KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER

22 | 2016

KMLZ UMSATZSTEUER NEWSLETTER

Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft

Verbuchung auf Kapitalkonto II: entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung?

Wenn ein Wirtschaftsgut in eine Personengesellschaft eingebracht wird, kann dies aus umsatzsteuerlicher Sicht ein entgeltlicher oder ein unentgeltlicher Vorgang sein. Letzterer kann zu einer finalen Steuerbelastung führen, wenn der ursprüngliche Erwerb des Wirtschaftsguts zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Maßgeblich ist dabei, wie die Einbringung verbucht wird. Die Finanzverwaltung hat hierzu basierend auf BFH-Rechtsprechung ihre Ansicht geändert. Dabei ging es zwar um die ertragsteuerliche Behandlung. Für die Umsatzsteuer dürfte aber nichts anderes gelten. Es sollte jedenfalls stets vorab genau geprüft werden, wie die Kapitalkonten definiert sind und welches Konto bei der Einbringung angesprochen wird.

1. Hintergrund

Wirtschaftsgüter können in eine Personengesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich eingebracht werden. Neben den ertragsteuerlichen Konsequenzen (z. B. Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG, offene / verdeckte Einlagen) sind dabei auch die umsatzsteuerlichen Folgen zu berücksichtigen. Für die Ertragsteuer und für die Umsatzsteuer gibt es allerdings unterschiedliche Schnittmengen. So sind z. B. nach § 6 Abs. 5 EStG unentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten privilegiert. Umsatzsteuerlich gilt die Gewährung von Gesellschaftsrechten als Entgelt. Sie ist deshalb anders zu behandeln als die unentgeltliche Wertabgabe.

Eine entgeltliche Einlage ist eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. Sie ist in der Regel steuerbar und steuerpflichtig. Der Gesellschafter müsste eine Rechnung ausstellen, wenn er Unternehmer ist. Die Vorsteuer wäre für die Personengesellschaft grundsätzlich abziehbar.

Eine unentgeltliche Einlage wäre nach § 3 Abs. 1b UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und damit ebenfalls steuerbar, sofern der ursprüngliche Erwerb zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Hierüber darf der Gesellschafter aber keine Rechnung ausstellen und kann die Personengesellschaft deshalb keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Die Umsatzsteuer würde dann zu definitiven Kosten.

Dieser Grundsatz findet sich auch in Abschn. 1.6 Abs. 3 UStAE. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Leistung eines Gesellschafters richtet sich danach, ob diese durch die Beteiligung am Gewinn / Verlust abgegolten wird oder gegen Sonderentgelt ausgeführt wird und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet ist.

2. BFH-Rechtsprechung

Der BFH hatte bereits für die Umsatzsteuer entschieden, dass eine entgeltliche Leistung vorliegt, wenn die Einlagen

Stand: 11.08.2016 | Alle Beiträge sind nach bestem Wissen zusammengestellt | Eine Haftung für deren Inhalt kann jedoch nicht übernommen werden | © KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER

Ansprechpartner: Ronny Langer
Dipl.-FW (FH), Steuerberater
Tel.: 089 / 217 50 12 - 50
ronny.langer@kmlz.de

auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters verbucht werden und sich hieraus Zahlungsansprüche des Gesellschafters ergeben (Urt. v. 18.12.2008, V R 73/07 und Urt. v. 16.03.1993, XI R 52/90).

Für die Ertragsteuer gab es bislang eine vergleichbare Sichtweise. Das BMF hatte diese Ansicht im Schreiben vom 11.07.2011 festgehalten. Allerdings war demnach bereits dann ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen gewesen, wenn lediglich eine Verbuchung auf dem Kapitalkonto II erfolgt und sich hieraus keine direkten Zahlungsansprüche des Gesellschafters ergeben.

Der BFH hatte dieser Rechtsauffassung mit seinen Urteilen vom 29.07.2015 (IV R 15/14) und vom 04.02.2016 (IV R 46/12) ausdrücklich widersprochen. Nach Meinung des BFH sind Einbringungen in Personengesellschaften gegen Buchung auf einem Gesellschafterkonto nur dann entgeltliche Vorgänge und führen nur dann zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn ein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten. Das wäre in der Regel das Kapitalkonto I. Danach würde die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II nicht zu einem entgeltlichen Vorgang führen.

3. BMF-Schreiben vom 26.07.2016

Das BMF schließt sich mit seinem Schreiben vom 26.07.2016 der jüngsten Rechtsprechung des BFH an. Verbuchungen auf dem Kapitalkonto II werden – abgesehen von einer Übergangsfrist bis 31.12.2016 – nicht mehr als entgeltliche Vorgänge angesehen. Sie sollen verdeckte Einlagen und damit unentgeltliche Vorgänge darstellen.

4. Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Das BMF-Schreiben vom 26.07.2016 ist zwar von dem für Einkommensteuer zuständigen Referat IV C 6 veröffentlicht worden. Die Rechtsprechung stammt zudem von dem für Ertragsteuern verantwortlichen IV. Senat des BFH. Es stellt sich aber die Frage, ob man die recht generellen Aussagen zur Entgeltlichkeit auch auf die Umsatzsteuer übertragen muss / kann. Hierzu muss man sich damit auseinandersetzen, wie das Konto, auf dem die Gegenbuchung erfolgt, definiert ist. Wenn das Kapitalkonto entsprechend den Sachverhalten in den BFH-Urteilen so definiert ist, dass dort nur Gewinn- und Verlustanteile sowie Einlagen und Entnahmen erfasst werden, ggf. auch nicht entnahmefähige Rücklagen verbucht werden, kann wohl auch für die Umsatzsteuer keine Entgeltlichkeit angenommen werden.

Für einen entgeltlichen Vorgang müsste entweder eine Verbuchung auf dem Kapitalkonto I erfolgen, das in der Regel die Beteiligung des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen festlegt. Das Entgelt bestünde dann in der Gewährung von Gesellschaftsrechten. Dabei würde eine teilweise Verbuchung – selbst eines relativ geringen Betrags – auf dem Kapitalkonto I ausreichen. Ggf. wäre die Mindestbemessungsgrundlage zu beachten. Gleiches gilt, wenn ein Privatkonto angesprochen wird, auf dem entnahmefähige Gewinnanteile und sonstiger Zahlungsverkehr zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft verbucht werden.

Letztlich kommt es auf die vertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich der Kapitalkonten an. Wenn das Kapitalkonto II als Darlehenskonto geführt wird und nicht gesamthänderisch gebunden ist, würde eine Verbuchung darauf als entgeltlicher Vorgang zu beurteilen sein.

Stand: 11.08.2016 | Alle Beiträge sind nach bestem Wissen zusammengestellt | Eine Haftung für deren Inhalt kann jedoch nicht übernommen werden | © KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER