

auf die einzelnen Teilleistungen ein bestimmbarer Teil der Gegenleistung entfällt.⁴³ Dies wird bei einem Bauträgervertrag häufiger der Fall sein, weil die Parteien meist eine entsprechende Aufteilung im Vertrag vornehmen.⁴⁴ Bei einem Vertrag über Hotelleistungen erfolgt eine solche Aufteilung durch die Parteien aber gerade nicht. Der Hoteleinkaufsgegenstand hat genauso wie der Vertrag zwischen Reiseveranstalter und Reisendem ein Gesamtpaket zum Gegenstand, bei dem die einzelnen Leistungselemente zu einem einheitlichen Ganzen – der „Hotelleistung“ – verschmelzen und erst dann an den Reiseveranstalter verkauft werden.

IV. Ergebnis

Die Tatbestandsvoraussetzungen der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG (Miet- oder Pachtzinsen und fiktives Anlagevermögen) liegen jenseits klassischer Mietverhältnisse, insb. bei gemischten Verträgen, wie z.B. Hoteleinkaufsverträgen, vielfach nicht vor.

Erstens handelt es sich nicht um Miet- oder Pachtzinsen, wenn das Vertragsverhältnis wesentliche mietfremde Komponenten umfasst. Nur wenn der Vertrag rechtlich teilbar ist, kann das auf die Gebrauchsüberlassung entfallende

Entgelt (teilweise) der Hinzurechnung unterliegen. Derartige rechtliche Teilbarkeit ist jedoch der Ausnahmefall und setzt voraus, dass die Parteien unterschiedliche vertragliche Regelungen zu den jeweiligen Leistungselementen getroffen haben, insb. hinsichtlich des für die jeweilige Leistung zu zahlenden Entgelts (so im *Know-how-Fall*, nicht jedoch im *Hoteleinkaufs-Fall*).

Zweitens fehlt es oft am fiktiven Anlagevermögen. Denn die Annahme fiktiven Anlagevermögens muss mit der konkreten Geschäftstätigkeit des Stpfl. vereinbar sein. Besteht der Geschäftsgegenstand darin, Wirtschaftsgüter kurzfristig an- und weiterzuvermieten, kann fiktives Anlagevermögen nur dann vorliegen, wenn es sich um die An- und Weitervermietung gleichartiger Wirtschaftsgüter handelt (so im *Container-Fall*). Werden demgegenüber individuell vom Kunden ausgewählte Wirtschaftsgüter an- und weitervermietet, ist die Annahme fiktiven Anlagevermögens angesichts der Zufälligkeit der Auswahlentscheidung des Kunden mit dem Geschäftsgegenstand unvereinbar (so im *Messehallen-Fall* und im *Hoteleinkauf-Fall*).

Redaktionelle Hinweise:

- BFH vom 25.10.2016 – I R 57/15, DB 2017 S. 37 = DB1226138; vgl. Bödefeld/Bassüner, StR kompakt, DB1226839;
- zur auf dem Prüfstand stehenden gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Messekosten vgl. Wünnemann, DB1226840.

⁴³ Ernst, in: MünchKomm-[BGB], 7. Aufl. 2016, § 323 Rn. 228.

⁴⁴ Vgl. die Musterverträge bei Barbers, in: Beck'sche Online-Formulare, 39. Aufl. 2017, Ziff. 8.2.1; Zöpfl, in: Beck'sches Formularbuch, Zivil-, Wirtschafts- und Unternehmensrecht, 3. Aufl. 2014, Nr. C. 2.

Umwandlungssteuerrecht

»DB1232172

RA/StB Dr. Philipp Diers, LL.M. / WP/StB Prof. Dr. Fritz-Ulrich Diers, beide Emsdetten

Kapitalerhöhungen bei PersGes. als Einbringung nach § 24 UmwStG

RA/StB Dr. Philipp Diers, LL.M. und **WP/StB Prof. Dr. Fritz-Ulrich Diers** sind geschäftsführende Gesellschafter der Stolze Dr. Diers Beermann GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Emsdetten.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

Bei Kapitalerhöhungen von PersGes. stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen diese Vorgänge in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG fallen. Für die PersGes. und ihre Gesellschafter können sich aus der Anwendung der Vorschrift im Einzelfall gravierende steuerliche Nachteile ergeben. Diskutiert wird die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG – in Anlehnung an die ertragsteuerliche Behandlung der Aufnahme eines Gesellschafters in eine bestehende PersGes. gegen Einlage – vor allem für die disquotale Kapitalerhöhung. Weniger Beachtung findet die Frage, ob auch die verhältnismäßige Kapitalerhöhung von § 24 UmwStG erfasst wird.

