BFH v. 18.09.2013 - X R 42/10 BStBl 2016 II S. 639

Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen ein sog. Mischentgelt aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung

Leitsatz

1. Bringt der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar (gegen BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 01.47, letzter Satz).

2. Erhält der Steuerpflichtige im Rahmen der Einbringung seines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft neben dem Mitunternehmeranteil auch eine Darlehensforderung gegen die Gesellschaft, schließt dies die Anwendung des § 24 UmwStG nicht aus; die Gutschrift auf dem Darlehenskonto ist jedoch als Entgelt anzusehen, das sich grundsätzlich gewinnrealisierend auswirken kann.

3. Bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt —bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft— wird bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt (gegen BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 24.07).

Gesetz(e):

UmwStG § 24 EStG § 6 Abs. 3

Instanzenzug:

FG Düsseldorf vom 24. November 2010 15 K 931/09 F (EFG 2011, 491) BFH X R 42/10 (Verfahrensverlauf) BFH - X R 42/10, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Kommanditist der mit notarieller Urkunde vom 28. Dezember 2002 gegründeten Beigeladenen, einer GmbH & Co. KG (KG).

2 Weitere Gesellschafter sind die Komplementär-GmbH (G-GmbH) sowie —als Kommanditisten— die Ehefrau (E) des Klägers und seine beiden Töchter T und U. Seine Einlage sollte der Kläger durch Einbringung seines Einzelunternehmens mit allen Aktiva und Passiva, die bei Eintragung der KG in das Handelsregister vorhanden waren, im Wege der Einzelrechtsnachfolge unverzüglich nach der Handelsregister-Eintragung mit schuldrechtlicher Wirkung zum 1. Januar des Streitjahres 2003 erbringen. Entsprechend wurde in der notariellen Urkunde die Übertragung des zu den Aktiva des Einzelunternehmens gehörenden Grundbesitzes sowie der Geschäftsanteile an zwei GmbH (R-GmbH und C-GmbH) vereinbart.

3 Die Einbringung wurde zum Buchwert des Einzelunternehmens vorgenommen, der sich auf 690.217,80 € belief. Soweit das in der Schlussbilanz des Einzelunternehmens ausgewiesene Eigenkapital des Klägers seinen neuen Kapitalanteil (150.000 €) überstieg, sollte der Mehrbetrag sei-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nem „Darlehenskonto" gutgeschrieben werden (§ 3 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrags). Auf diesem „Darlehenskonto", welches neben einem „Kapitalkonto", einem „Rücklagenkonto" und einem „Verlustvortragskonto" geführt wurde, werden nach § 4 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags die entnahmefähigen Gewinnanteile, Entnahmen, Zinsen, der Ausgaben- und Aufwendungsersatz, die Vorabvergütung sowie der sonstige Zahlungsverkehr zwischen der KG und dem Kläger gebucht. Im Falle des Ausscheidens des Klägers aus der KG ist das „Darlehenskonto" nach § 14 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrags „neben der Abfindung auf den Tag des Ausscheidens auszugleichen". Die Verluste der Gesellschaft, die nicht durch Guthaben auf den „Rücklagenkonten" gedeckt sind, werden auf den „Verlustvortragskonten" gebucht (§ 4 Nr. 4 des Gesellschaftsvertrags).

4 Die Kommanditisten E, T und U wurden vom Kläger im Wege der Schenkung in die KG aufgenommen. Gemäß § 3 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags betrug der Kapitalanteil der E 50.000 €; die Kapitalanteile der T und U betrugen jeweils 25.000 €.

5 Im Zuge einer Außenprüfung kam der Prüfer zu der Auffassung, dass die Einbringung des Einzelunternehmens in die KG zwar dem Anwendungsbereich des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr 2003 geltenden Fassung (UmwStG 2002) unterfalle. Das dortige Bewertungswahlrecht gelte indes nur, soweit dem Einbringenden Gesellschaftsrechte gewährt würden. Die Gegenleistung durch Gutschrift auf dem „Darlehenskonto" schließe die Begünstigung des § 24 UmwStG 2002 hingegen aus. Der Prüfer berechnete den Einbringungsgewinn mit 392.865,30 €. Entsprechend erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) am 28. Februar 2008 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Gewinns 2003, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 392.865 € auswies.

6 Mit dem dagegen eingelegten Einspruch machte der Kläger sinngemäß geltend, die Einbringung unterliege aufgrund der Aufnahme der nahen Angehörigen gemäß § 6 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung dem Buchwertzwang. Soweit für den Kläger § 24 UmwStG 2002 anzuwenden sei, entstehe entsprechend der Einheitstheorie kein Einbringungsgewinn.

7 Das FA half dem Einspruch mit Bescheid vom 22. April 2008 teilweise ab, indem es den Gewinn auf 375.682 € herabsetzte. Hierbei trug es dem Einspruchsvorbringen insoweit Rechnung, als es in Bezug auf die unentgeltliche Zuwendung der Kommanditbeteiligungen an die Angehörigen des Klägers keinen Gewinn mehr ansetzte. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2009 zurück.

