
Datum: 22.03.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2089/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0322.10K2089.09.00

Tenor:

Der Gewinnfeststellungsbescheid vom 22. August 2008 und der Gewerbesteuermessbescheid für 2006 vom 18. Juli 2008, zuletzt geändert am 11. April 2011, werden unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2009 dahin geändert, dass der zusätzliche Veräußerungsgewinn i.H.v. 3.857.714 € nicht berücksichtigt wird.

Die Neuberechnung des danach festzustellenden Gewinns bzw. des danach festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrags wird dem Beklagten aufgegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 4. Juli 2008 wird unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2009 dahin geändert, dass der steuerpflichtige Umsatz um den Mehrumsatz i.H.v. 4,5 Millionen € verringert wird.

Die Neuberechnung der danach festzusetzenden Umsatzsteuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob die Zuordnung einer Verbindlichkeit zu einem Teilbetrieb, der in eine Personengesellschaft eingebracht wurde, und deren zeitnahe Tilgung durch die aufnehmende Personengesellschaft aus eingebrachten Barmitteln des anderen Gesellschafters eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung darstellt und außerdem darüber, ob dieser Beurteilung ggf. eine am 20. Januar 2006 erteilte verbindliche Auskunft entgegensteht. | 2 |
| Die Klägerin – bis zur Umfirmierung im Jahr 2010: ...gruppe A GmbH & Co KG - erstellte und vertrieb ...erzeugnisse. Hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse an der Klägerin wird auf Tz 1.3.1 des BP-Berichts Bezug genommen. Die Klägerin verfügte bis zum 31. Dezember 2005 über zwei Teilbetriebe, nämlich die Teilbetriebe "C" und "S". Mit Einbringungsvertrag vom 2. Dezember 2005 zwischen der Einbringenden zu 1., der zum B-Konzern gehörenden Firma C ... GmbH & Co KG (Beigeladene zu 1.), der Einbringenden zu 2. (Klägerin) und der von der Beigeladenen zu 1. bereits zuvor gegründeten "D-... GmbH & Co KG" (Beigeladene zu 2.) wurde vereinbart, dass die Klägerin und die Beigeladene zu 1. ihre jeweiligen Sparten "S" zum 1. Januar 2006 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Beigeladenen zu 2. in diese einbringen, und zwar durch Übertragung der jeweils diesem Geschäftsbereich zuzuordnenden Vermögensgegenstände und Rechte sowie Verbindlichkeiten und Verpflichtungen. Nach der Einbringung sollten die Klägerin mit 49 % an der Beigeladenen zu 2. und die Beigeladene zu 1. mit 51 % beteiligt sein, allerdings sollte die Beigeladene zu 2. im künftigen Verlagsgeschäft gleichwohl den Namen "E" weiterpflegen (Gesellschaftsvertrag vom 2. Dezember 2005). Die Geschäftsführung erfolgte nach § 4 des Gesellschaftsvertrags durch die Komplementärin. Die Klägerin hatte als Minderheitsgesellschafterin keinen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung (§ 6 Gesellschaftsvertrag: Einfache Mehrheit für Gesellschafterbeschlüsse), was zwischen den Beteiligten unstreitig ist. | 3 |
| Die Einbringung sollte gemäß § 1 Abs. 1 bzw. § 7 Abs. 1 des Übertragungsvertrags zu steuerlichen Buchwerten gemäß § 24 UmwStG, handelsrechtlich aber zu Verkehrswerten erfolgen. Die Beigeladene zu 2. sollte ausweislich § 1 Abs. 2 Buchst. g) keine Verbindlichkeiten der Beigeladenen zu 1. mit Ausnahme "der hier vereinbarten" übernehmen. Außerdem verpflichtete sich die Beigeladene zu 1., an die Beigeladene zu 2. bis spätestens zum 15. Januar 2006 einen Barbetrag i.H.v. 4,5 Millionen € auf deren Konto zu leisten. Die Klägerin sollte bei ihrer Einbringung gemäß § 7 Abs. 2 Buchst. a) des Vertrags u.a. sämtliche zum Anlagevermögen des Geschäftsbereichs "S" gehörenden und in einer Anlage aufgeführten Gegenstände übertragen. Auch von der Klägerin sollte die Beigeladene zu 2. ausweislich § 7 Abs. 2 Buchst. g) keine Verbindlichkeiten mit Ausnahme "der hier vereinbarten" übernehmen. Unbeschadet dieser Regelung sollte die Beigeladene zu 2. jedoch die unter Buchst. h) näher bezeichneten Verbindlichkeiten gegenüber der F-Bank L und der G Bank L in Höhe von jeweils 2,25 Millionen € übernehmen, die die Klägerin im Zuge der Einbringungsverhandlungen dem Teilbetrieb "S" zugeordnet hatte. Diese beiden | 4 |