I. Mögliche unerwünschte steuerliche Folgen

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine PersGes. eingebracht, ist das eingebrachte Betriebsver-

mögen grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Unter den in § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG genannten Voraussetzungen kann das eingebrachte Vermögen auf Antrag aber auch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden.

Die Anwendung von § 24 UmwStG erscheint aufgrund des mit diesem Wahlrecht verbundenen Gestaltungsspielraums, den Vorgang steuerneutral zu gestalten oder in beliebiger Höhe stille Reserven aufzulösen, zunächst von Vorteil für den Stpfl. Neben der Gefahr, das Antragserfordernis zu übersehen und damit eine Gewinnrealisierung bezüglich sämtlicher stiller Reserven im Betriebsvermögen der aufnehmenden PersGes. auszulösen, können durch die Anwendung der Vorschrift aber auch folgende, ggf. unerwünschte steuerliche Konsequenzen ausgelöst werden:

- Gem. § 24 Abs. 6 i.V.m. § 20 Abs. 9 UmwStG geht ein Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG und ein EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG nicht auf die übernehmende Gesellschaft über.
- Sind innerhalb von vier Jahren vor der Einbringung Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in das Betriebsver-

mögen der aufnehmenden PersGes. übertragen worden, ist die Einbringung als schädliche Veräußerung i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG anzusehen. Nach umstrittener Auffassung der Finanzverwaltung gilt dies auch, wenn die Einbringung zu Buchwerten erfolgt.¹

- Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellt eine Einbringung der im Rahmen einer Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter, wenn sie zusammen mit einem Betrieb oder Teilbetrieb nach § 24 UmwStG eingebracht werden, eine Veräußerung dar, und zwar unabhängig davon, ob Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden.² Sollten auf die aufnehmende PersGes. im Rahmen einer Realteilung z.B. einer Tochtergesellschaft einzelne Wirtschaftsgüter übergegangen sein, ist bei einer Einbringung innerhalb von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Vz. der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen.
- Gehören zum Betriebsvermögen der aufnehmenden PersGes. sperrfristbehaftete Anteile an KapGes. i.S.v. § 22 Abs. 1 UmwStG, führt die Einbringung bei der aufnehmenden PersGes. zu einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils mit der (nach umstrittener Auffassung der Finanzverwaltung) sich ergebenden Konsequenz der Versteuerung des Einbringungsgewinns I auch dann, wenn die Buchwerte angesetzt werden.³
- Erfolgt die Einbringung gem. § 24 UmwStG nicht zu Buchwerten, ist bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG eine Nachversteuerung vorzunehmen.⁴
- Ist der Teilanteil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich unter Zurückbehaltung wesentlichen Sonderbetriebsvermögens übertragen worden, wird die Einbringung innerhalb der Fünfjahresfrist nach Übertragung, wenn sie nicht zu Buchwerten erfolgt, als Veräußerung qualifiziert mit der Konsequenz des nachträglichen Verlusts der Buchwertverknüpfung (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG).⁵
- Ist die PersGes. innerhalb von fünf Jahren vor der Einbringung von einer KapGes. in eine PersGes. umgewandelt worden, unterliegt ein Gewinn gem. § 18 Abs. 3 UmwStG der GewSt, die nicht nach § 35 EStG auf die ESt anrechenbar ist.⁶

II. Aufnahme von Gesellschaftern in eine PersGes. gegen Einlageleistung

Die Finanzverwaltung wendet auf den Fall der Aufnahme eines neuen Gesellschaftern in eine bestehende PersGes. gegen

Einlageleistung in das Gesellschaftsvermögen seit Bestehen des UmwStG die Vorschrift des § 24 UmwStG an.⁷ Die bisherigen Gesellschafter der PersGes. bringen danach in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen PersGes. in eine neue – durch den neu hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte – PersGes. ein.