8 Mit seiner Klage trug der Kläger u.a. vor, ein zwischenzeitlich rechtskräftig abgeschlossenes zivilgerichtliches Verfahren habe ergeben, dass sämtliche seit dem 3. Mai 2000 gefassten Gesellschafterbeschlüsse der C-GmbH —darunter auch die Zustimmung zur Übertragung des vom Kläger gehaltenen Geschäftsanteils auf die KG— unwirksam seien. Dieser Geschäftsanteil sei daher mangels wirksamer Übertragung im Eigentum des Klägers verblieben und als dessen Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der KG anzusetzen, so dass sich die Gutschrift auf seinem „Darlehenskonto" bei der KG um den Buchwert der C-GmbH (337.861,68 €) auf 102.356,12 € vermindere. Unter Berücksichtigung dieses Sachvortrags legte das FA eine neue Berechnung des Einbringungsgewinns vor, nach der nunmehr von einem Gewinn in Höhe von 91.462 € auszugehen sei. Im Übrigen hielt das FA an seiner Rechtsauffassung fest.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage insoweit statt, als es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 95.717,65 € herabsetzte. Im Übrigen wies es die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2011, 491).

10 Soweit der Kläger sein bisheriges Einzelunternehmen unentgeltlich für Rechnung seiner Ehefrau und der beiden Töchter eingebracht habe, seien die anteilig auf die nahen Angehörigen entfallen-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

den Buchwerte gemäß § 6 Abs. 3 EStG fortzuführen gewesen. Dies habe das FA mit dem Teilabhilfebescheid vom 22. April 2008 zutreffend umgesetzt.

11 Soweit der Kläger den Betrieb für eigene Rechnung eingebracht habe, finde allein die Vorschrift des § 24 UmwStG 2002 Anwendung. Der Kläger habe für die Einbringung ein Mischentgelt erhalten, nämlich Gesellschaftsrechte und eine sonstige Ausgleichsleistung in Gestalt der Gutschrift auf seinem Darlehenskonto bei der KG, die Fremdkapital der Gesellschaft darstelle. Die Einbringung sei nur insoweit nach § 24 UmwStG 2002 erfolgsneutral möglich, als dem Kläger im Gegenzug Gesellschaftsrechte gewährt worden seien.

12 Zur Berechnung des Einbringungsgewinns sei auf die Grundsätze des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98 (BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420) zurückzugreifen, auch wenn dieser Entscheidung die Einbringung eines einzelnen Wirtschaftsguts gegen ein Mischentgelt in Höhe des Teilwerts des eingebrachten Wirtschaftsguts zu Grunde gelegen habe. Im Ergebnis stelle sich die vorliegende Einbringung des Betriebs gegen ein Mischentgelt, das neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten die Einräumung einer „echten" Darlehensforderung umfasse, wie eine Betriebseinbringung gegen eine Zuzahlung in das Privatvermögen des Einbringenden dar.

13 Das FG berechnete den Einbringungsgewinn wie folgt:

14

Veräußerungspreis	102.356,12 Euro
abzüglich anteiliges Kapitalkonto des Einzelunternehmens	./. 6.638,48 Euro
= Gewinn	95.717,65 Euro

15 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 24 Abs. 1 UmwStG 2002. Bei der Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft komme es nicht zu einer Gewinnrealisierung, soweit die erhaltenen Gesellschaftsrechte sowie die anderen Gegenleistungen (hier: Gutschrift auf dem Darlehenskonto) den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht überstiegen.

16 Der Kläger beantragt,

das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2009 aufzuheben und unter Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des Gewinns 2003 vom 22. April 2008 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 0 € festzustellen.

17 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

18 Die Buchwertfortführung des § 24 UmwStG 2002 finde ihren Rechtsgrund in der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements. Daran fehle es, soweit der Gesellschafter für die Einbringung — neben Gesellschaftsrechten— ein weiteres Entgelt erhalte. Ein Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven sei nur insoweit gerechtfertigt, als eine Mitunternehmerstellung durch entsprechende Gesellschaftsrechte gewährt werde. Auch die —nur auf Einbringungen in Kapitalgesellschaften anwendbaren— Vorschriften des § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2002 zeigten, dass in den Fällen des § 24 UmwStG 2002 keine sonstigen Gegenleistungen zugelassen seien. Würde man § 24 UmwStG 2002 auf solche Leistungen anwenden, könnte insoweit auf stille Reserven später nicht mehr zugegriffen werden. Zumindest aber würde das Subjektsteuerprinzip verletzt, weil stille Reserven auf andere Gesellschafter übergingen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

19 Die Anwendung der in Fällen teilentgeltlicher Betriebsveräußerungen zur Lösung des Widerstreits zwischen § 16 EStG und § 6 Abs. 3 EStG entwickelten Einheitstheorie auf Fälle eines Mischentgelts sei nicht sachgerecht, weil es sich um eine entgeltliche Übertragung handele.

20 Die Beigeladene hat sich zum Rechtsstreit inhaltlich nicht geäußert.

21 Das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen ist dem Rechtsstreit beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, unterstützt in der Sache aber die Auffassung des FA.

II.

22 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie der Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2009 und zur Änderung des angefochtenen Bescheids dahingehend, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0 € festgestellt werden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

23 Das FG hat zwar zu Recht § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf die unentgeltliche Aufnahme der E, T und U in den Betrieb des Klägers und § 24 UmwStG 2002 in Bezug auf die Einbringung des Einzelunternehmens angewendet (unten 1.). Auch schließt die Gewährung der Darlehensforderung, die sich grundsätzlich gewinnrealisierend auswirkt, die Anwendung des § 24 UmwStG 2002 nicht aus (unten 2.). Jedoch ist im Streitfall trotz der Gutschrift auf dem Darlehenskonto kein Gewinn angefallen, weil die Summe aus dem Nominalwert des Kapitalkontos des Klägers bei der KG und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht überschritten hat (unten 3.).

24 1. Zu Recht hat das FG den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nur insoweit als eröffnet angesehen, als der Kläger im Zuge der Einbringung seines Einzelunternehmens seinen Angehörigen E, T und U unentgeltlich Gesellschaftsbeteiligungen an der KG zugewendet hat.

25 a) Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG); dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG).

26 § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 1 EStG ist auch dann anwendbar, wenn mehrere natürliche Personen in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen werden (ebenso z.B. Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach —HHR—, § 6 EStG Rz 1368; Schmidt/ Kulosa, EStG, 32. Aufl., § 6 Rz 661). Für diesen Fall kann —ausgehend vom Normzweck, die unentgeltliche Betriebs- und Unternehmensnachfolge von ertragsteuerlichen Belastungen zu verschonen— nichts anderes gelten als bei der Aufnahme nur einer einzigen natürlichen Person.

27 b) In Bezug auf die Einbringung des Einzelunternehmens gegen Gewährung eines Mitunternehmeranteils an den Kläger hat das FG zu Recht § 24 UmwStG 2002 angewendet. Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 12. Oktober 2005 X R 35/04 (BFH/NV 2006, 521), das eine insoweit vergleichbare Fallgestaltung im Jahr 1995 betraf, den Vorgang aufgespalten: Soweit der dortige Kläger seine beiden Betriebe gegen Gewährung eines eigenen Mitunternehmeranteils in die Personengesellschaft eingebracht hatte, hielt der Senat die Vorschrift des § 24 UmwStG —in der im Jahr 1995 geltenden, mit § 24 UmwStG 2002 insoweit übereinstimmenden Fassung— grundsätzlich für einschlägig. Soweit der Kläger seine Betriebe hingegen zum Zweck der unentgeltlichen Aufnahme seines Sohnes eingebracht hatte, lag nach Auffassung des Senats ein gesondert zu beurteilender Übertragungsvorgang vor.

28 Diese Entscheidung hat sowohl Zustimmung (Fuhrmann in Widmann/ Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 Rz 164, 26; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Rz 1056; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 475.1, sowie Korn, Kölner Steuerdialog 2005, 14633, 14642) als auch —insbesondere nach Ergänzung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2001— Kritik hervorgerufen. Nach der Gegenauffassung soll sich die in § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG angeordnete zwingende Buchwertfortführung bei der unentgeltlichen Aufnahme von natürlichen Personen in ein Einzelunternehmen auf alle beteiligten Personen —einschließlich des Einbringenden— beziehen und § 24 UmwStG daneben nicht mehr zur Anwendung kommen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen —BMF— vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 01.47, letzter Satz; Patt in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl., § 24 Rz 72; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 204; HHR/Gratz, § 6 EStG Rz 1368, m.w.N. zum Streitstand; Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 24 Rz 15; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz J 8, sowie Prinz in Bordewin/Brandt, § 6 EStG Rz 847: § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 1 EStG als lex specialis zu § 24 UmwStG).

29 Der erkennende Senat hält an seiner im Urteil in BFH/NV 2006, 521 geäußerten Rechtsauffassung fest. Die Aufteilung der teils gegen Gewährung eines eigenen Mitunternehmeranteils sowie teils zum Zweck der unentgeltlichen Aufnahme der Angehörigen vorgenommenen Einbringung beruht darauf, dass zwei —rechtlich getrennt zu würdigende— Vorgänge vorliegen. Ebenso wie bei der entgeltlichen Aufnahme eines Dritten in ein Einzelunternehmen werden auch bei einer unentgeltlichen Aufnahme die steuerrechtlichen Tatbestände der Veräußerung und der Einbringung parallel verwirklicht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, unter C.II., vor 1.).

30 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Einfügung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG durch das UntStFG, denn damit sollte die bereits zuvor praktizierte steuerneutrale Behandlung dieser Fälle —nach dem Willen des Gesetzgebers lediglich klarstellend— auf eine gesetzliche Grundlage gestellt werden (Begründung des Regierungsentwurfs eines UntStFG vom 17. August 2001, BRDrucks 638/01, S. 49; ebenso BTDrucks 14/6882, S. 32).

31 2. Ebenfalls zutreffend hat das FG erkannt, dass die Gewährung der Darlehensforderung neben den Gesellschaftsrechten die Anwendung des § 24 UmwStG 2002 nicht ausschließt, wobei sich die Gutschrift auf einem Darlehenskonto grundsätzlich gewinnrealisierend auswirkt.

32 a) Die Anwendung des § 24 UmwStG 2002 wird nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass dem Einbringenden neben Gesellschaftsrechten sonstige Gegenleistungen gewährt werden.

