

1 Dr. Wolfgang Walter, Rechtsanwalt,
2 Steuerberater und Fachanwalt für
3 Steuerrecht, Stuttgart/Leonberg

4
5 **Einbringung: Rettet der**
6 **BFH das**
7 **Steuerberatermodell?**

8
9 Das sog. Steuerberatermodell beim
10 Übergang von der Einzelfirma auf
11 eine GmbH war in der Steuerpraxis
12 schon immer weit verbreitet. Nur
13 wenige häufig gewählte
14 Gestaltungen sind so
15 haftungsträchtig wie dieser
16 Übergang von der Einzelfirma auf
17 die GmbH. Die Beteiligten meinen,
18 vor einem Problem zu stehen, da im
19 Zeitpunkt der Anmeldung einer
20 Einbringung zum Handelsregister
21 weder ein Abschluss der Einzelfirma
22 noch eine
23 Unternehmenswertermittlung
24 vorliegen. Sie zögern, den Weg einer
25 förmlichen Kapitalerhöhung oder
26 einer Sachgründung mit
27 rückwirkender Einbringung zu
28 wählen, obwohl dafür acht Monate
29 Zeit sind und der rechtzeitige
30 Abschluss des Einbringungsvertrags
31 genügt. Sie scheuen
32 Werthaltigkeitsbescheinigung und
33 Sachgründungsbericht und vor allem
34 die Zeitspanne, bis die
35 registergerichtliche Prüfung
36 abgeschlossen ist. Dass ohne eine
37 förmliche Sacheinlage zivilrechtlich
38 nicht die strengen Vorschriften der
39 Kapitalaufbringung und
40 Kapitalerhaltung gelten, spielt in der
41 Praxis keine Rolle, zumal eine
42 geringfügige Erhöhung des
43 Stammkapitals schon immer genügt
44 hatte.

45 Lange Zeit waren Einbringungen
46 verunglückt, wenn die Einzelfirma
47 ohne Kapitalerhöhung in eine GmbH
48 eingebracht wurde. Doch hat der
49 BFH bereits in Randbereichen der
50 Problematik Hilfe gewährt (BFH v.
51 7.4.2010 – I R 55/09, GmbHR 2010,
52 1104), wenn bei einer Bargründung
53 oder Barkapitalerhöhung der
54 Gesellschafter zusätzlich zu der
55 Bareinlage die Verpflichtung
56 übernimmt, als Aufgeld (Agio) einen
57 Mitunternehmeranteil in die GmbH
58 einzubringen. Die Tatsache, dass

59 dieses Urteil vergleichsweise wenig
60 Resonanz in der Fachliteratur
61 erfahren hatte, dürfte darauf zurück
62 zu führen sein, dass das
63 Steuerberatermodell bei
64 zuverlässiger Gestaltungsberatung
65 nicht gewählt worden war. Spannend
66 wird nun, ob der BFH die
67 Gelegenheit ergreift, die
68 ausgefransten Ränder der Gestaltung
69 neu zu säumen und so für die
70 wünschenswerte
71 Gestaltungssicherheit für die
72 zahlreichen übrigen Fälle zu sorgen,
73 bei denen es um den Übergang von
74 der Einzelfirma auf die GmbH geht.
75 Die Gelegenheit ist günstig. Einige
76 Aspekte des anstehenden
77 Revisionsverfahrens sollen wegen
78 der weitreichenden Bedeutung für
79 viele Fälle erwähnt werden.

80

81 **Sachverhalt**

82 Das FG Baden-Württemberg hat mit
83 Urt. v. 19.4.2011 – 11 K 4386/08 –
84 nrkr., GmbHR 2011, 776 m. Komm.
85 *Wachter*, die Klage eines
86 Einzelunternehmers (Sohn)
87 abgewiesen, der für eine logische
88 Sekunde nach Schenkung durch den
89 Vater Einzelunternehmer wurde. Der
90 Sohn brachte die Einzelfirma
91 unmittelbar danach ohne zusätzliche
92 Kapitalerhöhung in seine neu
93 gegründete GmbH ein. Nach Ansicht
94 des FG nahm der Sohn dadurch eine
95 Betriebsaufgabe vor und realisierte
96 alle stillen Reserven in seiner
97 Person. Der in der Praxis häufig so
98 oder ähnlich vorkommende Fall ist
99 offen (Nichtzulassungsbeschwerde
100 beim BFH anhängig unter dem Az. I
101 B 127/11).

