

Urteil vom 29. July 2015, IV R 15/14

Keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn Gegenwert des übertragenen Wirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Halbs 1, EStG § 7 Abs 6, HGB § 122, HGB § 169 Abs 1, EStG VZ 2011

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. January 2014, Az: 3 K 314/13

Leitsätze

Überträgt der Kommanditist einer KG dieser ein Wirtschaftsgut, dessen Gegenwert allein seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, liegt keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern eine Einlage vor, wenn sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag der KG die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (gegen BMF-Schreiben vom 11. Juli 2011 IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, unter I.2.).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22. Januar 2014 3 K 314/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Sie wurde 2009 durch eine kapitalmäßig nicht beteiligte Komplementärin (GmbH) und den Landwirt A als einzigem Kommanditisten gegründet. A war zugleich einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH; dieser oblag die Geschäftsführung der Klägerin. Unternehmensgegenstand der Klägerin ist das Halten und die Verwaltung von Grundbesitz.

2 In dem Gesellschaftsvertrag (GV) der Klägerin heißt es auszugsweise:

"§ 3 Gesellschafter und Beteiligung

(1) ...

(2) Kommanditist ist <A> mit einer Kommanditeinlage(n) in Höhe von 10.000,00 EUR...

(3) Die Kapitalanteile sind fest; sie können nur durch Änderung des Gesellschaftsvertrages geändert werden. Sie bilden zusammen das Festkapital der Gesellschaft im Sinne dieses Vertrages. Sie bestimmen die Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft sowie seine Pflichteinlage und sind als Haftsumme im Handelsregister einzutragen.