33 § 24 Abs. 1 UmwStG 2002 verlangt lediglich die Einräumung einer Mitunternehmerstellung als Gegenleistung für die Einbringung, so dass diese Norm auch in Fällen der Gewährung eines Mischentgelts —unabhängig von der rechtlichen Einordnung und den Rechtsfolgen des nicht in Gesellschaftsrechten bestehenden Teils der Gegenleistung— Anwendung finden kann. Es ist nicht erforderlich, dass die Gegenleistung ausschließlich in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht (allgemeine Meinung; vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 VIII R 13/07, BFHE 225, 402, BStBl II 2009, 993, unter II.3.a aa; BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 24.08; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Tz. 24.07).

34 b) Im Streitfall hat der Kläger —in Gestalt seines Kommanditanteils an der KG— Gesellschaftsrechte im Nominalbetrag von 150.000 € erhalten. Der auf dem Darlehenskonto gutgeschriebene Betrag in Höhe von 102.356,12 € ist hingegen aus der Sicht der KG Fremdkapital. Insoweit wurden dem Kläger keine Gesellschaftsrechte gewährt. Es handelt sich daher um eine zusätzliche Gegenleistung.

35 Die Darlehensforderung war als echte unentziehbare Forderung ausgestaltet, die insbesondere nicht mit etwaigen Verlusten der KG verrechnet werden konnte (zu den Abgrenzungskriterien zwischen Eigen- und Fremdkapital bei Gewährung von Darlehensforderungen vgl. BFH-Urteile in

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFH/NV 2006, 521, und vom 26. Juni 2007 IV R 29/06, BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103). Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig.

36 c) Der erkennende Senat geht mit der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 24.08; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Tz. 24.07) und dem überwiegenden Teil des Schrifttums davon aus, dass eine Gutschrift auf einem Darlehenskonto grundsätzlich als Entgelt anzusehen ist und sich gewinnrealisierend auswirken kann (Schmitt/Hörtnagl/ Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 24 UmwStG Rz 140; Patt in Dötsch/Patt/Pung/ Möhlenbrock, a.a.O., § 24 Rz 59 f.; ders., Der GmbH-Steuerberater —GmbH-StB— 2011, 303, 305; ders. in Patt/Rupp/Aßmann, Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 178; Jäschke in Lademann, UmwStG, § 24 Rz 20; Brandenberg, Die Steuerberatung —Stbg— 2012, 145, 155; Wüllenkemper, Anmerkung zum vorinstanzlichen Urteil, EFG 2011, 491, 495 f.; Wacker, Betriebs-Berater 1998, Beilage 8 zu Heft 26, S. 1, 30, rechte Spalte; vgl. auch Senatsurteil in BFH/NV 2006, 521, in dem der erkennende Senat im Rahmen der Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 geprüft hat, ob es sich bei dem dortigen variablen Gesellschafterkonto um ein „echtes" Kapitalkonto oder um ein Darlehenskonto gehandelt hat, sowie BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420; a.A. Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 583 i.V.m. 527; Schlößer in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 24 Rz 59; nunmehr unklar Schlößer in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 24 Rz 77 und 78).

37 Dem in § 24 Abs. 2 UmwStG 2002 enthaltenen Bewertungswahlrecht liegt der Gedanke zu Grunde, dass in der Personengesellschaft das unternehmerische Engagement in mitunternehmerischer Form fortgesetzt wird (vgl. BFH-Entscheidungen in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, und vom 20. September 2007 IV R 70/05, BFHE 219, 86, BStBl II 2008, 265). Daran fehlt es, soweit der Gesellschafter für die Übernahme des Wirtschaftsguts ein über die Gewährung von Gesellschaftsrechten hinausgehendes Entgelt erhält. Insoweit erbringt der Gesellschafter seine Leistung nämlich nicht zur Stärkung der Gesellschaft oder seiner Gesellschafterstellung (BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420; ebenso Wüllenkemper, EFG 2011, 495). In Gestalt der Gutschrift auf dem Darlehenskonto erhält der Einbringende vielmehr eine Vermögensposition als weiteren Gegenwert (ebenso Patt, GmbH-StB 2011, 303, 305).

38 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass die Darlehensforderung des Klägers, der in der Steuerbilanz der KG eine entsprechende Verbindlichkeit als Fremdkapital gegenübersteht, in einer Sonderbilanz bei der KG (notwendiges Sonderbetriebsvermögen) zu aktivieren ist und damit zum steuerrechtlichen Betriebsvermögen der KG gehört (so aber Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 583 i.V.m. 526; Schlößer in Haritz/Benkert, a.a.O., § 24 Rz 59; nunmehr unklar Schlößer in Haritz/Menner, a.a.O., § 24 Rz 77 und 78). Dies folgt daraus, dass die Darlehensforderung nicht dem Vermögensbereich der Personengesellschaft als Bestandteil des eingebrachten Vermögens zugeführt, sondern erst im Zusammenhang mit der Einbringung —als Gegenleistung für die Übertragung des eingebrachten Betriebsvermögens— begründet wurde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420; ebenso Patt in Dötsch/ Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 24 Rz 60).

39 3. Zu Unrecht hat das FG jedoch aufgrund der Gutschrift auf dem Darlehenskonto des Klägers einen steuerpflichtigen Gewinn in Höhe von 95.717,65 € angenommen. Im Streitfall ist bei der vorgenommenen Einbringung des Einzelunternehmens gegen ein sog. Mischentgelt —bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die KG— kein Gewinn entstanden, weil die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Klägers bei der KG und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht überschritten hat.

