

Das Schicksal steuerlicher Verlustvorträge in Anwachsungsfällen

cher Anteilseignerwechsel i.S.d. § 8c KStG erblickt werden soll.

Gleichwohl wird im Schrifttum²⁴ vielfach die Auffassung vertreten, dass auch die Anwachsung eine schädliche Übertragung i.S.d. § 8c KStG darstelle. Vor dem Hintergrund der im Zusammenhang mit § 8c KStG sehr restriktiven Haltung der Finanzverwaltung, die auch an anderen Stellen des zu dieser Vorschrift ergangenen BMF-Schr. v. 4.7.2008²⁵ zum Ausdruck kommt, muss m.E. davon ausgegangen werden, dass sich die Finanzverwaltung in dieser Frage voraussichtlich eher der zuletzt genannten, aus Sicht der Steuerpflichtigen ungünstigeren Auffassung anschließen und demzufolge auch die Anwachsung als schädlichen mittelbaren Anteilseignerwechsel qualifizieren wird. Die für die Anwendung des § 8c KStG erforderliche Übertragung könnte dabei in derjenigen schuldrechtlichen Vereinbarung²⁶ erblickt werden, die letztlich die Anwachsung als zwingende Rechtsfolge auslöst. Die Anwachsung bewirkt zudem eine Verkürzung der Beteiligungskette oberhalb der Verlustgesellschaft, so dass nach der o.g. Verwaltungsauffassung auch das Tatbestandsmerkmal des Anteilseignerwechsels erfüllt wäre.

Ein solches Ergebnis wäre aus meiner Sicht allerdings steuer- und wirtschaftspolitisch völlig verfehlt, insbesondere vor dem Hintergrund der Ende 2008 eingetretenen Finanz- und Wirtschaftskrise. Deshalb hat der Gesetzgeber nunmehr zu Recht mit dem sog. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz*²⁷ eine Gesetzesänderung vorgenommen, indem eine sog. „Konzernklausel“ in § 8c KStG eingefügt worden ist²⁸. Gemäß § 8c Abs. 1 S. 5 KStG liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Die vorstehend skizzierte Problematik wird sich daher für Neufälle erübrigen; für Altfälle²⁹ bleibt das Problem aber virulent.

V. Fazit

Auch in Anwachsungsfällen bedarf es aus Beratersicht stets einer Überprüfung, ob bzw. inwieweit hierdurch vorhandene steuerrechtliche Verlustvorträge tangiert werden. Wenn z.B. eine Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG durch Austritt der nicht am Vermögen beteiligten Komplementär-GmbH liquidationslos erlischt und das gesamte Gesellschaftsvermögen einer als einzige Gesellschafterin verbleibenden Kommanditisten-GmbH anwächst, so führt dies entgegen dem Wortlaut von § 15 a Abs. 2 EStG nicht zu einem Wegfall der sog. verrechenbaren Verluste. Es kommt m.E. zwar nicht zu einer Umwandlung der verrechenbaren Verluste in einen aus-

gleichsfähigen Verlust. Aber die verrechenbaren Verluste werden weiterhin auf Ebene der (ehemaligen) Kommanditisten-GmbH gesondert festgestellt und können mit künftigen Gewinnen – m.E. auch mit solchen, die nicht unmittelbar aus dem im Zuge der Anwachsung übergegangenen Betrieb resultieren – verrechnet werden.

Etwaige auf Ebene der durch Anwachsung „aufzulösenden“ Personengesellschaft selbst vorhandene gewerbsteuerliche Fehlbeträge i.S.v. § 10a GewStG gehen ebenfalls nicht verloren, d.h. diese können von dem aufnehmenden Gesellschafter zukünftig insoweit geltend gemacht werden, als sie entsprechend der Gewinnverteilung auf ihn entfallen. Ob dies auch für etwaige gewerbsteuerliche Fehlbeträge auf Ebene von unterhalb der mittels Anwachsung „aufzulösenden“ Gesellschaft angesiedelten Personengesellschaften gilt, ist derzeit allerdings noch unklar. Zwar vertritt die Finanzverwaltung in dem Entwurf der Gewerbesteuerrichtlinien 2009 die Auffassung, dass es hier zu einem anteiligen Wegfall der gewerbsteuerlichen Verlustvorträge käme. Es bleibt allerdings abzuwarten, wie der BFH in dieser Frage entscheiden wird. Aktuell ist ein entsprechendes Revisionsverfahren beim BFH noch anhängig.

Wenngleich es sicherlich gute Ansatzpunkte für die Gegenauffassung gibt und unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung letztlich auch nicht nachvollziehbar erscheint, weshalb die in Anwachsungsfällen zwangsläufig eintretende Verkürzung der Beteiligungskette einen schädlichen Anteilseignerwechsel i.S.v. § 8c KStG bewirken soll, so muss letztlich doch mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung entsprechende (Alt-)Fälle als schädlich qualifiziert. Damit käme es zu einem endgültigen Wegfall von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen auf Ebene einer unterhalb der mittels Anwachsung „aufzulösenden“ Personengesellschaft angesiedelten Tochterkapitalgesellschaft. Mit der Einführung der Konzernklausel in § 8c KStG könnte die Problematik indes für neue Anwachsungsfälle entfallen.

GmbH-Beratung

Sigmund Perwein*

Einbringung eines Einzelunternehmens im Wege der Kapitalerhöhung Schenkung an die Mitgesellschafter der GmbH?

Erfolgt eine Kapitalerhöhung bei einer GmbH durch Sacheinlage, insbesondere durch Übertragung eines Einzelunternehmens, so ist streitig, ob und unter welchen Umständen dies bei den Mitgesellschaftern zu einer schenkungssteuerpflichtigen Zuwendung führen kann. Eine solche Situation kann sich z.B. ergeben, wenn eine Betriebsaufspaltung oder Verpachtung eines Gewerbebetriebs als Ganzes durch Einbringung des Besitzunternehmens

²⁴ Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, Bd.2, § 8c KStG Rz. 16; Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 8c KStG, Anm. J07-16; Suchanek/Herbst, Ubg 2008, 669 (673).

²⁵ BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2745-a/08/10001 – DOK 2008/0349554, BStBl. I 2008, 736 = GmbHHR 2008, 883, Fn. 18.

²⁶ Z.B. Kündigung des aus der Gesellschaft ausscheidenden Gesellschafters nach § 723 BGB.

²⁷ Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 ff.

²⁸ Dazu Frey/Mückel, GmbHHR 2010, 71 ff.

²⁹ Nach § 34 Abs. 7b KStG kann die Konzernklausel erstmals für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 in Anspruch genommen werden.

* Sigmund Perwein ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht in der Steuerberater- und Rechtsanwaltskanzlei Reichert & Reichert in Singen/Hohentwiel.

mens bzw. des Verpachtungsunternehmens in die Betriebs-GmbH beendet wird, an welcher neben dem Inhaber des Besitz- bzw. Verpachtungsunternehmens noch weitere Gesellschafter beteiligt sind, oder wenn ein bisher nicht an der GmbH beteiligter Dritter erstmalig im Rahmen der Kapitalerhöhung Mitgesellschafter der GmbH wird. Eine entscheidende Rolle spielt dabei auch die Frage, wie die übernehmende Kapitalgesellschaft das übergehende Vermögen bewertet. Diese Problematik und Lösungswege daraus werden in dem vorliegenden Beitrag behandelt.

I. Einführung und Problemaufriss

Folgendes Beispiel soll uns durch diesen Beitrag begleiten:

X ist Mehrheitsgesellschafter (70 %) der Y-GmbH, an der zudem seine Ehefrau E (20 %) und seine Tochter T (10 %) beteiligt sind. Die Y-GmbH ist eine reine Betriebs-GmbH und hat von X dessen gesamten Gewerbebetrieb einschließlich des Geschäftswerts, der einen erheblichen Umfang hat, gepachtet. Der Verpachtungsbetrieb soll nun in die Y-GmbH im Rahmen einer Kapitalerhöhung eingebracht werden, wobei nur X neue Anteile erhalten soll.

Zivilrechtlich kommen zwei Wege in Betracht, auf welchen die Übertragung des Verpachtungsbetriebs auf die GmbH erfolgen kann, nämlich zum einen eine Ausgliederung zur Aufnahme gemäß §§ 152 ff. UmwG und zum anderen eine Übertragung außerhalb des Umwandlungsgesetzes im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Ertragsteuerlich kommt in beiden Konstellationen bei Einbringung eines Betriebs in eine GmbH gegen Gewährung neuer Anteile § 20 UmwStG zur Anwendung, gemäß dessen Abs. 2 bei Vorliegen aller Voraussetzungen eine – steuerneutrale – Buchwertfortführung auf Antrag möglich ist.

Die Handelsbilanz der Y-GmbH vor der Kapitalerhöhung sieht wie folgt aus:

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen 5.000	Stammkapital 25.000
Umlaufvermögen 145.000	Gewinnvortrag 50.000
Summe 150.000	Verbindlichkeiten 75.000
	Summe 150.000

Der Verkehrswert der Y-GmbH beträgt 400.000 €.

Beim Verpachtungsunternehmen stellt sich die Handelsbilanz vor der Kapitalerhöhung wie folgt dar:

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen 250.000	Eigenkapital 100.000
Umlaufvermögen 50.000	Verbindlichkeiten 200.000
Summe 300.000	Summe 300.000

Der Verkehrswert des Verpachtungsbetriebs beträgt 1.200.000 €, wobei der Einfachheit halber davon ausgegangen wird, dass stille Reserven im Anlagenvermögen nicht vorhanden sind, die Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert des Eigenkapitals von 1.100.000 € also alleine auf den Geschäftswert entfällt.

II. Freigebiges Zuwendung an die Mitgesellschafter gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?

1. Vorüberlegungen zum Betrag der Kapitalerhöhung und zur Bewertung des übergehenden Vermögens

Eine freigebiges Zuwendung setzt gedanklich voraus, dass der dem X im Rahmen der Kapitalerhöhung ausgegebene neue Anteil an der Y-GmbH hinsichtlich seines Nennbetrags hinter dem Verkehrswert des Verpachtungsbetriebs zurückbleibt. Nur in diesem Fall können sich nämlich durch die Übertragung des Verpachtungsunternehmens des X auf die Y-GmbH auch die Verkehrswerte der Anteile der E und der T an der Y-GmbH erhöhen, weil sich dann der über dem Nennbetrag des an den X neu ausgegebenen Anteils liegende Verkehrswert des übertragenen Verpachtungsbetriebs quotale auch auf die Anteile der E und T verteilt. Erfolgt die Übernahme des Vermögens des Verpachtungsbetriebs durch die GmbH nicht zum Buchwert, sondern zu einem Zwischenwert oder dem Zeitwert, so kommt es darauf an, wie die dann regelmäßige stattfindende Verbuchung des über den Nennbetrag des ausgegebenen Anteils hinausgehenden Betrags als Kapitalrücklage im Verhältnis der Gesellschafter untereinander wirkt. Hier- von ausgehend lassen sich die folgende Konstellationen unterscheiden:

- Übertragung zum Buchwert, wobei der Betrag der Kapitalerhöhung dem Buchwert des übergehenden Vermögens entspricht,
- Übertragung zum Verkehrswert, wobei der Betrag der Kapitalerhöhung dem Verkehrswert des übergehenden Vermögens entspricht,
- Übertragung über dem Verkehrswert, wobei der über den Nennbetrag der Kapitalerhöhung hinausgehende Betrag in die Kapitalrücklage gebucht wird und die Kapitalrücklage allen Gesellschaftern zusteht,
- Übertragung über dem Verkehrswert, wobei der über den Nennbetrag der Kapitalerhöhung hinausgehende Betrag in die Kapitalrücklage gebucht wird und der entsprechende Betrag dem Gesellschafter X zugeordnet wird.

2. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte und die Auffassung der Finanzverwaltung

a) Grundlinien der Rechtsprechung

In der Rechtsprechung der Finanzgerichte werden im Zusammenhang mit Schenkungen an einen Mitgesellschafter durch Vermögenszuführungen eines Gesellschafter in die GmbH folgende Fallgruppen diskutiert:

- a) Schenkung durch zinsloses Darlehen¹⁾
- b) Schenkung durch originären Erwerb eines Anteils an einer im Rahmen der Begründung einer Betriebsaufspaltung neu errichteten Betriebs-GmbH²⁾
- c) Schenkung durch verdeckte Gewinnausschüttung an Angehörige³⁾

¹⁾ BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 = GmbHR 1996, 306.

²⁾ BFH v. 19.6.1996 – II R 83/92, BStBl. II 1996, 616 = GmbHR 1996, 871.

³⁾ BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, GmbHR 2008, 334.

- d) Schenkung durch Einbringung eines Einzelunternehmens im Wege der Kapitalerhöhung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Gründung einer GmbH mit Angehörigen⁴?
- e) Schenkung an Neugesellschafter durch Erwerb eines Anteils im Zuge einer Kapitalerhöhung, wenn die Einlage hinter dem gemeinen Wert des Anteils zurückbleibt⁵?
- f) Schenkung an Altgesellschafter durch Einbringung eines Einzelunternehmens durch einen Dritten oder Mitgesellschafter, wenn der gemeine Wert der Sacheinlage über dem Nennbetrag der ausgegebenen Anteile liegt⁶?

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte lässt sich wie folgt systematisieren:

- a) Soweit es nicht um eine Kapitalerhöhung geht, nimmt die Rechtsprechung keine Schenkung an die Mitgesellschafter an, sondern ggf. eine Schenkung an die GmbH selbst⁷; die Erhöhung des Werts der Anteile der Mitgesellschafter sei hier nur ein „Reflex“ der Gesellschafterstellung.
- b) Bei einer Barkapitalerhöhung, wenn dabei die Einlage des Neugesellschafters hinter dem gemeinen Wert des Anteils zurückbleibt, nimmt der BFH⁸ eine (gemischte) Schenkung des Geschäftsanteils an den Neugesellschafter an, während das FG Münster⁹ eine Schenkung an die GmbH selbst annimmt.
- c) Im Zusammenhang mit einer Sachkapitalerhöhung gibt es vom BFH bisher nur die Entscheidung in dem etwas eigentümlichen Fall, dass am Tage der Bar-

Gründung einer Familien-GmbH sogleich noch eine Sachkapitalerhöhung beschlossen wurde und der Vater dabei sein Einzelunternehmen einbrachte, dessen Wert über dem Nennbetrag des erhaltenen Anteils lag; der BFH nahm hier eine (gemischte) Schenkung der Gründungsanteile an die „Altgesellschafter“ an¹⁰. Das FG Nürnberg¹¹ hat „exakt“ den Beispielfall¹² gelöst, welcher dem vorliegenden Beitrag zugrunde liegt und dabei eine Schenkung an die anderen Altgesellschafter angenommen. Der Gesellschafter, der Revision gegen das Urteil eingelegt hat, hat sich vor dem FG – m.E. zu Unrecht – auf die Urteile des BFH v. 25.10.1995¹³ und v. 19.6.1996¹⁴ berufen – also zwei Urteile, in denen es gerade nicht um Kapitalerhöhungen ging – offensichtlich mit dem Ziel, dass im Ergebnis allenfalls eine Schenkung an die GmbH herauskommt.

b) Betrachtung der Urteile des BFH v. 12.7.2005 und des FG Nürnberg v. 28.2.2008:

Das FG Nürnberg kommt zu Recht zu einer (gemischten) Schenkung an die anderen Altgesellschafter. Im Rahmen der Kapitalerhöhung brachte einer der Altgesellschafter Geschäftsanteile an einer anderen GmbH in die GmbH ein und nur dieser Gesellschafter erhielt im Rahmen der Sachkapitalerhöhung einen neuen Geschäftsanteil. Der Nennbetrag des neu ausgegebenen Geschäftsanteils lag deutlich unter dem gemeinen Wert der Sacheinlage (Geschäftsanteile an einer anderen GmbH). Es lag also handelsrechtlich eine Übertragung zum Buchwert vor. Der über dem Nennbetrag des im Rahmen der Kapitalerhöhung ausgegebenen Geschäftsanteils hinausgehende Wert der Sacheinlage begründete damit im Vermögen der GmbH stille Reserven, welche sich bei Bewertung der Anteile der anderen Altgesellschafter Wert erhöhend auswirken.