- (4) Für jeden Kommanditisten wird ein Kapitalkonto I, ein Kapitalkonto II sowie ein Privatkonto geführt. Auf dem Kapitalkonto I wird der feste Kapitalanteil des Gesellschafters gebucht; es ist unverzinslich. Auf dem Kapitalkonto II werden die nicht entnahmefähigen Gewinne, Verluste und die nicht entnahmefähigen Rücklagen verbucht. Es ist ebenfalls unverzinslich. Auf dem Privatkonto werden die entnahmefähigen Gewinnanteile, Einlagen, Entnahmen, Zinsen sowie der sonstige Zahlungsverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter gebucht. Es ist ... mit ... 5 % p.a. zu verzinsen. ..."
- 3 Je 1.000 € der bedungenen Einlage gewähren eine Stimme in der Gesellschafterversammlung (§ 6 Abs. 6 GV). Den Kommanditisten steht gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 GV der Gewinn entsprechend ihrer "festen Kommanditeinlagen" zu.
- 4 A hatte vor 2009 unter einem Teil seiner Flächen ein Sand-/ Kiesvorkommen entdeckt. Der Abbau sollte alsbald beginnen. Ende 2009 schloss er mit der Klägerin einen als "Grundstückseinbringungsvertrag" bezeichneten Vertrag. Danach brachte er unbebauten Grundbesitz mit einer Größe von 93 858 qm mit dem dort befindlichen Kiesvorkommen lastenfrei in die Klägerin ein (§ 1 des notariellen Vertrags).
- 5 § 4 des Vertrags lautet wie folgt:
- "Die Einbringung erfolgt gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, und zwar hinsichtlich des Ackerlandes mit 92.408 qm zum Wert von ... EUR und hinsichtlich des Unlandes von 1.450 qm mit ... EUR sowie hinsichtlich des auf dem Grundbesitz vorhandenen Kiesvorkommens mit ... EUR. Eine weitere Gegenleistung erfolgt nicht."
- 6 In der Folgezeit ließ A das Grundstück an die Klägerin auf. Diese schloss anschließend einen Kiesausbeutungsvertrag mit einem Dritten. Der Abbau begann zum 1. Juni 2011.
- 7 Die Klägerin fasste keine Beschlüsse zur Änderung des Gesellschaftsvertrags, auch nicht zum Festkapital bzw. der Kommanditeinlage. Sie bilanzierte das Grundstück und das Kiesvorkommen als Anlagevermögen und schrieb den Gegenwert des Kiesvorkommens in vollem Umfang dem Kapitalkonto II des A gut. In ihrer Gewinnermittlung für das Streitjahr 2011 nahm sie erfolgswirksam eine Absetzung für Substanzverringerung (AfS) in Höhe von 11.027,16 € auf das aktivierte Kiesvorkommen vor.
- 8 Im geänderten Bescheid für 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Klägerin berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die AfS nicht mehr. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 900 abgedruckt.
- 9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG-Urteil verletze § 7 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG), weil es ihr AfS auf den erworbenen Bodenschatz verwehre, und § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, weil es zu Unrecht von einer Einlage und nicht von einer entgeltlichen Anschaffung des Bodenschatzes ausgehe. Die AfS sei auch nicht aufgrund der Regelung in § 11d Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) zu versagen.
- 10 1. Selbst wenn man die Beschreibung der Gegenleistung im Grundstücksübertragungsvertrag mit "Gewährung von Gesellschaftsrechten" für unpräzise bzw. auslegungsbedürftig halte, ergebe sich aus dem Zusammenhang mit der weiteren Regelung, der zufolge die "Gewährung von Gesellschaftsrechten" der Höhe nach festgelegt werde und es sich ausdrücklich um eine Gegenleistung handeln solle, dass die vertraglichen Werte dem Kommanditisten auf seinen Kapitalanteil (Kapitalbeteiligung) gutgeschrieben werden sollten. Die rechtliche Funktion des Kapitalanteils bestehe darin, den gegenwärtigen Anteil eines Gesellschafters am buchmäßigen Eigenkapital der Gesellschaft und damit den gegenwärtigen Stand seiner Einlage in der Buchführung und der Bilanz der Gesellschaft wiederzugeben.
- 11 Da sich der Kapitalanteil durch verschiedene Vorgänge verändern könne und deshalb variabel sei, sähen Gesellschaftsverträge häufig einen festen Kapitalanteil vor, an den z.B. die Gewinn- und Verlustverteilung sowie die Stimmrechtsverteilung etc. anknüpften. Der feste Kapitalanteil enthalte im Zweifel nur eine Teilmenge des auf einen Gesellschafter entfallenden Anteils am buchmäßigen Eigenkapital der Gesellschaft. Der Kapitalanteil eines Gesellschafters errechne sich bei einem System mehrerer Kapitalkonten als Summe oder Saldo der verschiedenen Kapitalkonten, die für einen Gesellschafter geführt werden.
- 12 Daraus folge, dass einem Gesellschafter Gesellschaftsrechte gewährt würden, wenn ihm ein Betrag auf einem Kapitalkonto gutgeschrieben werde. Auch wenn dieses Kapitalkonto für den Umfang der laufenden

Gewinnverteilung und der Stimmrechte keine Bedeutung habe, weil dafür feste Kapitalkonten maßgeblich seien, veränderten sich sein Kapitalanteil, der Wert seines Gesellschaftsanteils und insbesondere sein Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthaben.