40 a) Der BFH hatte bislang eine derartige Fallkonstellation nicht zu beurteilen. Die Finanzverwaltung vertritt zwischenzeitlich die Auffassung, bei Einbringung gegen ein Mischentgelt sei der Vorgang

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

entsprechend dem Verhältnis der jeweiligen Teilleistungen in einen erfolgsneutral gestaltbaren und einen zwingend erfolgswirksamen Teil aufzuspalten (BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Tz. 24.07, unter Verweis auf das zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen ein „drittübliches" Mischentgelt in Höhe des Teilwerts bzw. gemeinen Werts des übertragenen Wirtschaftsguts ergangene BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420; hingegen war in dem —für das Streitjahr noch anzuwendenden— BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 24.08 keine ausdrückliche Stellungnahme zu der im Streitfall verwirklichten Gestaltung enthalten).

41 Ein Teil der Literatur hat sich der Verwaltungsauffassung angeschlossen (Patt in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 24 Rz 60, 62; ders., GmbH-StB 2011, 303, 308 f.; Wüllenkemper, EFG 2011, 495 f.). Andere Autoren meinen, dass es jedenfalls insoweit nicht zu einer Gewinnrealisierung komme, als die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf den Kapitalkonten und dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteige (so Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 583 i.V.m. 526, unter der Prämisse, dass man mit der h.M. die Gewährung eines Darlehensanspruchs als potenziell gewinnrealisierend erachte; Strahl in Carlé-Korn-Stahl-Strahl, Umwandlungen - Der neue Umwandlungssteuer-Erlass, 2. Aufl., S. 149; ders., Stbg 2011, 147, 156).

42 b) Der erkennende Senat schließt sich im Ergebnis der letztgenannten Auffassung an. Auch in den Fällen des Mischentgelts kommt es nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven, sofern das Entgelt (bzw. die Summe der Teilentgelte) den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt.

43 aa) Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gemäß § 24 Abs. 1 UmwStG 2002 in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, liegt darin ein tauschähnlicher Vorgang, der den Tatbestand einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG erfüllt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Entscheidungen vom 21. Juni 1994 VIII R 5/92, BFHE 174, 451, BStBl II 1994, 856, und in BFHE 219, 86, BStBl II 2008, 265). Die grundsätzlich gewinnrealisierende Rechtsfolge eines solchen Veräußerungsvorgangs kann indes durch Ausübung des Bewertungswahlrechts gemäß § 24 Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 vermieden werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7. November 2006 VIII R 13/04, BFHE 215, 260, BStBl II 2008, 545).

44 Im Rahmen des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung eine teilentgeltliche Übertragung der dort genannten betrieblichen Sachgesamtheiten (Gewerbebetrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) als einheitlicher Rechtsvorgang anzusehen (sog. Einheitstheorie) und daher nicht nach Maßgabe der sog. Trennungstheorie in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. In diesen Fällen entsteht ein (Veräußerungs-)Gewinn nur, wenn die Summe der Entgelte bzw. Gegenleistungen den Buchwert der übertragenen betrieblichen Sachgesamtheit sowie die Veräußerungskosten übersteigt (z.B. BFH-Urteile vom 10. Juli 1986 IV R 12/81, BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811; vom 22. September 1994 IV R 61/93, BFHE 176, 350, BStBl II 1995, 367, und vom 7. November 2000 VIII R 27/98, BFHE 193, 549; aus dem Schrifttum z.B. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 58 f.; HHR/Geissler, § 16 EStG Rz 76). Dabei sind bilanzierte betriebliche Verbindlichkeiten als unselbständige Bestandteile der jeweiligen Sachgesamtheit anzusehen, so dass der Netto-Buchwert des übertragenen Betriebsvermögens (Aktiva ./. Passiva) der Summe der Entgelte bzw. Gegenleistungen gegenüberzustellen ist (BFH-Urteile vom 16. Dezember 1992 XI R 34/92, BFHE 170, 183, BStBl II 1993, 436, und vom 21. März 2002 IV R 1/01, BFHE 198, 537, BStBl II 2002, 519).

45 bb) Die Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ist auch im Rahmen der Einbringung eines Betriebs gegen Gewährung eines —aus der Einräumung von Gesellschaftsrechten sowie der Begründung einer Darlehensforderung bestehenden— Mischentgelts sachgerecht. Dies beruht darauf, dass es

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sich bei den unter § 24 Abs. 1 UmwStG 2002 fallenden Einbringungsvorgängen —wie oben dargestellt— ebenfalls um die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten handelt.

46 Zwar sind die unter aa) angeführten Entscheidungen zur Anwendung der „Einheitstheorie" in den Fällen des § 16 Abs. 1 EStG zu teilentgeltlichen Veräußerungen ergangen, während Einbringungen nach § 24 Abs. 1 UmwStG 2002 —auch solche, die wie im Streitfall gegen ein „Mischentgelt" vorgenommen werden— dem Grunde nach vollentgeltliche Vorgänge darstellen. Gleichwohl ist das vorliegende Mischentgelt für Zwecke der hier vorzunehmenden Ermittlung der Höhe des anteilig realisierten Gewinns wie ein Teilentgelt zu behandeln, weil § 24 Abs. 2 UmwStG 2002 es ermöglicht, den in der Gewährung von Gesellschaftsrechten bestehenden Teil des Mischentgelts mit dem Buchwert zu bewerten. In diesen Fällen bleibt die für Zwecke der Einkommensbesteuerung anzusetzende Höhe des Mischentgelts —insoweit wie bei einem Teilentgelt— hinter dem gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens zurück, was die Gleichsetzung beider Vorgänge rechtfertigt; allein entscheidend ist der Umstand, ob das gesamte Teil- oder Vollentgelt den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt.