Der BFH hat sich dieser Auffassung in mittlerweile st. Rspr. angeschlossen.⁸ Obwohl die zivilrechtliche Identität der bereits bestehenden Gesellschaft gewahrt bleibt und eine Änderung in der sachenrechtlichen Rechtszuständigkeit lediglich insoweit eintritt, als den neu eintretenden Gesellschaftern eine gesamthänderische dingliche Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen anwächst, könne ertragsteuerlich von der Gründung einer „neuen“, durch die hinzutretenden Gesellschafter vergrößerten Mitunternehmerschaft ausgegangen werden, in die die bisherigen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile einbringen. Entscheidend sei, dass § 24 UmwStG zweifelsfrei auch den Fall der zivilrechtlichen Neugründung einer weiteren, die bisherigen und die zusätzlichen Gesellschafter umfassenden PersGes. und die Übertragung des Gesellschaftsvermögens der bisherigen PersGes. auf diese neue PersGes. abdecke. Bei Aufnahme weiterer Gesellschafter in eine bereits bestehende PersGes. sei diese Neugründung der Übertragung wirtschaftlich gleichwertig, sodass eine steuerrechtliche Gleichbehandlung der wirtschaftlich gleichwertigen Sachverhalte geboten erscheine.⁹ Die Anwendung des § 24 UmwStG entspricht auch der wohl h.M. im Schrifttum.¹⁰

Reiß¹¹ lehnt die Anwendung des § 24 UmwStG bei Eintritt eines weiteren Gesellschaftern durch Leistung von Einlagen ab. Mangels eines Übertragungsvorgangs der Altgesellschafter blieben diese wertmäßig unverändert beteiligt, sie tauschten auch nicht einen Teil ihrer Beteiligung an den Altgütern gegen eine Beteiligung an den eingebrachten Gütern ein. Deshalb sei die Buchwertfortführung zwingend und werde nicht erst durch eine vom Normzweck her wirtschaftlich gebotene Anwendung des § 24 UmwStG ermöglicht. Erst die (verfehlte) Annahme, dass in den genannten Fällen auch für die Altgesellschafter an sich eine Veräußerung von Anteilen an deren Mitunternehmeranteilen vorläge, (ver-)führe die h.M. dazu, diesem Ergebnis dann durch die angeblich notwendige Gewährung eines Wahlrechts zur Buchwertfortführung über die (entsprechende) Anwendung des § 24 UmwStG zu entgehen, um zum materiell richtigen Ergebnis einer fehlenden Gewinnrealisierung zu gelangen. Soweit es durch den Beitritt zu einer Änderung des Umfangs der Beteiligung und es damit auch zu einer veränderten Zurechnung (Überspringen) stiller Reserven kommt, könne der steuerlich zwingenden Fortführung der bisherigen Buchwerte für die Altgesellschafter technisch ohne Weiteres durch Ergänzungsbilanzen Rechnung getragen werden. Geschehe dies nicht, sondern werde den Altgesellschaftern die Änderung

1 Vgl. Rn. 33 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1279 = DB 2011 S. 2880; a.A. z.B. IDW, Fn.-IDW 2002 S. 534 (541).

2 Vgl. Abschn. VIII.1 des BMF-Schreibens vom 20.12.2016, BStBl. I 2017 S. 36 = DB 2017 S. 97.

3 Vgl. Rn. 22.02 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011, BStBl. I 2011 S. 1314 = VA0464115 (nachfolgend: UmwStE); Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 24 UmwStG Rn. 223, § 22 UmwStG Rn. 33b; a.A. z.B. Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG UmwStG, 6. Aufl., Rn. 47; Widmann, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 22 Rn. 28.

4 So die Auffassung der Finanzverwaltung in Rn. 47 des BMF-Schreibens vom 11.08.2008, BStBl. I 2008 S. 838 = DB 2008 S. 1826; a.A. Niehues/Wilke, Anmerkungen zur Thesaurierungsbegünstigung in Umstrukturierungsfällen unter Berücksichtigung des Anwendungsschreibens zu § 34a EStG und der durch das JStG 2009 nicht umgesetzten gesetzgeberischen Änderungsüberlegungen, DStZ 2009 S. 14 (26).

5 Zur Auffassung der Finanzverwaltung vgl. Rn. 13 des BMF-Schreibens vom 03.03.2005, BStBl. I 2005 S. 458 = DB 2005 S. 527; zustimmend Kulosa, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 6 Rn. 666.

6 Rn. 18.07 UmwStE (a.a.O. [Fn. 3]); Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 18 Rn. 39; Schmitt, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 54.