102 Dabei erstaunt, dass das FG
103 Formulierungen des GmbH-Vertrags
104 und den Ablauf der Gründung nicht
105 umfassend würdigt. Die
106 Beurkundung des GmbH-Vertrags
107 war zwar Anfang Dezember erfolgt,
108 jedoch hatte das Registergericht
109 noch vor Weihnachten mitgeteilt, die
110 Eintragung könne erst nach dem
111 Jahreswechsel erfolgen, da dieser im
112 Gesellschaftsvertrag der GmbH
113 intern als Beginn der Gesellschaft
114 festgelegt worden war. Dies war
115 offenbar geschehen, weil der Vater
116 erst zu Jahresbeginn sein
117 Einzelunternehmen auf den Sohn
118 übergeben wollte und dies dann auch

119 getan hat. Der Sohn brachte es
120 unmittelbar danach im Ganzen in die
121 GmbH ohne Erhöhung des
122 Kapitalkontos ein, wie dies im
123 Gesellschaftsvertrag auch
124 vorgesehen war („... wird diesen
125 Betrieb sodann in die GmbH ...
126 einbringen.“), setzte die Buchwerte
127 an und stellte den Gegenwert in die
128 Kapitalrücklage ein. Das FG geht
129 auf die zeitliche Verzögerung der
130 Eintragung und die vorgenannte
131 Formulierung („wird ... einbringen“)
132 nicht ein. Das FG stellt allein darauf
133 ab, dass in derselben Klausel
134 einleitend erwähnt ist, es sei
135 vorgesehen, dass der Kläger
136 „unabhängig von der heutigen
137 Gründung den Betrieb seines Vaters
138 im Wege der vorweggenommenen
139 Erbfolge“ erst noch erhalten solle.

140

141 **Aufschiebende Bedingung**

142 Zwar war die Schenkung des Vaters
143 nur mündlich in Aussicht gestellt
144 worden, doch die Verpflichtung des
145 Sohnes zur Einbringung der
146 Einzelfirma in die GmbH war klar
147 und deutlich im Zusammenhang mit
148 dem Stammkapital im
149 Gesellschaftsvertrag geregelt. Falls
150 es also zur Schenkung seitens des
151 Vaters kommt, war die
152 Verpflichtung des Sohnes zur
153 Einbringung in die GmbH
154 unabdingbar. Und die GmbH hätte
155 einen Übertragungsanspruch gehabt.
156 Dass er sich nicht ohne die
157 Schenkung dazu verpflichten
158 konnte, war selbstverständlich. Dann
159 aber steht die bindende
160 Verpflichtung zur Einbringung unter
161 der aufschiebenden Bedingung des
162 vorgängigen Erwerbs durch
163 Schenkung. Im – vom FG nicht
164 genannten – Zeitpunkt der
165 Eintragung der GmbH im
166 Handelsregister nach dem
167 Jahreswechsel war alles am selben
168 Tag schon erledigt, Beginn der
169 GmbH, Schenkung und
170 Einbringung. Der Kläger hat nicht
171 nur „die Überführung ohne jede
172 Verbindlichkeit lediglich
173 angekündigt“, wie das FG feststellt.
174 Die rechtliche Frage ist, ob eine
175 aufschiebende Bedingung bei einer
176 Sacheinlage nach § 20 Abs. 1
177 UmwStG so problemlos ist wie bei
178 der gesellschaftsrechtlichen

179 Verpflichtung zur Erfüllung einer
180 Nebenleistungspflicht, die zwanglos
181 unter Bedingung oder Befristung
182 stehen kann. Anhaltspunkte dafür,
183 dass das Umwandlungssteuerrecht
184 strenger sein soll als das
185 Gesellschaftsrecht, sind nicht
186 erkennbar, zumal der BFH (Urt. v.
187 7.4.2010 – I R 55/09, GmbHR 2010,
188 1104) festgestellt hat, dass der
189 Begriff der Sacheinlage im UmwStG
190 nicht mit dem
191 gesellschaftsrechtlichen Begriff der
192 Sacheinlage deckungsgleich sein
193 muss. Über die Frage der
194 aufschiebenden Bedingung bei einer
195 Verpflichtung zur Erfüllung einer
196 Nebenleistung wird der BFH im
197 Revisionsverfahren hoffentlich
198 grundsätzlich entscheiden.

199

200 **Steuerlicher Sacheinlagebegriff**

201 Zugrunde liegt dabei die Frage,
202 wann eine Nebenleistung zur
203 Bargründung in Form eines
204 Sachagios erbracht werden kann
205 oder muss. Im Fall des BFH-Urt. v.
206 7.4.2010 – I R 55/09, GmbHR 2010,
207 1104 war das problemlos, da der als
208 Aufgeld einzubringende
209 Kommanditanteil bei Gründung
210 bereits vorlag und eingebracht
211 wurde. Im Fall des FG Baden-
212 Württemberg konnte bei Gründung
213 nur die Verpflichtung zur künftigen
214 Einbringung festgelegt werden.
215 Insoweit geht dieser Fall weit über
216 den bereits höchstrichterlich
217 entschiedenen hinaus und rührt an
218 grundlegende Fragen. Hier kommt
219 der steuerrechtlichen Beurteilung
220 zugute, dass gesellschaftsrechtlich
221 eine Nebenleistungspflicht nicht
222 bereits im Zeitpunkt der Anmeldung
223 zum Handelsregister erfüllt zu sein
224 braucht. Das Gesellschaftsrecht lässt
225 es – anders als bei Sachleistungen
226 nach § 7 Abs. 3 GmbHG – zu, dass
227 Nebenleistungen auch erst nach
228 Eintragung einer GmbH im
229 Handelsregister erfüllt werden. Auf
230 den Zeitpunkt der Gründung
231 abzustellen, wäre steuerlich nicht
232 sachgerecht und würde die
233 Möglichkeiten der steuerneutralen
234 Einbringung abweichend vom
235 Gesellschaftsrecht erheblich
236 schmälern. Abgesehen davon, dass
237 im streitigen Fall die Einbringung
238 der Einzelfirma bei Eintragung