47 Der Einwand des FA, die „Einheitstheorie" sei entwickelt worden, um in Fällen teilentgeltlicher Betriebsveräußerungen den Widerstreit zwischen den Vorschriften des § 16 EStG einerseits und des § 6 Abs. 3 EStG andererseits zu lösen, ist zwar im Ansatz zutreffend (vgl. BFH-Urteil in BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811). Er führt aber nicht zu einer anderen Beurteilung des Streitfalls, weil hier ein vergleichbarer Normenwiderstreit zu lösen ist. So ist vorliegend eine Kombination aus einer unter § 16 EStG fallenden Betriebsveräußerung (soweit es um die Darlehensforderung geht) und einer unter § 24 UmwStG 2002 fallenden, die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements prämierenden —und ebenso wie in den Fällen des § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert möglichen— Einbringung verwirklicht worden. Die Anwendung der Einheitstheorie stellt sich vor diesem Hintergrund als ebenso sachgerecht dar wie in Fällen der teilentgeltlichen Betriebsveräußerung.

48 c) Auch die weiteren Einwendungen des FA greifen nicht durch.

49 aa) So kann der vorliegende Sachverhalt nicht mit einer Betriebseinbringung gegen die Zuzahlung eines neu eintretenden Gesellschafters in das Privatvermögen des Einbringenden verglichen werden.

50 In derartigen Fällen ist anerkannt, dass der Veräußerungsvorgang getrennt von der Einbringung zu beurteilen ist und in Höhe der Differenz zwischen der Zuzahlung und den anteiligen Buchwerten der Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebsvermögens zu einer Gewinnrealisierung führt (BFH-Urteile vom 8. Dezember 1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599; in BFHE 225, 402, BStBl II 2009, 993, sowie Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123). Dabei hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599 ausdrücklich keine Bedenken gegen eine Berechnung der anteiligen Buchwerte entsprechend dem Verhältnis, in welchem die Zuzahlung zum Gesamtwert des eingebrachten Betriebsvermögens steht, geäußert.

51 Teile der Literatur halten diese Zuzahlungs-Fälle mit denen der Einbringung gegen Mischentgelt für vergleichbar, weil zwischen ihnen weder wirtschaftlich noch steuerrechtlich ein Unterschied bestehe (Patt, GmbH-StB 2011, 303, 304; Wüllenkemper, EFG 2011, 496; a.A. Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 583 i.V.m. 527).

52 Der Vergleichbarkeit steht jedoch entgegen, dass sich die Zuzahlung eines künftigen Mitgesellschafters aus der Sicht der Altgesellschafter als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einen Dritten darstellt, die von der Einbringung des Betriebs in die Personengesellschaft zu trennen ist. Zudem bewirkt eine an der Höhe der erworbenen anteiligen stillen Reserven orientierte Zuzahlung in das Vermögen des Einbringenden im Regelfall, dass die Gesamtgegenleistung über den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens hinausgehen wird.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

53 bb) Auch der vom FA vorgenommene Umkehrschluss aus den Vorschriften des § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2002 hat für den Streitfall keine Bedeutung. Die genannten Vorschriften erfassen nach ihrem klaren Wortlaut nur solche Zusatz-Gegenleistungen, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt. In derartigen Fällen käme auch der erkennende Senat zu einer Gewinnrealisierung (vgl. oben 2.c). Der Streitfall liegt aber in tatsächlicher Hinsicht anders; er ist dadurch gekennzeichnet, dass der gemeine Wert der dem Kläger eingeräumten Darlehensforderung auch zusammen mit dem Nominalbetrag seines Kapitalkontos in der KG den Buchwert des von ihm eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt.

54 cc) Gegen die vom Senat vorgenommene Auslegung des § 24 Abs. 1 UmwStG 2002, die zur Steuerneutralität derartiger Einbringungsvorgänge führt, kann nicht eingewendet werden, dass auf stille Reserven, die in der eingebrachten Sachgesamtheit im Zeitpunkt der Einbringung enthalten sind, später teilweise nicht mehr zugegriffen werden könne.

55 In Teilen des Schrifttums wird zwar vertreten, dass sich ein Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens nach § 24 UmwStG 2002 nur rechtfertigen lasse, soweit diese in einem Substrat gebunden seien, mit dem eine Rechtsträgerschaft verbunden ist. Dies sei allein der Mitunternehmeranteil (so Wüllenkemper, EFG 2011, 495).

56 Dies ist indes unzutreffend. Durch die Einräumung der Darlehensforderung —auf Seiten der KG eine Darlehensverbindlichkeit— anstelle einer Gutschrift auf dem Kapitalkonto ändert sich zwar das Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital und damit —bei fehlenden Ergänzungsbilanzen — die Verteilung der Anteile an den stillen Reserven zwischen den Gesellschaftern. Das Bilanzbild auf der Aktivseite —einschließlich des Umfangs der in den Aktiva enthaltenen stillen Reserven— bleibt jedoch unverändert, so dass die stillen Reserven der Gesellschaft der Besteuerung nicht entzogen werden.