7 BMF-Schreiben vom 28.07.1970, BStBl. I 1970 S. 922 (zu § 22 UmwStG 1969); BMF-Schreiben vom 16.06.1978, BStBl. I 1978 S. 235 (zu § 24 UmwStG 1977); BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl. I 1998 S. 268 = DB 1998 S. 854 (zu § 24 UmwStG 1995); Rn. 1.47 Buchst. a, 3. Spiegelstrich UmwStE.

8 Vgl. BFH vom 23.05.1985 – IV R 210/86, BStBl. II 1985 S. 695; BFH vom 18.03.1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1999 S. 604 = DB 1999 S. 1302; BFH vom 20.09.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008 S. 265 = DB 2008 S. 35.

9 Vgl. z.B. das BFH vom 23.05.1985, a.a.O. (Fn. 8).

10 Vgl. z.B. Fuhrmann, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG, Rn. 91, Rn. 84; Schmitt, a.a.O. (Fn. 3), 7. Aufl., § 24 Rn. 19; Schlößer/Schley, in: Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl., § 24 Rn. 12; Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl., Rn. 562, 567; Patt, a.a.O. (Fn. 3), § 24 UmwStG Rn. 24.

11 Vgl. Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 16 Rn. 29.

des Umfangs der Beteiligung durch Kaufpreiszahlung oder andere Gegenleistung vergütet, liege insoweit eine nicht unter § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fallende Teilanteilsveräußerung der Altgesellschafter an die Neugesellschafter vor, die gerade nicht unter § 24 UmwStG falle.

Nach *Niehues*¹² ist es fraglich, ob bei der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende PersGes. gegen Einlageleistung ein Anwendungsfall von § 24 UmwStG vorliegt. Trotz der Erweiterung der Gesellschaft in personeller Hinsicht bleibe zivilrechtlich die Identität der Gesellschaft unverändert. Es komme bezüglich der bereits vor dem Beitritt des neuen Gesellschafters im Eigentum der Gesellschaft stehenden Wirtschaftsgüter nicht zu einem Rechtsträgerwechsel. Das Fehlen des für die Anwendbarkeit von § 24 UmwStG erforderlichen Rechtsträgerwechsels könne dabei nicht durch die steuerrechtliche Fiktion geheilt werden, es würde eine neue PersGes. gegründet und in diese bräuchten die bisherigen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der neuen Gesellschaft ein, da grds. die vom Gesetz geforderten Tatbestandsmerkmale auch tatsächlich verwirklicht sein müssten. Begreife man die Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende PersGes. gegen Einlage für die bisherigen Mitunternehmer nicht als Anwendungsfall von § 24 UmwStG, weil es an der von § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG geforderten Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge fehle, seien für die im Eigentum der PersGes. stehenden Wirtschaftsgüter zwingend die Buchwerte fortzuführen, da es wegen der unveränderten zivilrechtlichen Identität der Gesellschaft an einem Rechtsträgerwechsel fehle. Es bestehe auch keine planwidrige Gesetzeslücke, da wegen der unveränderten zivilrechtlichen Identität der PersGes. im Fall des Beitritts eines weiteren Gesellschafters eine Realisierung durch Veräußerung nicht möglich sei.

III. Disquotale Kapitalerhöhung

Die unter II. angeführten Grundsätze gelten nach der BFH-Rspr.¹³, nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁴ und der wohl h.M. im Schrifttum¹⁵ auch dann, wenn in einer bestehenden PersGes. die Beteiligungsverhältnisse entgeltlich im Wege einer disquotalen Kapitalerhöhung geändert werden.

Der BFH hält die Anwendung des § 24 UmwStG von seinem Normzweck her auch in Fällen entgeltlicher Änderung der Beteiligungsverhältnisse in einer PersGes. für gerechtfertigt.¹⁶ Wirtschaftlich betrachtet, handelt es sich ebenfalls um einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang, der wertmäßig bestimmte Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens der PersGes. zum Gegenstand hat. Zwar bleibe im Fall der entgeltlichen Kapitalerhöhung – ebenso wie bei einem entgeltlichen Beitritt eines weiteren Gesellschafters – die zivilrechtliche Identität der PersGes. unberührt. Indes erfordere § 24 UmwStG nicht die Gründung einer neuen Gesellschaft. § 24 UmwStG solle die Veräußerung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen begünstigen, die in das Vermögen der PersGes. zum Zwecke eines nunmehr gemeinsamen Wirtschaftens überführt werden. Eine durch