Verbindlichkeiten waren im Jahr 2004 unstreitig im Zusammenhang mit dem sonstigen Geschäftsbetrieb der Klägerin aufgenommen worden, betrafen also weder ausschließlich den Teilbetrieb "Rätsel" noch ausschließlich den übrigen Geschäftsbetrieb.

Darüber hinaus hatte die Beigeladene zu 1. gemäß § 16 des Vertrags einen Ausgleichsbetrag i.H.v. 2 Millionen € an die Klägerin zu zahlen. Nach übereinstimmenden Angaben der Klägerin und des Beklagten erfolgte diese Zuzahlung zur "Anpassung der festgelegten Beteiligungsquoten". Die Ausgleichszahlung wurde als anteilige Veräußerung der eingebrachten Wirtschaftsgüter der Klägerin behandelt und der sich ergebende Veräußerungserlös als laufender Gewinn versteuert. 5

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2005 beantragte die Klägerin beim Beklagten die Erteilung einer verbindlichen Auskunft. In der Sachverhaltsdarstellung war die Selbstständigkeit des Teilbetriebs "S" und dessen selbstständige Ergebnisermittlung erläutert. Nach der Darstellung des Einbringungsvorgangs sollten sämtliche dem Geschäftsbereich "S" zuzuordnenden Wirtschaftsgüter in die Beigeladene zu 2. eingebracht werden. Auch die von der Beigeladenen zu 2. zu übernehmenden Verbindlichkeiten der Klägerin i.H.v. 4,5 Millionen € und die zusätzliche Ausgleichszahlung i.H.v. 2 Millionen € waren angegeben. Nicht angegeben war jedoch die von der Beigeladenen zu 1. zu leistende Bareinlage i.H.v. 4,5 Millionen € und deren beabsichtigte Verwendung zu Tilgungszwecken. Bei der rechtlichen Bewertung trug die Klägerin die Auffassung vor, dass die Einlage ihrer Verbindlichkeiten im Rahmen der Teilbetriebseinbringung in die Beigeladene zu 2. zulässig sei, weil die Verbindlichkeiten nicht exakt zuordenbar seien und dass dieser Vorgang nicht zu einer Aufdeckung von stillen Reserven führe. 6

Mit verbindlicher Auskunft des Beklagten vom 20. Januar 2006 (GA Bl. 44) bestätigte dieser der Klägerin die Steuerneutralität des Einbringungsvorgangs. Dem stehe weder die Entlassung von Mitarbeitern noch die Übernahme von Verbindlichkeiten noch die Ausgleichszahlung der Beigeladenen zu 1. i.H.v. 2 Millionen € entgegen. 7

In der Eröffnungsbilanz (Gesamthandsbilanz) der Beigeladenen zu 2. zum 1. Januar 2006 wurde der übertragene Teilbetrieb unter Einbeziehung der zugeordneten Verbindlichkeiten zum Teilwert angesetzt. Die Neutralisierung der aufgedeckten stillen Reserven erfolgte über entsprechende Korrekturen in negativen Ergänzungsbilanzen. 8

