konto üblicherweise als Festkapitalkonto oder Kapitalkonto I bezeichnet (BFH-Urteil in BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593, Rz 27).

23 (1) Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, der Verwaltungsauffassung und der herrschenden Meinung im Fachschrifttum liegt bei der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine Personengesellschaft ein vollentgeltliches (= insgesamt entgeltliches) Geschäft auch dann vor, wenn infolge der der Einbringung zugrundeliegenden Vereinbarung der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern auch einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben wird (BFH-Urteile in BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, unter II.2.b bb bbb und II.2.b cc; in BFH/NV 2008, 1301, unter II.2.b bb; BMF-Schreiben vom 11.07.2011 - IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, Tz. II.2.a, dritter Spiegelstrich, Alternative 1 i.V.m. BMF-Schreiben vom 26.07.2016 - IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 2016, 684; Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 7 Rz 125; Bartone in Korn, § 7 EStG Rz 101.1; Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7 EStG Rz 214).

24 Auch bei der Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes und Gutschrift des eingebrachten Werts in vorbezeichneter Weise geht die ganz herrschende Meinung von einem vollentgeltlichen Geschäft aus (z.B. BFH-Urteil vom 25.04.2006 - VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.B.3.a; vgl. auch BFH-Urteil vom 17.07.2008 - I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464, unter B.I.3.; BMF-Schreiben vom 11.11.2011 - IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rz 24.07 i.V.m. BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 684; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 131; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG, § 24 UmwStG Rz 108; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 76).

25 (2) Der Senat hält an dieser Beurteilung --auch aus Gründen der Rechtsprechungskontinuität-- fest. Bei einer vereinbarungsgemäßen Gutschrift des Werts des eingebrachten Wirtschaftsguts in vorbezeichneter Weise liegt insgesamt ein tauschähnliches Geschäft vor. Dieser Vorgang ist auch entgeltlich, soweit eine anteilige Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Einbringung insgesamt für Rechnung des Einbringenden erfolgt, d.h. es zu keinen Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern kommt.

26 In diesem Fall ist der auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto verbuchte Wertanteil des eingebrachten Wirtschaftsguts Bestandteil der vom Einbringenden im Austausch gegen die Einräumung der Mitunternehmerstellung geschuldeten Leistung und damit Teil des tauschähnlichen Geschäfts. Auch wenn die Gutschrift auf diesem Rücklagenkonto dem Einbringenden --anders als eine Gutschrift auf dem Festkapitalkonto-- keine direkte Vermögensposition zuweist, gewährleistet sie doch, dass der Einbringende eine Mitunternehmerstellung in Höhe des Werts seines eingebrachten Wirtschaftsguts erhält. Denn der Einbringende partizipiert an dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto anteilig in Höhe seiner Beteiligungsquote, die sich wiederum nach dem Festkapitalkonto richtet. In einem solchen Fall ist die anteilige Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ein Teil der dem Einbringenden für seine Sacheinlage gewährten "tauschähnlichen Gegenleistung" und nicht nur eine reflexartige Wertsteigerung seiner Beteiligung.

27 dd) Entgegen der Auffassung des FG ergibt sich im Grundsatz nichts Abweichendes aus den BFH-Urteilen in BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593 (Rz 25 f.) und vom 04.02.2016 - IV R 46/12 (BFHE 253, 95, BStBl II 2016, 607, Rz 26 f.).

28 In diesen Urteilen hat der Senat entschieden, dass keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern eine Einlage vorliegt, wenn der Gegenwert des übertragenen Wirtschaftsguts dem Einbringenden allein auf seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird und sich die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (so jetzt auch BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 684).

29 Zugleich hat der Senat offengelassen, ob an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten sei, wonach ein vollentgeltliches Geschäft auch dann vorliege, wenn der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalunterkonto (z.B. dem Kapitalkonto II) oder der gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben werde. Das FG hat hieraus allgemein gefolgert, dass in derartigen Fällen die Einbringung in einen entgeltlichen (tauschähnliches Geschäft) und einen unentgeltlichen Teil (Einlage) aufzuteilen sei (vgl. auch Kollmann/Schmidt/Kaya, Deutsches Steuerrecht 2022, 2294). Dem schließt sich der Senat nicht an. Die geäußerten Bedenken bezogen sich allein auf die den vorbezeichneten Urteilen zugrundeliegenden besonderen Sachverhaltskonstellationen. In diesen Fällen war der Übertragende bereits Gesellschafter (Kommanditist) einer bestehenden Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) und sowohl vor als auch nach der Einbringung zu 100 % am Vermögen, Gewinn/Verlust und an den Stimmrechten der Personengesellschaft beteiligt (vgl. dazu HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1560; Patt in D/P/M, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 109). In solchen Fällen, in denen eine relative Erweiterung der Mitunternehmerstellung gegenüber den Mitgesellschaftern nicht erfolgt, stellt sich die Frage, ob und wie zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgängen unterschieden werden kann. Bei der im Streitfall gegebenen Konstellation der (erstmaligen) Einräumung einer Mitunternehmerstellung liegt hingegen bei anteiliger Gutschrift des Werts des eingebrachten Wirtschaftsguts auf dem Festkapitalkonto und der gesamthänderisch gebundenen Rücklage ein insgesamt entgeltlicher Vorgang vor.