Anwendung des § 24 UmwStG begründende Änderung der Beteiligungsverhältnisse liege danach auch dann vor, wenn ein Mitunternehmer seinen Anteil durch Bar- oder Sacheinlagen aufstockt. In einem solchen Fall veräußerten die an der Kapitalerhöhung nicht teilnehmenden anderen Gesellschafter Teile ihrer Mitunternehmeranteile. Der Veräußerer bringe nämlich Teile seines Anteils in die „neu“ gestaltete PersGes. ein und erhalte hierfür Anteile an dieser. Der die Kapitalerhöhung vornehmende Mitunternehmer leiste dafür die versprochene Einlage.

Nach *Patt*¹⁷ ist fraglich, ob die erweiterte Auslegung des Wortlauts des § 24 Abs. 1 UmwStG unter Beachtung der Anwendungsvorschrift des § 1 Abs. 3 UmwStG auch für die Rechtslage nach dem SEStEG gelten kann. Die Aufnahme neuer Gesellschafter in eine Mitunternehmerschaft werde von der Rspr. ertragsteuerlich (fiktiv) als Gründung einer neuen erweiterten Mitunternehmerschaft gewertet, in die die bisherigen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile einbringen. Bei der bloßen Änderung der Beteiligungsverhältnisse in eine unverändert bestehende PersGes. gehe diese Fiktion zu weit. Neben der zivilrechtlichen Identität bleibe auch die steuerliche Identität der Mitunternehmerschaft erhalten. Der BFH nehme zwar im Fall eines Eintritts eines weiteren Gesellschafters in eine PersGes. die Neugründung einer um diesen Gesellschafter erweiterten wirtschaftlichen Mitunternehmerschaft an. Diese Sichtweise sei jedoch bei einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse nicht zulässig; sie würde den Auslegungsrahmen des § 24 Abs. 1 UmwStG unzulässig überspannen. Denn im Gegensatz zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters entscheiden sich die Mitunternehmer im Fall der Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei einer bestehenden PersGes. unter unveränderter Beibehaltung des Kreises der Mitunternehmer ausdrücklich für die (durchgehende) Identität der PersGes. Dies lasse eine abweichende fiktiv unterstellte Einbringung in eine neu gegründete PersGes. unzulässig erscheinen. Selbst wenn man der BFH-Rspr. folge, sei die Sichtweise des BFH nicht konsequent. Wenn die PersGes. nach Kapitalerhöhung steuerlich insgesamt eine neue Mitunternehmerschaft darstellen solle, so müssten die nicht an der Kapitalerhöhung beteiligten Gesellschafter nicht nur den Teil ihrer Mitunternehmeranteile einbringen, soweit sie Beteiligungsrechte verlieren. Gegenstände der Einbringung wären vielmehr die gesamten Mitunternehmerbeteiligungen an der alten Mitunternehmerschaft vor Kapitalerhöhung, d.h. auch soweit die Beteiligungshöhe erhalten bleibt.

Nach *Rasche*¹⁸ handelt es sich um die entgeltliche Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils durch die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter an den/die „aufstockenden“ Gesellschafter, da die Mitunternehmerschaft ertragsteuerrechtlich im Hinblick auf den unveränderten Bestand gesellschafter-/mitunternehmeridentisch bleibt. Die Folge sei ein nicht durch § 16 Abs. 4 und § 34 EStG begünstigter und ggf. gewerbesteuerpflichtiger Gewinn. Für eine Neutralisierung dieses Gewinns durch die Bildung von Ergänzungsbilanzen bestehe keine Rechtsgrundlage.

Reiß vertritt auch für die disquotale Kapitalerhöhung die Auffassung, dass weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 24 UmwStG vorliegt.¹⁹

12 Niehues, FR 2010 S. 1 (3 f.).

13 BFH vom 25.04.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006 S. 847 = DB 2006 S. 1704.

14 Rn. 01.47, 4. Spiegelstrich UmwStE.

15 Fuhrmann, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG, Rn. 92; Schmitt, a.a.O. (Fn. 3), 7. Aufl., § 24 Rn. 21; Wacker, in: Schmidt, a.a.O. (Fn. 10), Rn. 567.