- 13** Dementsprechend habe A im Streitfall für die Einbringung des Grundstücks und des Kiesvorkommens, deren Werte ihm auf dem Kapitalkonto II gutgeschrieben worden seien, eine Gegenleistung erhalten, so dass, was den aus seinem Privatvermögen kommenden Bodenschatz betreffe, bei der Klägerin ein Anschaffungsgeschäft vorliege.
- 14** Selbst wenn man aber in der Gutschrift des Bodenschatzwertes auf dem Kapitalkonto II keine Gewährung von Gesellschaftsrechten sehe, liege ein entgeltliches Anschaffungsgeschäft (und keine Einlage) vor. Denn das verwendete Gesellschafterkonto wäre dann ein Fremdkapitalkonto. Da A nach dem Einbringungsvertrag durch die Gutschrift des Bodenschatzwertes Ansprüche gegen die Klägerin habe erhalten sollen, habe er einen Anspruch darauf, dass die Gutschrift auf ein Kapitalkonto umgebucht werde.
- 15** 2. Habe die Klägerin den Bodenschatz entgeltlich angeschafft und dementsprechend Anschaffungskosten, stehe ihr die AfS zu. Die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05 (BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508), der zur Einlage eines Bodenschatzes ergangen sei, seien auf die entgeltliche Anschaffung nicht übertragbar. Das gelte auch dann, wenn, wie im Streitfall, eine Personengesellschaft von ihrem Gesellschafter erwerbe. Für die Gewinnermittlung komme gewerblichen Personengesellschaften im Verhältnis zum Gesellschafter eine eigenständige Rechtsfähigkeit zu. Nur wenn der Gesetzgeber für Geschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter Sonderregelungen vorsehe (wie z.B. in § 16 Abs. 2 Satz 3 und § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG), gälten andere Maßstäbe als für Fremdgeschäfte. § 11d Abs. 2 EStDV sei aber keine ausreichende Rechtsgrundlage dafür, AfS auch bei sog. Veräußerungen an sich selbst zu versagen.
- 16** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angegriffene Urteil des FG, den Feststellungs-Änderungsbescheid vom 1. Oktober 2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2013 aufzuheben.
- 17** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Das FG habe für den BFH bindend festgestellt, dass es sich bei der streitigen Übertragung um eine Einlage gehandelt habe.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG, die Klägerin sei zu einer aufwandswirksamen Vornahme von AfS nach § 7 Abs. 6 EStG nicht berechtigt gewesen, weil sie das Kiesvorkommen nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern durch Einlage erhalten hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

- 20** I. Nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss des Großen Senats in BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508), der der Senat folgt, ist ein --wie hier (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 IV R 45/05, BFHE 220, 386, BStBl II 2009, 449)-- im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Einlage in ein Betriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zwar mit dem Teilwert anzusetzen; bei dem Abbau des Kiesvorkommens dürfen AfS jedoch nicht vorgenommen werden. Dies gilt ebenso, wenn die Gesellschaft, in deren Betriebsvermögen das Kiesvorkommen eingelegt wurde, dieses nicht selbst abbaut, sondern einem Dritten zur Substanzausbeute verpachtet. Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 21** II. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG entschieden, dass die Klägerin das Kiesvorkommen nicht entgeltlich, insbesondere nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern unentgeltlich durch Einlage erworben hat.
- 22** 1. Ein entgeltlicher Erwerb wird nach der Rechtsprechung des BFH u.a. dann angenommen, wenn dem Einbringenden als Gegenleistung für das eingebrachte Einzelwirtschaftsgut Gesellschaftsrechte gewährt werden. Aus steuerlicher Sicht handelt es sich auf der Seite des einbringenden Gesellschafters um eine Veräußerung und auf der Seite der übernehmenden Gesellschaft um ein Anschaffungsgeschäft (vgl. BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, und vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464).