Mit Vertragsübernahme vom 28. Februar 2006 zwischen der G Bank, der Beigeladenen zu 2. und der Klägerin wurde vereinbart, dass die Beigeladene zu 2. die Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber der G Bank i.H.v. 2,25 Millionen € im Wege der befreienden Schuldübernahme zu unveränderten Bedingungen übernehmen sollte. Mit weiterer Vereinbarung über den Eintritt in ein Kreditverhältnis (befreiende Schuldübernahme) vom 30. März 2006 übernahm die Beigeladene zu 2. auch die Schuld der Klägerin gegenüber der F-Bank i.H.v. ebenfalls 2,25 Millionen €. Die endgültige Tilgung der Darlehn erfolgte am 30. März bzw. am 11. April 2006 vereinbarungsgemäß durch Einzug vom Konto der Beigeladenen zu 2. 9

Obwohl die Einbringung auf den 1. Januar 2006 erfolgen sollte, wurden diese Vorgänge in der Buchhaltung der Klägerin und der Beigeladenen zu 1. erst im April bzw. im Mai 2006 nachvollzogen. Auch die Belastung mit Zinsen erfolgte wegen des verspäteten Vollzugs der Schuldübernahme bis zum 31. März 2006 noch bei der Klägerin (GA Bl. 16; Verbuchung bei der Klägerin am 7. April 2006). Die Zinsen wurden der Beigeladenen zu 2. zwar weiterberechnet, der Klägerin allerdings letztlich nicht in der von ihr gezahlten Höhe erstattet, sondern nur i.H.v. 9.000 € (Rechnung der Klägerin vom 22. August 2006 an die Beigeladene 10

zu 1. "für den verspäteten Eintritt in unsere Darlehensverträge", GA Bl. 62).

In der Zeit vom Mitte 2006 bis Mitte 2007 führte das FA für Großbetriebsprüfung H bei der A-KG u.a. für das Streitjahr eine Betriebsprüfung durch. Ausweislich der Prüfungsfeststellungen hatte die Einbringung der Verbindlichkeiten in den Teilbetrieb "S" eine entsprechende Teilwertminderung zur Folge. Im Hinblick auf die Gesamtplanrechtsprechung des BFH sowie unter Heranziehung des § 42 AO war es nach Auffassung der Betriebsprüfung geboten, von einer Zuzahlung ins Vermögen der Klägerin trotz des Umstands auszugehen, dass die Zuzahlung zunächst Betriebsvermögen der Beigeladenen zu 2. geworden, in der Folgezeit allerdings zur Tilgung der Verbindlichkeit verwendet worden sei, von der die Klägerin im Zuge des Einbringungsvorgangs befreit worden sei. Denn die von der Beigeladenen zu 1. eingebrachten Barmittel seien letztlich nicht dazu bestimmt gewesen, der Beigeladenen zu 2. auf Dauer zur Verfügung zu stehen, sondern hätten dem Vermögen der Klägerin durch Tilgung der dem Teilbetrieb der Klägerin zugeordneten Verbindlichkeiten zugute kommen sollen.

11

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Zusicherung vom 20. Januar 2006. Im diesbezüglichen Antrag sei die Frage aufgeworfen worden, ob die Zuordnung der Verbindlichkeiten i.H.v. 4,5 Millionen € die Teilbetriebseigenschaft aus Sicht der Finanzverwaltung hindere (Tz 4 a. 3). Nicht erwähnt worden sei allerdings, dass seitens der Beigeladenen zu 1. ein entsprechender Barbetrag zur Tilgung der Verbindlichkeit in die Beigeladene zu 2. habe eingebracht werden sollen.

12

Als Ergebnis aus diesen Feststellungen wurde ein Mehrgewinn aus der Einbringung i.H.v. 3.857.714 € bei der Feststellung des Gewinns und bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages zugrunde gelegt. Darüber hinaus wurde aus diesem Sachverhalt bei der Umsatzsteuer ein Mehrumsatz in Höhe von 4.500.000 € berücksichtigt (Umsatzsteuer-Mehr 2006 laut Bp: 720.000 €).

13

Der Einspruch gegen die im Anschluss an die Prüfung ergangenen Änderungsbescheide blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2009). Zur Begründung wurde auf den Vermerk des FA für Großbetriebsprüfung H vom 24. April 2007 und die diesbezüglichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 29. Januar 2008 Bezug genommen.

14

Die Klägerin macht geltend, von einer missbräuchlichen Gestaltung könne keine Rede sein. Wirtschaftliches Ziel der Vertragsvereinbarung mit der Beigeladenen zu 1. sei die Gründung eines Joint Venture durch Einbringung der jeweiligen Teilbetriebe gewesen. Unstreitig sei der Wert des von der Klägerin einzubringenden Teilbetriebs deutlich höher gewesen. Zur Vermeidung eines Einlageerfordernisses seitens der Beigeladenen zu 1. von 9 Millionen € bzw. der Aufdeckung von stillen Reserven durch einen teilweisen Verkauf habe man sich entsprechend dem BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Rz 15.08 für die Zuordnung von neutralem negativem Vermögen zum Teilbetrieb entschieden. Denn der Steuerpflichtige habe durch die freie Zuordnung von neutralem Vermögen die Möglichkeit, den Wert des Teilbetriebes zu erhöhen oder zu vermindern. Dies sei durch Einbringung der Verbindlichkeiten gegenüber der G Bank und der F-Bank in Höhe von jeweils 2,25 Millionen € geschehen, die keinem der beiden Teilbetriebe der Klägerin unmittelbar zuordenbar gewesen seien. Folge dieser Gestaltung sei gewesen, dass die Beigeladene zu 1. nunmehr nur 4,5 Millionen € Liquidität zur Quotenanpassung benötigt habe.

15

Insbesondere sei nicht einsehbar, warum die zeitnahe Tilgung der übernommenen Verbindlichkeiten zu einer anderen steuerlichen Behandlung führen sollte als die Fortführung von Verbindlichkeit und Liquidität im Betriebsvermögen der Beigeladenen zu 2.. Deshalb sei

16

die zeitliche Nähe der Tilgung zum Einbringungsvorgang ohne Bedeutung. Allein die Entlastung von Schulden sei noch keine Steuerersparnis bzw. Steuervermeidung. Im Streitfall komme hinzu, dass die Klägerin die einzelnen Teilschritte auch nicht beherrscht habe. Die Tilgung der Darlehen sei letztlich von der Geschäftsführung der Beigeladenen zu 2. beschlossen worden, auf die die Klägerin als Minderheitsgesellschafterin keinen Einfluss gehabt habe. Deshalb sei der Streitfall entgegen der Auffassung des Beklagten nicht mit Fällen der Zuzahlung in das Privatvermögen vergleichbar.

Die Einzahlung durch die Beigeladene zu 1. und die anschließende Tilgung der Schulden hätten sich verzögert, weil die Beigeladene zu 2. im Januar 2006 noch nicht im Handelsregister eingetragen gewesen sei, da hinsichtlich der Komplementärin noch Änderungen vorzunehmen gewesen seien. Hierauf habe sich auch die Beigeladene zu 1. zur Rechtfertigung ihrer verzögerten Einzahlung berufen. Auch den Eintritt in die Darlehensverträge vor Eintragung der Beigeladenen zu 2. ins Handelsregister habe die Beigeladene zu 1. abgelehnt, zumal erst ab dem 21. Januar 2006 die von der Klägerin eingebrachte Bedingung einer verbindlichen Finanzamtsauskunft eingetreten sei (GA Bl. 79, 84).

In den später folgenden Verhandlungen mit der Beigeladenen zu 1. habe die Klägerin geltend gemacht, dass ihr durch die verzögerte Eintragung Nachteile und der Beigeladenen zu 1. Vorteile entstanden seien. Entsprechend habe die Klägerin Schuldzinsen für die ersten drei Monate des Jahres 2006 i.H.v. 47.425 € nachgefordert, während die Beigeladene zu 1. diesen Ausgleich zunächst abgelehnt habe, weil die vertragliche Voraussetzung der Zahlung nach ihrer Auffassung anfangs noch nicht erfüllt und die Verzögerung durch das Verschulden des von der Klägerin beauftragten Notars verursacht gewesen sei. Später habe man sich vergleichsweise auf 9.000 € geeinigt, zumal die Beigeladene zu 1. als Mehrheitsgesellschafter in einer stärkeren Verhandlungsposition gewesen sei (GA Bl. 84). Insgesamt dürfe nicht unberücksichtigt bleiben, dass sich die Klägerin und die Beigeladene zu 1. als fremde Dritte gegenübergestanden hätten. Deshalb könne es der vereinbarten, gewollten und durchgeführten Gestaltung auch nicht zum Nachteil gereichen, wenn in den Buchführungen der Klägerin und der Beigeladenen zu 2. Buchungen zunächst nicht korrekt erfolgt, sondern die Geschäftsvorfälle zunächst fehlerhaft saldiert worden seien (GA Bl. 110).

Zudem sei der Beklagte an die erteilte verbindliche Auskunft gebunden. Alle entscheidenden und für die Verwirklichung des Sachverhalts erheblichen Informationen seien dargelegt worden.

Die Klägerin beantragt,

1. den Gewinnfeststellungsbescheid vom 22. August 2008 und den Gewerbesteuerermessbescheid für 2006 vom 18. Juli 2008, zuletzt geändert am 11. April 2011 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2009 dahin zu ändern, dass der zusätzliche Veräußerungsgewinn i.H.v. 3.857.714 € nicht berücksichtigt wird,

2. den Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 4. Juli 2008 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2009 dahin zu ändern, dass der steuerpflichtige Umsatz um den Mehrumsatz i.H.v. 4,5 Millionen € verringert wird,

3. hilfsweise die Zulassung der Revision.

Der Beklagte beantragt,

25

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Zulassung der Revision.

26

Der Beklagte bezieht sich dazu im Wesentlichen auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung. Die Beteiligten hätten von Anfang an beabsichtigt, die Klägerin um von Schulden i.H.v. 4,5 Millionen € zu entlasten. Der Sachverhalt sei auch nicht wie vorgetragen durchgeführt worden. So habe die Klägerin die Zinsen für die angeblich in den Teilbetrieb eingebrachten Darlehen bis März 2006 noch selbst getragen. Die angebliche Weiterbelastung an die Beigeladene zu 2. sei nicht vorgenommen worden. Denn im Hinblick auf die Höhe der Darlehen und den Zinssatz von 3,9 % hätte eine Weiterbelastung i.H.v. ca. 43.800 € für die Dauer von 3 Monaten zuzüglich der bis zur Wertstellung im April 2006 angefallenen Zinsen erfolgen müssen. Ausweislich des Schreibens vom 20. August 2006 an die Beigeladene zu 1. sei jedoch die Klägerin und nicht der Beigeladene zu 2. mit Zinsen belastet worden. Im Übrigen decke die Inrechnungstellung eines Betrags von 9.000 € nicht den vorgenannten Zeitraum ab. Hinzu komme, dass die Bareinlage der Beigeladenen zu 1. nach dem Einbringungsvertrag spätestens zum 15. Januar 2006 auf das Konto der Beigeladenen zu 2. hätte eingezahlt werden müssen. Tatsächlich seien die Einzahlungen jedoch erst mit Wertstellung zum 11. April 2006 erfolgt (GA Bl. 60).

27

Die Abweichungen des tatsächlichen Geschehensablaufs vom Vereinbarten sprächen dafür, dass hier entgegen den vertraglichen Vereinbarungen keine Zuzahlung der Beigeladenen zu 1. in die Beigeladene zu 2., sondern vielmehr eine Zuzahlung in das Vermögen der Klägerin geleistet worden sei, die der unmittelbaren Zuzahlung i.H.v. zwei Millionen € gleichzustellen sei. Nach dem tatsächlichen Geschehensablauf sei dem Betriebsvermögen der neu gegründeten Beigeladene zu 2. keine Verbindlichkeit zugeordnet worden. Vielmehr seien beide Vorgänge mehr oder weniger unmittelbar saldiert worden, was zeige, dass letztlich weder Verbindlichkeit noch Forderung gegenüber der Beigeladenen zu 1. bei der Beigeladenen zu 2. hätten erfasst werden sollen, sondern von vornherein eine Tilgung der Verbindlichkeiten durch die von der Beigeladenen zu 1. zu erbringenden Bareinlage beabsichtigt gewesen sei (GA Bl. 90).