Zu Recht führt das FG Nürnberg auch aus, dass der BFH mit seinem Urt. v. 12.7.2005¹⁵ keinen dem Fall des FG Nürnberg vergleichbaren Fall entschieden hat. Der BFH hatte in seinem Urteil nämlich im Ergebnis nicht über eine Werterhöhung alter Anteile durch eine Sachkapitalerhöhung entschieden, sondern aufgrund der von ihm als einheitliches Vertragswerk angesehenen nahezu gleichzeitigen GmbH-Gründung und Sachkapitalerhöhung über eine (gemischte) Schenkung eines bereits von Anfang an wert erhöhten Anteils¹⁶.

Die vom Steuerpflichtigen im Verfahren des FG Nürnberg eingelegte Revision¹⁷ wird also aller Voraussicht nach zu der erstmaligen Entscheidung des BFH über die Frage führen, ob eine Sachkapitalerhöhung zum Buchwert bei tatsächlich höherem gemeinen Wert des Einlagegegenstandes gegenüber den nicht an der Kapitalerhöhung beteiligten Altgesellschaftern eine Schenkung darstellt.

Will man einen Ausblick auf die Entscheidung des BFH wagen, so wird diese aus Sicht des Verfassers nur zu einer Bestätigung des Urteils des FG Nürnberg führen können. Denn der BFH hat die im Grunde gleich gelagerten Fälle der (gemischten) Schenkung an Neugesellschafter im Rahmen einer Barkapitalerhöhung, bei welchen die Bareinlage hinter dem gemeinen Wert der ausgegebenen Anteile zurückbleibt, bereits im Sinne der Bejahung einer Schenkung an die Neugesellschafter entschieden¹⁸. Ob stille Reserven, die bereits vorhanden sind, auf Neuanteile überspringen oder stille Reserven, die durch Einlage neu zugeführt werden, auf Altanteile überspringen, bleibt gleichgültig.

4 BFH v. 12.7.2005 – II R 8/04, BStBl. II 2005, 845 = GmbHR 2005, 1575.

5 BFH v. 20.12.2000 – II R 42/99, BStBl. II 2001, 454 = GmbHR 2001, 632 m. Komm. *Binnewies*; BFH v. 30.5.2001 – II R 6/98, GmbHR 2001, 1183; FG Münster v. 18.10.2007 – 3 K 3325/05 Erb, EFG 2008, 313; Revision durch die Finanzverwaltung eingelegt.

6 FG Nürnberg v. 28.2.2008 – 4 K 1708/2007, Haufe Steuer-Office; Revision durch Steuerpflichtigen eingelegt.

7 BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 = GmbHR 1996, 306; BFH v. 19.6.1996 – II R 83/92, BStBl. II 1996, 616 = GmbHR 1996, 871; BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, GmbHR 2008, 334.

8 BFH v. 20.12.2000 – II R 42/99, BStBl. II 2001, 454 = GmbHR 2001, 632 m. Komm. *Binnewies*; BFH v. 30.5.2001 – II R 6/98, GmbHR 2001, 1183.

9 FG Münster v. 18.10.2007 – 3 K 3325/05 Erb, EFG 2008, 313; Revision durch die Finanzverwaltung eingelegt.

10 BFH v. 12.7.2005 – II R 8/04, BStBl. II 2005, 845 = GmbHR 2005, 1575.

11 FG Nürnberg v. 28.2.2008 – 4 K 1708/2007, Haufe Steuer-Office; Revision durch Steuerpflichtigen eingelegt.

12 Im Urteilsfall wurden statt einem Unternehmen Geschäftsanteile an einer anderen GmbH eingebracht, was aber nichts ändert, denn in beiden Fällen handelt es sich um eine Sachkapitalerhöhung.

13 BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 = GmbHR 1996, 306.

14 BFH v. 19.6.1996 – II R 83/92, BStBl. II 1996, 616 = GmbHR 1996, 871.

15 BFH v. 12.7.2005 – II R 8/04, BStBl. II 2005, 845 = GmbHR 2005, 1575.

16 So ausdrücklich *Viskopf* in seiner Kommentierung zu BFH v. 12.7.2005, Haufe Steuer-Office, HaufeIndex: 1439444.

17 BFH-Verfahren II R 28/08 – eingegangen am 21.8.2008.

18 BFH v. 20.12.2000 – II R 42/99, BStBl. II 2001, 454 = GmbHR 2001, 632 m. Komm. *Binnewies*; BFH v. 30.5.2001 – II R 6/98, GmbHR 2001, 1183.

c) Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung würde sich naturgemäß freuen, vertritt sie doch bereits bisher die Auffassung, dass in den vorliegenden Konstellationen eine Schenkung an die Mitgesellschafter gegeben ist¹⁹.

III. Auswege durch Gestaltung?

1. Denkbar wäre natürlich, dass E und T in unserem Beispielfall an der Kapitalerhöhung teilnehmen. Damit daraus dann aber keine ertragsteuerlichen Probleme entstehen, müsste X mit E und T zunächst unter Einbringung seines Verpachtungsbetriebs eine GbR oder OHG gründen, so dass E und T über § 6 Abs. 3 EStG, §§ 13a, 13 b ErbStG steuerneutral begünstigte Mitunternehmeranteile erwerben. Alle drei würden dann im Rahmen der Kapitalerhöhung unter Anwendung von § 20 UmwStG ihre Mitunternehmeranteile in die GmbH einbringen. Die Einbringung nach § 20 UmwStG wäre auch keine schädliche Veräußerung i.S.d. § 13 a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG²⁰. Hier schenkt dann X der E und der T zwar auch etwas (nämlich Mitunternehmeranteile); im Gegensatz zur Zuwendung durch die Sachkapitalerhöhung beinhaltet diese Schenkung aber begünstigtes Betriebsvermögen (Mitunternehmeranteile), während dies bei der Sachkapitalerhöhung nicht der Fall wäre.