239 tatsächlich bereits erfolgt war, kann
240 in dem anstehenden
241 Revisionsverfahren umfassend
242 geklärt werden, auf welchen
243 Zeitpunkt es steuerlich ankommt,
244 vor allem wenn man an die
245 „Gesamtplanrechtsprechung“ denkt.

246

247 **Einbringung als Sachagio**

248 Den entscheidenden Schritt zur
249 Entschärfung des
250 Steuerberatermodells hat der BFH
251 bereits mit dem Ur. v. 7.4.2010 – I
252 R 55/09, GmbHR 2010, 1104 getan.
253 Vor diesem Urteil konnte man davon
254 ausgehen, dass in diesen Fällen
255 „Hopfen und Malz verloren“ war.
256 Mit der Feststellung, dass § 20
257 UmwStG eine eigenständige
258 Legaldefinition des
259 umwandlungssteuerrechtlichen
260 Begriffs der Sacheinlage enthält, hat
261 der BFH die Tür zu Lösung der Fälle
262 aufgestoßen. Es ist steuerlich
263 seitdem unschädlich, wenn der
264 Einbringende zusätzlich zu einer
265 Bareinlage ein Aufgeld in Form
266 einer „überobligatorischen“
267 Gegenleistung für die GmbH-
268 Anteile erbringt (*Gosch*, BFH/PR
269 2010, 454). Diese Überpari-
270 Emmission ermöglicht zuvor
271 steuerlich nicht denkbare
272 Gestaltungen. Erforderlich ist
273 danach nur, dass das Aufgeld Teil
274 des einheitlichen tauschähnlichen
275 Einbringungsgeschäfts ist und das
276 Gegenseitigkeitsverhältnis von
277 Einbringung und Erwerb der GmbH-
278 Anteile vorliegt. Dies kann in einem
279 Einbringungsvertrag geregelt sein.
280 Im Fall des FG Baden-Württemberg
281 war die Verknüpfung durch die
282 ausdrückliche Regelung im
283 Zusammenhang mit dem
284 Stammkapital im GmbH-Vertrag
285 hergestellt. Dann handelt es sich
286 steuerrechtlich um einen
287 einheitlichen Einbringungsvorgang
288 („Sacheinlage“ i.S.v. § 20
289 UmwStG), bei dem die gewährten
290 Anteile sowohl für die Bareinlage
291 wie auch für die als Agio erfolgte
292 Sacheinlage gewährt werden (vgl.
293 *Wachter*, DB 2010, 2137 f.).
294 Weswegen das FG eine
295 Formulierung ohne
296 Regelungscharakter im GmbH-
297 Vertrag („... unabhängig von der
298 heutigen Gründung später den

299 Betrieb seines Vaters im Wege der
300 vorweggenommenen Erbfolge
301 erhalten soll“) als hinderlich für
302 einen einheitlichen
303 Einbringungsvorgang betrachtet,
304 bleibt unverständlich, zumal im
305 folgenden Satz die aufschiebend
306 bedingte Verpflichtung des Sohnes
307 zur Einbringung ausdrücklich
308 genannt ist. Auch insoweit ist zu
309 hoffen, dass im Revisionsverfahren
310 die Abgrenzung zwischen
311 Formulierungen mit und ohne
312 Regelungscharakter zur Darstellung
313 einer Sacheinlage erfolgt.

314

315 **Fazit**

316 Die Nichtzulassungsbeschwerde
317 gegen das Urteil des FG Baden-
318 Württemberg wird hoffentlich
319 erfolgreich sein und dazu führen,
320 dass der BFH in der Revision den
321 eingeschlagenen Weg fortsetzt und
322 die zahlreichen Unklarheiten im
323 Zusammenhang mit der
324 Bargründung mit Sachagio klärt.
325 Zahlreiche in der Praxis häufig
326 vorkommende Gestaltungen haben
327 den klaren rechtlichen Rahmen
328 verdient, zumal es meist nur
329 Nuancen der Formulierung sind,
330 über die die Beteiligten bei einer
331 Einbringung stolpern.

332