16 BFH vom 25.04.2006, a.a.O. (Fn. 13).

17 Vgl. Patt, a.a.O. (Fn. 3), § 24 UmwStG Rn. 26.

18 Vgl. Rasche, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 24 Rn. 9.

19 Reiß, a.a.O. (Fn. 11), § 15 Rn. 256.

IV. Beteiligungskongruente Kapitalerhöhung

1. Fragestellung

Es fragt sich, ob die angeführten Grundsätze auch dann gelten, wenn die Gesellschafter einer PersGes. im Rahmen einer Kapitalerhöhung Einlagen nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquoten tätigen und sich die Beteiligungsverhältnisse daher nicht verändern. Von Bedeutung ist die Fragestellung z.B. bei folgenden Sachverhalten:

- Mehrere Gesellschafter einer PersGes. erbringen beteiligungskongruente Einlagen in Form von Geld oder Einzelwirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.
- Der zu 100% am Vermögen der KG beteiligte Kommanditist erbringt eine Einlage in Form von Geld oder Einzelwirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.
- In Rahmen einer beteiligungskongruenten Kapitalerhöhung bringt einer der Gesellschafter (oder mehrere) eine begünstigte Sachgesamtheit i.S.d. § 24 UmwStG ein. Es fragt sich, ob auch für die Mitunternehmeranteile an der aufnehmenden PersGes. ein Fall des § 24 UmwStG vorliegt.
- Dieselbe Frage stellt sich bezüglich der Mitunternehmeranteile an der übernehmenden Gesellschaft, wenn zwei Schwester-PersGes. verschmolzen werden, ohne dass sich die Beteiligungsverhältnisse bei der übernehmenden Gesellschaft ändern.

2. Schrifttum

Aus dem Schrifttum liegen – soweit ersichtlich – nur vereinzelt Stellungnahmen zur Behandlung der quotenwahrenden Kapitalerhöhung vor. Nach Auffassung von *Dietrich* fällt diese, anders als die nicht quotenwahrende Kapitalerhöhung, nicht unter § 24 UmwStG.²⁰ Jedenfalls bei Einbringung begünstigter Sachgesamtheiten wird im Schrifttum aber auch die Auffassung vertreten, eine Einbringung liege zugleich für das bereits bestehende Vermögen der PersGes. vor. So sollen nach Auffassung von *Schlößler/Schley*²¹ bei der Verschmelzung von PersGes. der übertragende und der aufnehmende Rechtsträger für Zwecke des UmwStG als Einbringende behandelt werden. In diesem Sinne könnte auch das nachstehend angeführte Beispiel von *Fuhrmann*²² zu verstehen sein.

„Die A-GmbH ist an der AB-GmbH & Co. KG als einziger Kommanditist beteiligt. Komplementär ist die B-GmbH, die am Gesellschaftsvermögen der AB-GmbH & Co. KG nicht beteiligt ist. Bringt die A-GmbH einen Teilbetrieb in die AB-GmbH & Co. KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein, so ist dieser Vorgang von § 24 UmwStG erfasst, obwohl es – trotz Kapitalerhöhung – zu keiner Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse kommt. Die A-GmbH war vor und nach der Einbringung vermögensmäßig zu 100% an der AB-GmbH & Co. KG beteiligt. Aufgrund der Einbringung wurde ihr ein neuer (erhöhter) Gesellschaftsanteil gewährt, sodass § 24 UmwStG zur Anwendung kommt. Aus Sicht des § 24 UmwStG haben die bisherigen Gesellschafter die Mitunternehmeranteile in die neue – zivilrechtlich identische – Gesellschaft eingebracht.“