2. Wo dies nicht in Betracht kommt, so wenn z.B. X, E und T nicht familiär miteinander verbunden wären, sondern fremde Dritte wären, müssen andere eine Gestaltung gefunden werden.

a) Nennbetrag der Sachkapitalerhöhung entspricht dem gemeinen Wert:

Denkbar wäre, dass X seinen Verpachtungsbetrieb handelsrechtlich zum gemeinen Wert in die Y-GmbH einbringt und dafür einen Geschäftsanteil in Höhe des gemeinen Werts bzw. Verkehrswert erhält.

In den Zeiten vor der Änderung des Umwandlungssteuergesetzes durch das *SEStEG* ab 13.12.2006 und der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, führte die steuerlich gewünschte Buchwertfortführung auch zwingend zum handelsrechtlichen Buchwertansatz. Seit dem *SEStEG* können die handelsrechtlichen Möglichkeiten der Einlagebewertung nunmehr unabhängig vom Ansatz in der Steuerbilanz ausgenutzt werden.

Würde die Kapitalerhöhung in unserem Beispielfall im Rahmen einer Ausgliederung zur Aufnahme nach §§ 152 ff. UmwG erfolgen, so stünde der Y-GmbH gemäß § 24 UmwG die Möglichkeit offen, das übergehende Vermögen mit den Buchwerten des Verpachtungsbetriebs oder einem höheren Wert, höchstens aber dem Zeitwert, anzusetzen²¹.

Bei einer Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge galten schon immer die Einlage- bzw. Tauschgrundsätze und müssten, auch wenn die Praxis häufig Buchwerte angesetzt hat und weiter ansetzt, eigentlich in jedem Fall die Zeitwerte angesetzt werden²².

Hier stellen sich dann allerdings zwei neue Fragen: zum einen die Frage, wie hoch der Verkehrswert ist und zum anderen die Frage, ob das Handelsregister bereit ist, die Kapitalerhöhung einzutragen.

Die Feststellung des Verkehrswerts kann in einem solchen Fall im Grunde nur durch eine Unternehmensbewertung erfolgen. Das entsprechende Gutachten wird dann auch

mit Sicherheit für die Anmeldung der Kapitalerhöhung beim Handelsregister benötigt, weil ohne dieses das Handelsregister sich nicht von der ordnungsgemäßen Aufbringung der Einlage überzeugen kann. Während der Rechtsverkehr im Übrigen, solange keine Prüfungspflicht besteht, wenig Anstoß an dem dann deutlich erhöhten Eigenkapital der Y-GmbH nehmen würde (Erhöhung von 25.000€ auf 1.225.000€), dürfte insbesondere die unvorbereitete Hausbank der Y-GmbH vermutlich eher kritisch auf das „aufgestockte“ Eigenkapital der Y-GmbH schauen, so dass vorab dringend eine Einbeziehung der Hausbank in entsprechende Pläne vorzunehmen ist.

In jedem Fall käme es bei dieser Gestaltung nicht zu einer Zuwendung an die anderen Altgesellschafter, weil der Verkehrswert des Verpachtungsunternehmens sich in voller Höhe im Nennbetrag des dem X im Rahmen der Kapitalerhöhung neu ausgegebenen Geschäftsanteils ausdrückt.

Die Handelsbilanz der Y-GmbH nach der Kapitalerhöhung würde wie folgt aussehen:

Aktiva	Passiva
Geschäftswert 1.100.000	Stammkapital 1.225.000
Anlagevermögen 255.000	Gewinnvortrag 50.000
Umlaufvermögen 195.000	Verbindlichkeiten 275.000
Summe 1.550.000	Summe 1.550.000

b) Über den Nennbetrag der Kapitalerhöhung hinausgehender Verkehrswert der Einlage wird als Kapitalrücklage verbucht:

Möglich wäre, auch den Verkehrswert der Sacheinlage nicht in voller Höhe auf die Erhöhung des Stammkapitals zu verwenden, sondern zu vereinbaren, dass ein überschüssiger Betrag in die Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 HGB verbucht wird.

Würde man z.B. die Kapitalerhöhung auf den Buchwert des Eigenkapitals (100.000€) des Verpachtungsbetriebs begrenzen, so würde die Handelsbilanz der Y-GmbH nach der Kapitalerhöhung wie folgt aussehen:

Aktiva	Passiva
Geschäftswert 1.100.000	Stammkapital 125.000
Anlagevermögen 255.000	Kapitalrücklage 1.100.000
Umlaufvermögen 195.000	Gewinnvortrag 50.000
Summe 1.550.000	Verbindlichkeiten 275.000
	Summe 1.550.000

Allerdings stellt sich die Frage, ob hierdurch das Problem der Bereicherung der Altgesellschafter beseitigt ist? Die vorläufige Antwort müsste ganz „anwaltstypisch“ lauten: es kommt darauf an! Nämlich darauf, wie in der Satzung der GmbH bei deren Liquidation, aber auch bei (soweit

¹⁹ Gleichl. Ländererlasse v. 15.3.1997, BStBl. I 1997, 350.

²⁰ Vgl. zum Ganzen: *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Stand Juli 2009, § 13 a Rz. 251 ff.; *Kapp/Ebeling*, ErbStG, Stand April 2009, § 13 a Rz. 79.

²¹ Vgl. zum Ganzen: *Budde/Förschle/Winkeljohann*, Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, KRz. 5 ff. und KRz. 41 ff.

