BFH: Einbringung mehrerer Mitunternehmeranteile

Werden im Wege einer Sacheinlage mehrere Mitunternehmeranteile mit positiven und negativen Kapitalkonten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, sind die Voraussetzungen für die Übertragung zu Buchwerten sowohl für jeden Gesellschafter als auch für jeden einzelnen Sacheinlagegegenstand gesondert zu prüfen. Eine Saldierung von negativen und positiven Kapitalkonten verschiedener Mitunternehmeranteile desselben Übertragenden ist nicht möglich.

Sachverhalt

Die Gesellschafter von zwei GbRs brachten ihre Anteile im Wege einer Sacheinlage in eine neu gegründete GmbH zu Buchwerten ein. Dabei wies die Bilanz einer der eingebrachten GbR ein negatives Kapital aus, während das Kapital der anderen GbR positiv war. Die Gesellschafter vertraten die Auffassung, dass die Kapitalkonten beider GbRs zu saldieren seien. Das Finanzamt hingegen hielt eine Saldierung für ausgeschlossen, vielmehr seien die Buchwerte der Gesellschaft mit negativem Kapital auf 0 Euro mit entsprechender Gewinnrealisierung aufzustocken. Einspruch und Klage beim FG hatten keinen Erfolg.

Entscheidung

Auch der BFH lehnt eine Saldierung ab.

Einbringung von Mitunternehmeranteilen zu Buchwerten

Bei Einbringung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Wege einer Sacheinlage darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen gemäß § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen, soweit die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen. Übersteigen demgegenüber die Passivposten die Aktivposten, sind die im eingebrachten Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven soweit aufzudecken, als dies zum Ausgleich des auf die jeweilige Sacheinlage bezogenen Negativkapitals erforderlich ist.

Keine Gesamtbetrachtung der eingebrachten Mitunternehmeranteile

In der Rechtsprechung der Finanzgerichte und im Schrifttum unstrittig ist, dass die Voraussetzungen für eine Buchwerteinbringung nach § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG für jeden Sacheinlagegegenstände einbringenden Gesellschafter gesondert zu prüfen sind (z.B. Sächsisches FG, Urteil vom 28.07.2010, 2 K 322/10). Umstritten ist indes, ob auch bei Einbringung mehrerer Sacheinlagegegenstände (z.B. Mitunternehmeranteile) durch dieselbe Person die Voraussetzungen für jeden Sacheinlagegegenstand gesondert zu prüfen sind oder ob insoweit eine Gesamtbetrachtung bzw. Saldierung erfolgen kann (so z.B. Sächsisches FG, Urteil vom 28.07.2010, 2 K 322/10).

Der BFH kommt nun zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG sowohl für die beiden Gesellschafter als auch für die insgesamt vier eingebrachten Mitunternehmeranteile jeweils gesondert zu prüfen sind.

Der BFH sieht im Wortlaut der Vorschrift des § 20 UmwStG („ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil“) eine Beschränkung der Voraussetzungsprüfung auf den einzelnen – konkreten – Sacheinlagegegenstand. Das sieht auch der Gesetzgeber so, der feststellt, dass "hinsichtlich eines jeden Mitunternehmeranteils ein gesonderter Einbringungsvorgang vorliegt" (BTDrucks 16/2710, S. 43).

Betroffene Norm

§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG

Streitjahr 2010

Anmerkungen

Soweit ersichtlich hat sich der BFH erstmalig mit der Fragestellung befasst, ob die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG sowohl für die einbringenden Gesellschafter als auch für jeden eingebrachten Sacheinlagegegenstand gesondert zu

prüfen sind. In Einklang mit der Rechtsprechung der Finanzgerichte (z.B. Sächsisches FG, Urteil vom 28.07.2010, 2 K 322/10) wurde nun erstmalig höchstrichterlich entschieden, dass die Voraussetzungen für jeden Gesellschafter gesondert zu prüfen sind. Der BFH widerspricht jedoch der FG-Rechtsprechung (so z.B. Sächsisches FG, Urteil vom 28.07.2010, 2 K 322/10), wenn er zu dem Schluss kommt, dass bei Einbringung mehrerer Sacheinlagegegenstände durch dieselbe Person keine Gesamtbetrachtung bzw. Saldierung erfolgen kann.

Vorinstanz

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10.02.2016, 11 K 12073/15, EFG 2016, S. 954

Fundstelle

BFH, Urteil vom 13.09.2018, [I R 19/16](#), lt. BMF-Schreiben vom [11.06.2019](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 28.07.2010, 2 K 322/10, EFG 2011, S. 2027

BTDrucks 16/2710, S. 43

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.