28

Entscheidungsgründe

29

Die Klage ist begründet.

30

Die Wertminderung eines eingebrachten Teilbetriebs in eine Personengesellschaft zum Zwecke der Wertanpassung durch die Zuordnung von negativen neutralem Vermögen (Verbindlichkeiten) stellt keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten dar und führt jedenfalls dann nicht zu einem steuerpflichtigen Gewinn, wenn die realisierten stillen Reserven steuerverstrickt bleiben; auch ein steuerbarer Umsatz liegt in diesen Fällen nicht vor.

31

1. Die steuerlichen Folgen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft sind vorrangig in § 24 UmwStG 1995 geregelt. Nach § 24 Abs. 2, 3 UmwStG darf bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft in der Weise, dass der Einbringende Mitunternehmer der Personengesellschaft wird, die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert, höchstens mit dem Teilwert, ansetzen. Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als

32

Veräußerungspreis. Ein Einbringungsgewinn entsteht so nur, wenn und soweit in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter in Ausübung des Wahlrechts für die Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebs höhere Werte als die bisherigen Buchwerte angesetzt werden.

2. Nach übereinstimmender Auffassung ist § 24 UmwStG allerdings ist nur anwendbar, 33
soweit der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwirbt.

a) Erhält der Einbringende neben dem Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft 34
eine Zuzahlung, die nicht Betriebsvermögen der Personengesellschaft wird, so ist davon auszugehen, dass der Einbringende Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern des Betriebs veräußert und die ihm verbliebenen Eigentumsanteile für eigene Rechnung, sowie die veräußerten Eigentumsanteile für Rechnung des zuzahlenden Gesellschafter in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft einlegt. Die Veräußerung der Anteile an den Wirtschaftsgütern ist ein Geschäftsvorfall *des einzubringenden Betriebs/Teilbetriebs* mit der Folge der Entstehung eines laufenden, gemäß § 15 EStG steuerpflichtigen Erlöses, der nach allgemeinen Grundsätzen im Zeitpunkt seiner Realisierung zu versteuern ist; das unter 1. dargestellte Wahlrecht besteht in diesen Fällen nicht. Der hierbei erzielte Veräußerungserlös, der auch nicht durch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden kann, wird vor der Einbringung aus dem Betriebsvermögen entnommen. Anschließend wird der Betrieb/Teilbetrieb so eingebracht, wie er sich nach der Entnahme des Veräußerungserlöses darstellt (BFH-Beschluss vom 18. Oktober 1999 - GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123; BFH-Urteil vom 25. April 2006 - VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847; BMF-Schreiben 25. März 1998 - IV B 7 - S 1978 - 21/98/IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl I 1998, 268 Tz. 24.08 ff.).

b) Unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls kann es geboten sein, nach den 35
vorstehenden Grundsätzen auch dann zu verfahren, wenn die Zuzahlung zunächst Betriebsvermögen der Personengesellschaft und erst später entnommen wird. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann sich nämlich ergeben, dass die Zuführung der Zuzahlung zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft und die Entnahme der Zuzahlung durch den Einbringenden nach den Vereinbarungen der Parteien den gleichen wirtschaftlichen Gehalt haben wie eine Zuzahlung, die unmittelbar an den Einbringenden erfolgt. Ebenso liegt vom wirtschaftlichen Gehalt her eine Zuzahlung vor, wenn mit ihr eine zugunsten des Einbringenden begründete Verbindlichkeit der Gesellschaft getilgt wird (BFH-Urteil vom 8. Dezember 1994 - IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599, bestätigt durch BFH-Beschluss vom 18. Oktober 1999 - GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123)