²² *Budde/Förschle/Winkeljohann*, Sonderbilanzen, 4. Aufl. 2008, S. 499.

zugelassen) Kündigung, Erbfall, Ausschluss oder Andienungspflicht gegenüber Mitgesellchaftern die Vergütung bzw. Abfindung des Geschäftsanteils des ausscheidenden Gesellschafter geregelt ist. Soweit hier z.B. Regelungen bestehen, die eine Bewertung nach dem Ertragswertverfahren vorsehen und im Ergebnis der Unternehmenswert auf den quotalen Anteil am Stammkapital herab gebrochen wird, ändert die Verbuchung des auch größten Teils des übergehenden Sachwerts in die Kapitalrücklage nichts daran, dass die Geschäftsanteile der anderen Altgesellschafter an Wert hinzugewinnen, die anderen Altgesellschafter also auf Kosten des einbringenden Altgesellschafter bereichert sind, in unserem Beispiel also E und T auf Kosten von X.

c) Über den Nennbetrag der Kapitalerhöhung hinausgehender Verkehrswert der Einlage wird als Kapitalrücklage verbucht und dem X im Innenverhältnis zugewiesen:

Die Verbuchung der 1.100.000€ in die Kapitalrücklage muss also mit einer Änderung der Satzung der GmbH einhergehen, welche – zunächst vereinfachend formuliert – dahin geht, dass der dem X in unserem Beispielfall im Rahmen der Kapitalerhöhung ausgegebene Geschäftsanteil im Nennbetrag von 100.000€ in jedem Fall der Abfindung bei Ausscheiden des X aus der Y-GmbH mit einem zusätzlichen „Wert“ i.H.v. 1.100.000€ dotiert wird.

Es wird hier bewusst der Begriff „Wert“ statt des Begriffs „Betrag“ gewählt, denn es kann nicht in jedem Fall darum gehen, dass der betroffene Gesellschafter, in unserem Beispiel wäre dies X, bei seinem Ausscheiden zusätzlich zur Abfindung einen Betrag i.H.v. 1.100.000€ ausbezahlt erhält. Dies kann zur Vermeidung einer Schenkung an die anderen Altgesellschafter auch gar nicht als notwendig gefordert werden. Denn es ist ja nicht gesagt, dass das im Rahmen der Kapitalerhöhung eingebrachte Unternehmen des X in 5 oder 10 Jahren, wenn X ausscheiden sollte, tatsächlich noch den Wert und die Bedeutung für die Y-GmbH hat, den es zum Zeitpunkt der Einbringung gehabt hat. Entscheidend ist also alleine, dass zum Zeitpunkt der Einbringung des Einzelunternehmens des X in die Y-GmbH sicher gestellt ist, dass Geschäftsanteile der anderen Gesellschafter nicht durch den aktuellen Wert des eingebrachten Unternehmens werterhöht werden. Damit ist im Übrigen auch klar, dass spätere Wertsteigerungen des eingebrachten Unternehmens als nunmehriger Teil der Y-GmbH auch die Geschäftsanteile der anderen Altgesellschafter wertmäßig erhöhen dürfen. Denn nach der Einbringung handelt es sich bei dem eingebrachten Unternehmen um Vermögen der GmbH. Und wenn aus diesem heraus sich zukünftig dann die Geschäftsanteile aller Gesellschafter wertmäßig erhöhen, so liegt dem derselbe „Reflex“ zugrunde, wie in den Urteilen des BFH v. 25.10.1995²³ und v. 19.6.1996²⁴, ist die Bereicherung also nur eine Folge der Gesellschafterstellung und damit schenkungssteuerlich irrelevant.

Doch zurück zur Gestaltung der Abfindungsklausel in der Satzung der Y-GmbH. Regelungsziel muss es sein, die

Kapitalrücklage i.H.v. 1.100.000€ im Verhältnis der Gesellschafter untereinander dem X zuzuordnen²⁵. Denkbar sind hier vielerlei Gestaltungen, u.a. die Folgenden:

aa) So könnte man z.B. bei der Änderung der Satzung der Y-GmbH, welche durch die Kapitalerhöhung ohnehin ansteht, in einer Abfindungsklausel zunächst als Faktor das Verhältnis definieren, in welchem das eingebrachte Unternehmen hinsichtlich des in die Kapitalrücklage gehenden Teilbetrags dessen Verkehrswerts (1.100.000€) zum Verkehrswert der Y-GmbH vor der Einbringung (400.000€) steht. In unserem Fall beträgt der Wert des Einzelunternehmens abgerundet 73% des Gesamtverkehrswerts beider Unternehmen von 1.500.000€ (1.100.000€ + 400.000€).

Wird nun geregelt, dass die Abfindung für einen Geschäftsanteil eines ausscheidenden Gesellschafter nach dem Ertragswertverfahren zu ermitteln ist, so erhalte X bei einem Ausscheiden dann den Ertragswert entsprechend seiner Anteilsquote ausbezahlt. Ergänzend wäre bezogen auf den Geschäftsanteil, welchen X im Rahmen der Kapitalerhöhung übernommen hat, zu regeln, dass er als zusätzliche Abfindung den Betrag erhält, um den der Ertragswert der Y-GmbH multipliziert mit 73% den Betrag von 1.100.000€ übersteigt, maximal aber 1.100.000€. Wäre der Ertragswert der Y-GmbH in 5 Jahren, wenn X ausscheidet, also z.B. 4.000.000€, so wären 73% davon 2.920.000€; X erhalte neben der Anteilsquote am Ertragswert dann als zusätzliche Abfindung 1.100.000€. Wäre der Ertragswert z.B. 1.300.000€, so wären 73% hiervon 949.000€, welche X dann als zusätzliche Abfindung erhalte.