- 23** Für die Frage, ob als Gegenleistung für die Übertragung Gesellschaftsrechte gewährt werden, wird dabei entscheidend darauf abgestellt, ob der Einbringende (erstmalig) einen Gesellschaftsanteil erhält bzw. --im Fall einer bereits bestehenden Mitunternehmerstellung--, ob sein Gesellschaftsanteil erhöht wird. Dies bestimmt sich grundsätzlich nach seinem Kapitalanteil. Denn dieser ist nach dem Regelstatut des Handelsgesetzbuchs (HGB) für die maßgeblichen Gesellschaftsrechte, insbesondere für die Verteilung des Jahresgewinns, entscheidend.
- 24** Die entsprechenden handelsrechtlichen Regelungen sind jedoch weitestgehend abdingbar (vgl. §§ 109, 161 Abs. 2 HGB). Entscheidend sind danach die Regelungen im Gesellschaftsvertrag der erwerbenden Gesellschaft. Diese sehen in der Regel vor, dass sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, nicht nach dem gesamten Kapitalanteil des einzelnen Gesellschafters, sondern (nur) nach dem sog. festen Kapitalanteil richten, der regelmäßig der sog. bedungenen Einlage entspricht. Dieser feste Kapitalanteil ist regelmäßig auf dem sog. Kapitalkonto I auszuweisen. Erfolgt die Gegenbuchung für den Erwerb des Wirtschaftsguts auf diesem Konto, so wird von einem Erwerb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, d.h. von einem Veräußerungsgeschäft ausgegangen, was eine Einlage ausschließt.
- 25** Darüber hinaus wird auch dann ein in vollem Umfang entgeltliches Geschäft angenommen, wenn der Wert des zur Erlangung bzw. zur 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 wird (z.B. BFH-Urteile in BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, und in BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464).
- 26** 2. Dahinstehen kann, ob und ggf. in welchem Umfang an der dargestellten Rechtsprechung festgehalten wird (zur fortwährenden Diskussion z.B. Hoffmann, GmbH-Rundschau 2008, 551 ff.; Wendt, Die Steuerberatung 2010, 145, 151; Reiß, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinshoff, EStG, § 15 Rz E 170 ff.). Jedenfalls liegt keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein entgeltlicher Vorgang vor, wenn der Wert des in das Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird (gegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11. Juli 2011 IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl I 2011, 713, unter I.2.).
- 27** a) Die Gewährung von Gesellschaftsrechten setzt jedenfalls 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. Das ist regelmäßig der sog. feste Kapitalanteil. Die entsprechende Buchung ist danach zumindest teilweise auf dem Kapitalkonto vorzunehmen, auf dem nach dem maßgeblichen Gesellschaftsvertrag dieser Kapitalanteil auszuweisen ist. Das ist regelmäßig das Kapitalkonto I, nicht aber ein sonstiges Kapitalkonto. Aus dem Umstand, dass bislang auch dann ein in vollem Umfang entgeltlicher Vorgang angenommen wird, wenn der Wert des zur Erlangung bzw. zur Erweiterung einer Mitunternehmerstellung eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalunterkonto gutgeschrieben wird, kann daher nicht gefolgert werden, dass eine Gewährung von Gesellschaftsrechten immer vorliegt, wenn der Wert des eingebrachten Wirtschaftsguts irgendeinem Kapitalkonto gutgeschrieben wird.
- 28** b) Soweit es in dem BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 713 unter I.1. heißt, dass als maßgebliche Gesellschaftsrechte --neben dem Gewinnbezugsrecht-- auch Entnahmerechte und die Auseinandersetzungsansprüche in Betracht kommen, steht dies der hier vertretenen Auffassung nicht entgegen. Auch wenn im Einzelfall --insoweit abweichend von § 169 Abs. 1 i.V.m. § 122 HGB-- im Gesellschaftsvertrag einer KG für Kommanditisten ein gewinnunabhängiges Entnahmerecht geregelt sein kann (z.B. für sog. "Ausschüttungen aus der Liquidität"), richtet sich dessen Umfang regelmäßig --ebenso wie das Gewinnbezugsrecht-- nach dem sog. festen Kapitalanteil des jeweiligen Kommanditisten. Gleiches gilt für die Beteiligung des Gesellschafters an einem etwaigen Liquidationsgewinn der Gesellschaft. Der im Rahmen der Auseinandersetzung dem Gesellschafter zustehende Anspruch auf Rückzahlung der geleisteten Einlage stellt schon im Ansatz kein Gesellschaftsrecht dar, das die Gesellschaft als Entgelt für die Einbringung eines Wirtschaftsguts durch den Gesellschafter gewähren könnte.
- 29** 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin zur aufwandswirksamen Vornahme von AfS auf das Kiesvorkommen nicht berechtigt war. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG den Gesellschaftsvertrag der Klägerin dahin ausgelegt, dass nur der sog. feste Kapitalanteil des Kommanditisten, der nach § 3 Abs. 2 GV 10.000 € betrug, nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG bereits geleistet und nach § 3 Abs. 4 GV auf dem Kapitalkonto I zu buchen war. Die wirtschaftlich bedeutsamen Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, wurden nur durch das Kapitalkonto I vermittelt. Der

Gesellschaftsvertrag wurde insoweit auch durch den "Einbringungsvertrag" nicht geändert. Der Gegenwert des Kiesvorkommens wurde ausschließlich dem Kapitalkonto II des A gutgeschrieben. Es liegt damit keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und daher kein entgeltlicher Erwerb, sondern eine Einlage vor.

30 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de