57 dd) Das dargestellte —vom FA ebenfalls beanstandete— Übergehen stiller Reserven auf andere Gesellschafter ist von der gesetzgeberischen Konzeption mit abgedeckt. Diese Rechtsfolge beruht darauf, dass der Kläger den Einbringungsvorgang —in rechtlich zulässiger und in der Praxis üblicher Weise— mit einem unentgeltlichen Übertragungsvorgang i.S. des § 6 Abs. 3 EStG gekoppelt hat. Die letztgenannte Vorschrift ist vom Gesetzgeber aber bewusst geschaffen worden, um das Übergehen stiller Reserven in Fällen unentgeltlicher Übertragungen —typischerweise auf Angehörige— zu ermöglichen. Es ist nicht ersichtlich, weshalb das Übergehen stiller Reserven zwar in den Fällen des § 6 Abs. 3 EStG sachgerecht und vom Gesetzgeber gewollt sein soll, nicht aber dann, wenn ein unter § 6 Abs. 3 EStG fallender Vorgang mit der Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gemäß § 24 UmwStG 2002 gekoppelt wird.

58 Zwar enthält das BFH-Urteil vom 16. Dezember 2004 III R 38/00 (BFHE 209, 62, BStBl II 2005, 554, unter II.2.b) die Aussage, § 24 UmwStG ermögliche nur deshalb eine gewinnneutrale Einbringung, weil die stillen Reserven über die gewährten Gesellschaftsrechte weiterhin demselben Steuersubjekt zugeordnet blieben. Dieses Urteil ist jedoch —ebenso wie diejenigen Entscheidungen, auf die der III. Senat für die zitierte Aussage verweist— zu einem Fall ergangen, in dem ein gegen Entgelt neu eintretender Gesellschafter eine Zuzahlung in das Privatvermögen des Einbringenden geleistet hatte. Derartige Fallgestaltungen sind mit dem Streitfall aber nicht vergleichbar (vgl. bereits oben aa).

59 Im Übrigen kann es auch bei ausschließlicher Anwendung des § 24 UmwStG 2002 durchaus zu einem Übergehen stiller Reserven auf andere Steuersubjekte kommen. Bringt beispielsweise bei einer Gesellschaft, an der zwei Gesellschafter zu je 50 % beteiligt sind, ein Gesellschafter einen Betrieb mit hohen stillen Reserven zu Buchwerten ein, erhöht sich zwar buchmäßig nur sein Kapitalkonto in der Personengesellschaft. Wirtschaftlich sind die stillen Reserven des eingebrachten Betriebs aber teilweise auch auf den Anteil des anderen Gesellschafters übergesprungen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

60 Zudem gehen in den —systematisch eng mit § 24 UmwStG 2002 verwandten— Fällen des § 16 EStG ebenfalls stille Reserven auf andere Steuersubjekte über, wenn eine Betriebsveräußerung als teilentgeltlicher Vorgang anzusehen ist. Die Anwendung der —gerade zu § 16 EStG entwickelten — Einheitstheorie bringt diese Rechtsfolge denknotwendig mit sich.

61 4. Nach diesen Grundsätzen hat der Kläger im Streitfall aus dem Einbringungsvorgang keinen Gewinn realisiert.

62 Die dem Kläger seitens der KG gewährte Gegenleistung ist mit 252.356,12 € zu bewerten (150.000 € Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto zzgl. 102.356,12 € gemeiner Wert der eingeräumten Darlehensforderung).

63 Der (Netto-)Buchwert des vom Kläger eingebrachten Betriebsvermögens beläuft sich ebenfalls auf 252.356,12 €. Dieser Betrag errechnet sich wie folgt:

64

- Buchwert des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens im Zeitpunkt der Einbringung	690.217,80 Euro
- Korrektur um den Buchwert der nicht mit eingebrachten C-GmbH (vgl. dazu die Erläuterungen unten a)	./. 337.861,68 Euro
- abzüglich auf die Angehörigen entfallende Teile des Kapitalkontos (vgl. dazu die Erläuterungen unten b)	./. 100.000,00 Euro
- Saldo	252.356,12 Euro

65 Da die Summe des Nominalbetrags der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Klägers und des gemeinen Werts der Gutschrift auf dem Darlehenskonto den steuerlichen Buchwert der eingebrachten betrieblichen Sachgesamtheit nicht übersteigt, kommt es nicht zu einer Gewinnrealisierung.

66 a) Die Verminderung der Gutschrift auf dem Darlehenskonto um den Buchwert der C-GmbH aufgrund der Unwirksamkeit der Übertragung des Geschäftsanteils an dieser Gesellschaft ist zwar im Gesellschaftsvertrag nicht ausdrücklich geregelt. Sie entspricht jedoch dem Willen des Klägers sowie der übrigen Gesellschafter der KG und ergibt sich damit —aufgrund der insoweit gegebenen Lückenhaftigkeit des Gesellschaftsvertrags— aus der salvatorischen Klausel in § 15 des Gesellschaftsvertrags. Im Übrigen ist diese Vorgehensweise zwischen den Beteiligten unstreitig.