Damit die zusätzliche Abfindung nicht zu einer zu starken Belastung der Liquidität des Zahlungspflichtigen führt, müsste hinsichtlich des Betrags der Abfindung, der auf den Zusatzbetrag entfällt, eine längerfristige Zahlung in Raten geregelt werden.

bb) Erfolgt die Berechnung der Abfindung anhand einer modifizierten Buchwertklausel, also einer Klausel, bei der sich die Abfindung gewöhnlich nach der Anteilsquote aus der Summe von Stammkapital, Kapital- und Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag, Verlustvortrag und laufendem Ergebnis zuzüglich dem x-fachen des durchschnittlichen Jahresüberschusses der letzten x Jahre berechnet, so müsste in unserem Fall geregelt sein, dass die Berechnung der Abfindung ohne Ansatz der Kapitalrücklage i.H.v. 1.100.000€ erfolgt. Zugunsten des von X im Rahmen der Kapitalerhöhung erworbenen Anteils müsste dann wiederum eine Sonderregelung getroffen werden, welche regelt, in welcher Höhe X eine Zusatzabfindung erhält. Entsprechend des oben beim Ertragswertverfahren Beschriebenen müsste bei der modifizierten Buchwertklausel die Festsetzung eines Faktors allerdings an einem anderen Parameter ansetzen als dem Ertragswert, da ein solcher bei der Buchwertklausel in diesem Sinne ja nicht erhoben wird. Denkbar wäre, die Umsätze oder den Gewinn beider Unternehmen vor der Einbringung ins Verhältnis zueinander zu setzen.

cc) Unabhängig von der Art der Berechnung der Abfindung kann natürlich immer auch geregelt werden, dass der Betrag der Kapitalrücklage des Einbringenden, in unserem Fall des X, beim Ausscheiden in voller Höhe dem Abfindungsguthaben des X hinzugerechnet wird.

²³ BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 = GmbHHR 1996, 306.

²⁴ BFH v. 19.6.1996 – II R 83/92, BStBl. II 1996, 616 = GmbHHR 1996, 871.

²⁵ Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rz. 203 (dessen grandiose Kommentierung des Bilanzrechts leider in der 19. Aufl. 2010 – s. dort das Vorwort – nicht mehr enthalten ist).

IV. Zusammenfassung

Das erwartete Urteil des BFH im Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Nürnberg dürfte bestätigen, dass eine Sachkapitalerhöhung, bei der der einbringende Altgesellschafter eine Einlage erbringt, deren gemeiner Wert über dem Nennbetrag des neu ausgegebenen Geschäftsanteils liegt, zu einer schenkungsteuerpflichtigen Bereicherung der Altgesellschafter führt. Dies kann durch Gestaltungen vermieden werden, bei denen die Einbringung handelsrechtlich zu Verkehrswerten erfolgt und eine entsprechende Änderung der Satzung der GmbH sicherstellt, dass der in die Kapitalrücklage gehende „Teil“ des Verkehrswerts der Einlage (nur) bei der Berechnung der Abfindung beim Ausscheiden des Einbringenden berücksichtigt wird.

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

Haftung des Geschäftsführers: Verspätete Insolvenzantragstellung und Ersatz von geleistetem Insolvenzgeld

BGB § 826

1. Nimmt die Bundesagentur für Arbeit den Geschäftsführer einer in Insolvenz geratenen GmbH wegen verspäteter Insolvenzantragstellung auf Ersatz von ihr geleisteten Insolvenzgeldes aus § 826 BGB in Anspruch, so stellt sich der Einwand des Bekl., Insolvenzgeld hätte auch bei rechtzeitiger Antragstellung gezahlt werden müssen, als qualifiziertes Bestreiten der Schadensentstehung dar, für die die Bundesagentur darlegungs- und beweispflichtig ist (Bestätigung des Sen.Urt. v. 18.12.2007 – VI ZR 231/06, BGHZ 175, 58 = GmbHR 2008, 315 m. Komm. *Werner*).

2. Dies gilt auch für den Fall, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist.

BGH, Urt. v. 13.10.2009 – VI ZR 288/08

► Tatbestand:

[1] Die klagende Agentur für Arbeit (Kl.in) nimmt die Beklagten (Bekl.) als Geschäftsführer der in Insolvenz geratenen Gebr. B-Baugesellschaft GmbH (künftig: GmbH) als Gesamtschuldner aus unerlaubter Handlung wegen verspäteter Insolvenzantragstellung auf Ersatz des von ihr geleisteten Insolvenzgeldes in Anspruch. Für die GmbH wurde im Jahre 2003 Insolvenzantrag gestellt. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde durch Beschluss des Insolvenzgerichts v. 11.9.2003 abgelehnt.

[2] Die Kl.in hat hierzu vorgetragen, die Gesellschaft sei bereits im Jahre 2000, spätestens jedoch im Jahre 2001 überschuldet und zahlungsunfähig gewesen. Die Bekl. hätten es in sittenwidriger Weise unterlassen, rechtzeitig die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft zu beantragen. Dadurch sei ihr, der Kl.in, ein Schaden entstanden, weil sie an die Arbeitnehmer der Gesellschaft habe Insolvenzgeld zahlen müssen.

[3] Die Bekl. haben zur Begründung ihres Klageabweisungsbegehrens u.a. vorgetragen, ein Grund für die Stellung eines Insolvenzantrags habe bis 2003 nicht bestanden. Ein Schaden sei der Kl.in nicht entstanden, da sie

auch dann Insolvenzgeld hätte zahlen müssen, wenn der Insolvenzantrag zu einem früheren Zeitpunkt gestellt worden wäre.

[4] Das LG hat der Klage ... stattgegeben [LG Trier v. 14.1.2008 – 6 O 215/07]. Auf die Berufung der Bekl. hat das OLG das erstinstanzliche Urteil abgeändert und die Klage abgewiesen [OLG Koblenz v. 6.11.2008 – 6 U 193/08]. ...

► Aus den Entscheidungsgründen:

I. ... II.

[6] Das Berufungsurteil hält revisionsrechtlicher Nachprüfung stand.

1. Grundsatz: Deliktshaftung

[7] Das OLG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Geschäftsführer einer GmbH, der durch eine Insolvenzverschleppung einen nicht vom Schutzbereich des § 64 GmbHG a.F. (vgl. jetzt § 15 a Abs. 1 InsO) abgedeckten Vermögensschaden der Arbeitsverwaltung verursacht, grundsätzlich aus § 826 BGB zum Schadensersatz verpflichtet sein kann (vgl. BGH v. 18.12.2007 – VI ZR 231/06, BGHZ 175, 58 [62] = GmbHR 2008, 315 m. Komm. *Werner*; v. 26.6.1989 – II ZR 289/88, BGHZ 108, 134 [141 ff.] = GmbHR 1990, 69; v. 1.7.1991 – II ZR 180/90, NJW-RR 1991, 1312 [1315] = GmbHR 1991, 409; OLG Frankfurt a.M. v. 26.2.1999 – 24 U 112/97, NZG 1999, 947 [948] = GmbHR 1999, 1144 [LS]; OLG Saarbrücken v. 21.11.2006 – 4 U 49/06-16-, ZIP 2007, 328 = GmbHR 2007, 315; OLG Stuttgart v. 8.5.2002 – 3 U 146/01, ZInsO 2004, 1150).

2. Kein Entstehen eines Schadens

[8] Entgegen der Auffassung der Revision hat das OLG eine Haftung der Bekl. mit Recht verneint, weil die Kl.in nicht hinreichend dargetan hat, dass ihr infolge der verzögerten Insolvenzantragstellung durch die Zahlung von Insolvenzgeld ein Schaden entstanden ist.

[9] a) Nimmt die Agentur für Arbeit den Geschäftsführer einer in Insolvenz geratenen GmbH wegen verspäteter Insolvenzantragstellung auf Ersatz von ihr geleisteten Insolvenzgeldes aus § 826 BGB in Anspruch, so stellt sich nach der Rspr. des erkennenden Senats (vgl. v. 18.12.2007 – VI ZR 231/06, BGHZ 175, 58 [63] = GmbHR 2008, 315 m. Komm. *Werner*) der – im Streitfall erhobene – Einwand der Bekl., Insolvenzgeld hätte auch bei rechtzeitiger Antragstellung gezahlt werden müssen, als qualifiziertes Bestreiten der Schadensentstehung dar, für welche die Agentur darlegungs- und beweispflichtig ist; der Einwand ist nicht nach den Grundsätzen zu behandeln, die beim Vortrag einer Reserveursache oder eines rechtmäßigen Alternativverhaltens gelten.

[10] b) Ein wegen verspäteter Insolvenzantragstellung verursachter Schaden der Kl.in i.S.d. §§ 249, 826 BGB lässt sich nicht schon daraus herleiten, dass die Kl.in den Arbeitnehmern der GmbH Insolvenzgeld gezahlt hat. Die Verpflichtung der Arbeitsverwaltung zur Zahlung von Insolvenzgeld ergibt sich aus § 183 SGB III. Soweit die sozialrechtlichen Voraussetzungen vorliegen, ist Insolvenzgeld auch zu zahlen, wenn der Insolvenzantrag entsprechend den in § 64 GmbHG a.F. genannten Erfordernissen

GmbHRundschau

Heft 3

1. Februar 2010

S. 113–168

PVSt 14207

**Gesellschafts-
und Steuerrecht
der GmbH
und GmbH & Co.**



Aufsätze

Prof. Dr. Ingo Saenger / Dr. Raphael Koch, LL.M. – Cash-Pooling und Feststellung der Zahlungsunfähigkeit 113

Dr. Stefan Freund – Abberufung und außerordentliche Kündigung des Geschäftsführers 117

Dr. Heiko Wilde, LL.M. – Der unter Betreuung stehende Gesellschafter 123

Dr. Franz-Peter Stümper – Das Schicksal steuerlicher Verlustvorträge in Anwachsungsfällen 129

GmbH-Beratung

Sigmund Perwein – Einbringung eines Einzelunternehmens im Wege der Kapitalerhöhung – Schenkung an die Mitgesellschafter der GmbH? 133

Rechtsprechung

Haftung des Geschäftsführers: Verspäteter Insolvenzantrag und Ersatz von Insolvenzzgeld (BGH v. 13.10.2009 mit Komm. *Dr. Jochen Blöse, MBA*) 138

Gesellschafterliste: Keine Geltung der Neuregelung vor dem 1.11.2008 (LG München I v. 24.9.2009 mit Komm. *Dr. Dominik Kallweit, LL.M.*) 149

Gesellschafterliste: Einreichung von „Zwischenlisten“ bei Kettenabtretungen (LG München I v. 20.8.2009 mit Komm. *Thomas Wachter*) 151

Geschäftsanteil: Zuordnung von Anschaffungskosten bei Agio (BFH v. 27.5.2009) 156

Geschäftsanteil: Nachträgliche Herabsetzung des Kaufpreises bei Veräußerung einbringungsgeborener Anteile (BFH v. 19.8.2009) 157

Umwandlung: Keine Gesamtrechtsnachfolge bei Abspaltung durch Neugründung (BFH v. 5.11.2009 mit Komm. *Dr. Felix Podewils*) 163

GmbHReport

Dr. Johannes Urban – Besteuerung von Dienstwagen bleibt unklar. Neues BMF-Schreiben lässt alte Probleme ungelöst R33