20 Dietrich, in: Limmer, Handbuch der Unternehmensumwandlung, 5. Aufl., Teil 7, Kapitel 1, S. 1154 Rn. 659.

21 Schlößler/Schley, a.a.O. (Fn. 10), Rn. 62.

22 Fuhrmann, a.a.O. (Fn. 10), § 24 UmwStG Rn. 93.

3. Eigene Auffassung

Gegen die Anwendung des § 24 UmwStG auf die quotenwahrende Kapitalerhöhung spricht u.E. jedoch, dass bezüglich des bestehenden Vermögens der PersGes. kein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang vorliegt. Der BFH begründet die Anwendung des § 24 UmwStG auf die nicht quotenwahrende Kapitalerhöhung mit dem Normzweck der Vorschrift: Auch in Fällen entgeltlicher Änderung der Beteiligungsverhältnisse handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang, der wertmäßig bestimmte Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens der PersGes. zum Gegenstand hat.²³ Im Fall der quotenwahrenden Kapitalerhöhung ändert sich die wertmäßige Beteiligung der Gesellschafter an den Wirtschaftsgütern der PersGes. aber gerade nicht. Auch bei wirtschaftlicher Betrachtung liegt somit kein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang vor. Es sind damit die Buchwerte fortzuführen. Der Fiktion, die Gesellschafter würden ihre Mitunternehmeranteile oder Teile davon in eine „neue“ PersGes. einbringen, bedarf es zur Vermeidung der Gewinnrealisierung nicht. Diesem Ergebnis entspricht es, dass der BFH im Fall der disquotalen Kapitalerhöhung von einer „die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG 1977 begründende[n] Änderung der Beteiligungsverhältnisse“ spricht.²⁴

Die vorstehenden Ausführungen gelten u.E. nicht nur, wenn eine quotenentsprechende Kapitalerhöhung durch Einlage von Geld oder Einzelwirtschaftsgütern erfolgt, sondern auch dann, wenn Gegenstand der Sacheinlage eines Gesellschafters eine begünstigte Sachgesamtheit i.S.d. § 24 UmwStG ist (sei es im Weg der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge, z.B. bei Verschmelzung von Schwester-PersGes.). In diesen Fällen liegt u.E. ausschließlich bezüglich der eingebrachten Sachgesamtheit eine von § 24 UmwStG erfasste Einbringung vor. Bezüglich der vorhandenen Wirtschaftsgüter der PersGes. findet – ebenso wie bei der kongruenten Kapitalerhöhung gegen Geld oder Einzelwirtschaftsgüter – weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich ein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang statt. Der Fiktion einer Einbringung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen an der aufnehmenden PersGes. in eine „neue“ PersGes. bedarf es auch hier nicht. Die Buchwerte der vorhandenen Wirtschaftsgüter der übernehmenden PersGes. sind u.E. zwingend fortzuführen; der Anwendungsbereich und das Bewertungswahlrecht des § 24 UmwStG beschränken sich auf die eingebrachte Sachgesamtheit.

Soweit ersichtlich, hat die Finanzverwaltung zu der angeführten Frage nicht *expressis verbis* Stellung genommen. In Rn. 1.47 UmwStE geht es um den Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine PersGes. gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter sowie um die Aufstockung eines bereits bestehenden Mitunternehmeranteils durch Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter (Kapitalerhöhung). Im letzteren Fall sollen die „nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter“ ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen PersGes. in eine fiktive neue, „durch die Kapitalerhöhung in den Beteiligungsverhältnissen veränderte“ PersGes. einbringen. Daraus könnte man schließen, dass die Finanzverwaltung die quotenentsprechende Kapitalerhöhung bei der übernehmenden PersGes. nicht als Anwendungsfall des § 24 UmwStG ansieht. Wegen der ggf. gravierenden Folgen

23 BFH vom 25.04.2006, a.a.O. (Fn. 13).

24 BFH vom 25.04.2006, a.a.O. (Fn. 13).

bei Annahme eines Anwendungsfalls nach § 24 UmwStG wäre eine klarstellende Äußerung sicherlich wünschenswert.

V. Zusammenfassung

1. Nach Auffassung der Finanzverwaltung, der Rspr. und der wohl h.M. im Schrifttum führen die Aufnahme eines Gesellschafters in eine PersGes. gegen Einlageleistung sowie die disquotale Kapitalerhöhung bei einer PersGes. zur Anwendung von § 24 UmwStG. Im Fall der disquotalen Kapitalerhöhung sollen die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter steuerlich Teile ihrer Mitunternehmeranteile in eine fiktive „neue“ PersGes. einbringen. Nach der Gegenmeinung ist § 24 UmwStG auf die angeführten Tatbestände nicht anzuwenden, ohne dass es zu einer Gewinnrealisierung kommt. Es wird auch die Auffassung vertreten, dass bei der disquotalen Kapitalerhöhung eine Gewinnrealisierung zwingend ist.
2. Folgt man der Auffassung der Rspr. und der Finanzverwaltung, so fragt sich, ob auch bei quotenentsprechender Kapitalerhöhung ein Anwendungsfall von § 24 UmwStG bezüglich der bestehenden Mitunternehmeranteile vorliegt. Im Schrifttum wird dies – jedenfalls bei Einbringung von nach § 24 UmwStG begünstigten Sachgesamtheiten –

teilweise angenommen. U.E. ist dies nicht der Fall, weil bei den Gesellschaftern der übernehmenden PersGes. eine Teilveräußerung von Mitunternehmeranteilen auch bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorgangs nicht zu erkennen ist. Der Fiktion einer Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine neue PersGes. bedarf es dementsprechend nicht, um eine Steuerneutralität des Vorgangs zu bewirken.