3. Im Streitfall wurde jedoch weder eine in das Betriebsvermögen der Beigeladenen 2. 36
geleistete Zahlung zu Gunsten der Klägerin entnommen noch wurde mit der Zuzahlung eine zu Gunsten der Klägerin begründete Verbindlichkeit der Beigeladenen zu 2. getilgt. Denn die vorliegend gewählte Gestaltung ist nach Überzeugung des erkennenden Senats schon deshalb nicht mit der dem BFH-Urteil vom 8. Dezember 1994 - IV R 82/92 (BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599) zugrunde liegenden Gestaltung vergleichbar, weil im Streitfall gerade keine Überführung ins Privatvermögen vorliegt.

a) So zielte die Zuordnung der Verbindlichkeiten zur Beigeladenen zu 2. erkennbar nicht 37
darauf ab, stille Reserven der Besteuerung zu entziehen. Vielmehr sollte erreicht werden, dass sich die von der Klägerin und von der Beigeladenen zu 1. eingebrachten Teilbetriebe und die Zuzahlung der Beigeladenen zu 1. die Waage hielten. Durch die Einbringung/Zuordnung der neutralen Verbindlichkeiten in die Beigeladene zu 2. hat sich der Teilwert des Betriebsvermögens der Klägerin um insgesamt 4,5 Millionen € erhöht. Die sich

daraus ergebenden stillen Reserven sind bei der Klägerin ohne weiteres steuerverstrickt, weil sowohl die Klägerin als auch die Beigeladene zu 2. Sitz und Geschäftsleitung im Inland haben. Die Tilgung der Verbindlichkeit durch die Beigeladene zu 2. führt daher bei der Klägerin anders als in dem vom BFH entschiedenen Fall IV R 82/92 nicht dazu, dass steuerverstrickte stiller Reserven verloren gehen. Ohne die Zuordnung der neutralen Verbindlichkeiten aus dem Betriebsvermögen der Klägerin hätte die Beigeladene zu 1. neun Millionen € statt 4,5 Millionen € und damit erheblich mehr liquides Barvermögen in die Beigeladene zu 2. leisten müssen.

b) Auch der Gesetzestext des § 24 UmwStG zwingt im Falle der Einbringung von Teilbetrieben nicht zu einer Realisation stiller Reserven. Im Umwandlungssteuer-Erlass vom 25. März 1998 - IV B 7 - S 1978 - 21/98/IV B 2 - S 1909 - 33/98 (BStBl I 1998, 268 Tz. 24.08 ff.), geändert durch BMF-Schreiben vom 21.08.2001 (BStBl I 2001, 543) ist etwa im Teil 1 (Umwandlung von Körperschaften) im 5. Abschnitt: "Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)" unter Tz 15.08 geregelt, dass Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft, welches nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, grundsätzlich jedem der Teilbetriebe zur Kapitalverstärkung zugeordnet werden kann. Es ist nicht einsehbar, warum der Wert von Teilbetrieben bei Körperschaften durch die Zuordnung von "neutralem" positivem Betriebsvermögen oder betrieblichen Verbindlichkeiten "passend" gemacht werden kann, während dies bei Personengesellschaften nicht möglich sein soll. Hätte es sich bei der Klägerin und der Beigeladenen zu 1. um GmbHs gehandelt, die ihre Teilbetriebe in eine GmbH eingebracht hätten, wäre der gleiche Vorgang (Zuordnung "neutraler" Verbindlichkeiten durch die Klägerin zur Beigeladenen zu 2., zusätzliche Einbringung von Barvermögen durch die Beigeladene zu 1. und anschließende Tilgung der eingebrachten Verbindlichkeiten durch den Beigeladene zu 2.) nach dem Umwandlungssteuer-Erlass ohne weiteres steuerneutral möglich gewesen.