30 b) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist im Streitfall § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG mangels einer Einlage insgesamt nicht anwendbar.

31 aa) Die Gesellschafter der Klägerin haben sich anlässlich ihrer Neugründung nach § 5 Nr. 3 G-Vertrag verpflichtet, ihre Sacheinlage durch Übertragung des Windkraftanlagengrundstücks einschließlich Aufbauten zu erbringen. Soweit der Wert dieser Einlage die Höhe der Festkapitalkonten der Gesellschafter von jeweils 2.500 €, d.h. insgesamt 10.000 € überstieg, war der übersteigende Betrag einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutzuschreiben. Die Klägerin hat daher ein Mehrkontenmodell installiert. Ausweislich der gesellschaftsvertraglichen Regelungen richten sich bei diesem Kontenmodell die maßgeblichen Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht und das Stimmrecht, nach den festen Kapitalanteilen der Gesellschafter (vgl. § 5 Nr. 2, § 10 Nr. 1, § 12 Nr. 6 G-Vertrag).

32 bb) Das einzubringende Windkraftanlagengrundstück befand sich vor der Übertragung auf die Klägerin im Privatvermögen der Besitz-GbR. Die Sacheinlage stellt sich daher steuerrechtlich als die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens gegen erstmalige Einräumung von Mitunternehmerstellungen dar; der

Grund und Boden sowie die aufstehende WKA sind steuerrechtlich unterschiedliche Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil vom 06.02.2014 - IV R 41/10, Rz 41). Jeder Gesellschafter der Klägerin hat seine (ideellen) Anteile an dem Windkraftanlagengrundstück eingebracht. Der Umstand, dass das Windkraftanlagengrundstück zivilrechtlich unmittelbar von der Besitz-GbR auf die Klägerin übertragen wurde, ist unerheblich. Denn hiermit hat die Besitz-GbR ihre Abfindungsverpflichtung gegenüber der GbR I erfüllt und das Windkraftanlagengrundstück für Rechnung der Gesellschafter der Klägerin in dieselbe eingebracht.

33 cc) Dieser Einbringungsvorgang ist für jeden Gesellschafter der Klägerin als ein insgesamt tauschähnliches Geschäft und damit als ein vollentgeltlicher Vorgang zu werten. Dem steht die anteilige Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto nicht entgegen. Das Entgelt besteht für jeden Gesellschafter in der Gutschrift auf dem jeweiligen Festkapitalkonto in Höhe von 2.500 € und seinem Anteil an der gesamthänderisch gebundenen Rücklage, der sich wiederum nach seiner Beteiligungsquote richtet.

34 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- bisher keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen zum gemeinen Wert der übertragenen WKA getroffen.

35 a) Überträgt ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut seines Privatvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, wird dieser Vorgang nach ständiger Rechtsprechung als Anschaffung des Wirtschaftsguts zu einem dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts entsprechenden Preis beurteilt (z.B. BFH-Urteil vom 26.03.2015 - IV R 7/12, Rz 13, m.w.N.). Gehört das eingebrachte Wirtschaftsgut bei der Personengesellschaft zu deren abnutzbarem Anlagevermögen, ergibt sich die AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG folglich aus dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einbringung. Der gemeine Wert ist ein objektiver Wert. Dieser Wert ist vom FG festzustellen (BFH-Urteil vom 26.03.2015 - IV R 7/12, Rz 14 f.).

36 b) Die WKA ist eine Betriebsvorrichtung und damit --anders als der Grund und Boden, auf dem sie montiert ist-- ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (z.B. BFH-Urteil vom 06.02.2014 - IV R 41/10, Rz 28, m.w.N.). Die Klägerin hat die AfA-Bemessungsgrundlage für die WKA mit einem Betrag von 400.000 € angesetzt. Das FA ist hingegen von einem wesentlich geringeren gemeinen Wert der WKA ausgegangen.

37 Das FG wird im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen zum gemeinen Wert der WKA nachzuholen und --im Rahmen des Klageantrags-- über die Klage zu entscheiden haben.

38 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de