3. Angesichts ggf. abweichender Auffassungen im Schrifttum ist ein Antrag auf Buchwertfortführung oder Zwischenwertansatz für das Vermögen der aufnehmenden PersGes. empfehlenswert. Aufgrund möglicherweise gravierender steuerlicher Konsequenzen bei Annahme eines Anwendungsfalls von § 24 UmwStG wäre eine Klarstellung durch die Finanzverwaltung wünschenswert.

Redaktionelle Hinweise:

- Zur systemgerechten Behandlung von Realteilungen vgl. *Bareis*, DB 2016 S. 2973 = DB1220127 und *Siegel* DB 2016 S. 2245 = DB1208855;
- zu Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG vgl. BMF vom 08.12.2011, DB 2011 S. 2880 = DB0463441.

Kompakt

Körperschaftsteuer/Finanzgerichtsordnung

»DB1237140

Fiktion der Gewerblichkeit für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Zulässigkeit der Klage gegen einen sog. Nullbescheid

Die Anfechtung eines Nullbescheids ist zulässig, wenn die Besteuerungsgrundlagen maßgeblich für den Verlustfeststellungsbescheid sind.

Der Ertrag aus dem Verzicht auf eine Darlehensforderung unterliegt auch dann nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG, wenn mit dem Darlehen eine im Inland vermietete Immobilie erworben wurde.

BFH, Urteil vom 07.12.2016 – I R 76/14

Streitjahr 2011

RiBFH Prof. Dr. Francesca Werth ist Richterin des VIII. Senats des BFH in München.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine luxemburgische KapGes. in der Rechtsform der Société à responsabilité limitée (S.à.r.l.). Sie hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Luxemburg und verfügt im Inland über keine feste Geschäftseinrichtung. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin ist eine weitere luxemburgische S.à.r.l., deren Gesellschafter eine in Großbritannien ansässige Gesellschaft, die B-L.P., ist. Die Klägerin erwarb im Jahr 2007 ein im Inland belegenes Grundstück zur Erzielung von Mieteinnahmen. Dieses war ihr einziges Sachanlagevermögen. Sie ermittelte das im Inland zu versteuernde Einkommen durch Betriebsvermögensvergleich. Zur Finanzierung des

Grundstückskaufs nahm sie mehrere Darlehen bei verbundenen Unternehmen auf. Im Februar 2011 veräußerte sie das Grundstück. Aus dem Erlös konnten die Darlehen nicht vollständig getilgt werden. Die B-L.P. verzichtete daraufhin auf Teilbeträge ihrer Darlehensforderung. Das FA legte den Ertrag aus dem Forderungsverzicht der Besteuerung zugrunde. Es ermittelte insgesamt negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb und setzte die KSt auf 0 € fest. Die von der Klägerin erhobene Sprungklage wegen der ertragswirksamen Berücksichtigung des Verzichts Betrags hatte Erfolg. Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen.

II. Entscheidung

1. Beschwerde der Klägerin trotz Festsetzung der KSt auf 0 €

Der BFH hat die Klage als zulässig angesehen, obgleich die KSt und der GewSt-Messbetrag durch den angefochtenen Änderungsbescheid auf 0 € herabgesetzt wurden. Dies führte zu einer Beschwerde der Klägerin, da sich das im Rahmen der Steuerfestsetzung zugrunde gelegte Einkommen auf die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur KSt auswirkte. Zwar ist der KSt-Bescheid kein Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung. Nach § 10d Abs. 4 Satz 4 Hs. 2 EStG besteht jedoch eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den KSt-Bescheid. Die Klägerin wurde danach durch den Nullbescheid beschwert, da der Besteuerung aus ihrer Sicht trotz eines Verlustes ein zu hoher Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde gelegt worden ist.

2. Keine (fiktiven) Gewerbeeinkünfte aufgrund des Forderungsverzichts

Der durch den Forderungsverzicht der B-L.P. entstandene Ertrag gehört nicht zu den im Inland beschränkt steuerpflichtigen