67 b) Der in der Schlussbilanz des Einzelunternehmens ausgewiesene Wert des Kapitalkontos ist zudem um den Nominalbetrag der Kommanditeinlagen zu mindern, die der Kläger seinen Angehörigen zugewendet hat.

68 Die vom FA vertretene prozentuale Aufteilung des Kapitalkontos nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse an der KG —danach würde auf den Kläger ein Anteil von 60 % entfallen— kommt hingegen nicht in Betracht.

69 Dies ergibt sich aus der —bereits vom FG vorgenommenen— Auslegung der notariellen Urkunde, die Grundlage der Einbringung und der Gesellschaftsgründung war (ebenso auf die Auslegung der getroffenen Vereinbarungen abstellend: BFH-Urteil vom 21. September 2000 IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178; aus dem Schrifttum Groh, Der Betrieb 2001, 2162, 2163; Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 583 i.V.m. 532). § 3 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrags zeigt, dass zum einen der Kläger ein Kapitalkonto in Höhe von 100.000 € —zuzüglich der Darlehensforderung— und zum anderen seine Angehörigen feste Kapitalkonten von je 25.000 € bzw. 50.000 € erhalten sollten. Eine prozentuale Beteiligung der Angehörigen am Betriebsvermögen des bisherigen Einzelunternehmens im Umfang von je 10 % bzw. 20 % war danach nicht gewollt.

70 5. Der Senat kann durcherkennen. Eine Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO) ist insbesondere nicht im Hinblick auf die Korrektur der Einbringungsbilanz um den letztlich nicht mit eingebrachten Anteil an der C-GmbH angezeigt. Dies entspricht auch der im Revisionsverfahren geäußerten eigenen Auffassung des Klägers. Zudem hat er nach eigenen Anga-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ben —insoweit unwidersprochen— zwischenzeitlich eine berichtigte Einbringungsbilanz eingereicht, in der die Unwirksamkeit der Übertragung des Geschäftsanteils an der C-GmbH berücksichtigt worden ist.

71 6. Soweit der Kläger 3/4 der Kosten des erstinstanzlichen Verfahrens zu tragen hat, ergibt sich die Kostenentscheidung aus § 137 Satz 1 FGO, da der Kläger die entscheidungserhebliche Unwirksamkeit der Übertragung des Geschäftsanteils an der C-GmbH bereits im Rechtsbehelfsverfahren hätte geltend machen können und müssen. Das zivilgerichtliche Verfahren, in dem die Unwirksamkeit der Anteilsübertragung geklärt worden ist, ist noch während des Einspruchsverfahrens rechtskräftig abgeschlossen worden.

72 Im Übrigen beruht die Kostenentscheidung, nach der das FA die Kosten des Revisionsverfahrens sowie 1/4 der Kosten des Klageverfahrens zu tragen hat, auf § 135 Abs. 1 FGO.

73 Da die Beigeladene keinen Antrag gestellt hat, können ihr keine Kosten auferlegt werden (§ 135 Abs. 3 FGO). Andererseits entspricht es nicht der Billigkeit, ihre außergerichtlichen Kosten dem FA oder der Staatskasse aufzuerlegen (§ 139 Abs. 4 FGO). Nach dem Grundgedanken des Kostenrechts setzt die Erstattungsfähigkeit der Kosten ein Obsiegen der Beigeladenen voraus. Im Streitfall ist jedoch nicht erkennbar, dass sich die steuerliche Rechtsposition der Beigeladenen aufgrund der Entscheidung des erkennenden Senats verbessert hätte.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
OFD Frankfurt/M. 31.3.2017
OFD Frankfurt/M. 23.8.2016
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 17.9.2014 - IV R 33/11
FG Düsseldorf 24.11.2010 - 15 K 931/09 F

Fundstelle(n):
Nr. 12/2013 S. 627
BB 2013 S. 2863 Nr. 47
BB 2014 S. 2604 Nr. 43
BB 2014 S. 49 Nr. 1
BFH/NV 2013 S. 2006 Nr. 12
BFH/PR 2014 S. 31 Nr. 1
BStBl II 2016 S. 639 Nr. 14
DB 2013 S. 14 Nr. 45
DB 2013 S. 2538 Nr. 45
DB 2013 S. 6 Nr. 45
DStR 2013 S. 2380 Nr. 45
DStRE 2013 S. 1399 Nr. 22
EStB 2013 S. 443 Nr. 12
FR 2014 S. 68 Nr. 2
GStB 2014 S. 11 Nr. 3
GStB 2014 S. 2 Nr. 1
GmbH-StB 2013 S. 364 Nr. 12
GmbHR 2013 S. 1325 Nr. 24
KSR direkt 2013 S. 7 Nr. 12
KÖSDI 2013 S. 18637 Nr. 12
NWB-EN Nr. 872/2013 (Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen ein sog. Mischentgelt)
NWB-Eilnachricht Nr. 50/2013 S. 3950

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

StBW 2013 S. 1041 Nr. 23
StBW 2013 S. 1056 Nr. 23
StuB-Bilanzreport Nr. 23/2013 S. 927
ZIP 2013 S. 88 Nr. 45
[IAAAE-47925]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.