38

Zwar ist die Regelung der Tz 15.08 im 2. Abschnitt: "Einbringung in eine Personengesellschaft" in Tz 24.04 nicht ausdrücklich in Bezug genommen. Die §§ 20 und 24 UmwStG wollen jedoch in gleicher Weise die steuerneutrale Überführung von Teilbetrieben ermöglichen. So wurde die Lücke dann auch in der Neuregelung des Umwandlungssteuer-Erlasses vom 11. November 2011 - IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665 (BStBl I 2011, 1314) geschlossen. Unter Randnr. 24.03 heißt es, dass die Randnr. 20.05 - 20.08 und Randnr. 20.10 ff. betreffend die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen entsprechend gelten, und in Abschnitt B. zur "Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft" unter der danach entsprechend anwendbaren Tz 20.06, dass bei der Übertragung von Teilbetrieben die Randnr. 15.07 - 15.10 entsprechend gelten. Dort heißt es – nunmehr unter Text 15.09 – wie in der Vorgängerregelung, dass Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft, das weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern gehört, jedem der Teilbetriebe zugeordnet werden kann, so dass die Anpassung der unterschiedlichen Werte von eingebrachten Teilbetrieben eben nicht nur durch erhöhte Zuzahlung in das Betriebsvermögen, sondern ohne weiteres auch durch die Zuordnung von Verbindlichkeiten erfolgen kann.

39

4. Einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. § 42 AO vermag das Gericht ebenfalls nicht zu erkennen.

40

a) Nach dieser Vorschrift kann das Steuergesetz durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor,

41

entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

b) Ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne dieser Vorschrift ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Dabei macht jedoch allein das Motiv, Steuern zu sparen, eine rechtliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Denn grundsätzlich steht es den Steuerpflichtigen frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander steuerlich möglichst günstig zu gestalten. Eine rechtliche Gestaltung ist allerdings dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, um einen wirtschaftlichen Erfolg zu erreichen, der nach den Wertungen des Gesetzgebers auf diesem Weg nicht erreicht werden soll (ständige Rechtsprechung; BFH-Urteile vom 16. Januar 1996 IX R 13/92, BFHE 179, 400, BStBl II 1996, 214, vom 1. April 1993 V R 85/91, BFH/NV 1994, 64, vom 19. Juni 1991 IX R 134/86, BFHE 164, 498, BStBl II 1991, 904, vom 12. September 1995 IX R 54/93, BFHE 178, 542, BStBl II 1996, 158, jeweils m.w.N.). 42

c) Eine solche Situation ist im Streitfall jedoch nicht gegeben. Die Zuordnung der Verbindlichkeiten durch die Klägerin zur Beigeladenen zu 2. diene wie bereits ausgeführt nicht dazu, steuerverstrickte stille Reserven der inländischen Besteuerung zu entziehen. Es ging den Beteiligten vielmehr erkennbar darum, die unterschiedlichen Werte der eingebrachten Teilbetriebe anzupassen. Ohne die Zuordnung der neutralen Verbindlichkeiten aus dem Betriebsvermögen der Klägerin hätte die Beigeladene zu 1. neun Millionen € statt 4,5 Millionen € und damit erheblich mehr liquides Barvermögen in die Beigeladene zu 2. leisten müssen. Aus Sicht des erkennenden Senats liegt in dem Motiv der Erhaltung bzw. des Nichtverlierens von Liquidität bei der Beigeladenen zu 1. ein hinreichend vernünftiger, wirtschaftlicher außersteuerlicher Grund für die im Streitfall gewählte Gestaltung. 43

d) Etwas anderes ergibt sich schließlich auch nicht daraus, dass der Klägerin zunächst noch die Zinsen für die Verbindlichkeiten berechnet worden sind. Denn das Steuerrecht folgt dem Primat des Zivilrechts. Es liegt keine unzulässige Rückdatierung von Verträgen vor, sondern lediglich eine unzutreffende buchhaltungsmäßige Erfassung der bereits mit dem Einbringungsvertrag vom 2. Dezember 2005 auf den Einbringungsstichtag begründeten vertraglichen Rechte und Verbindlichkeiten der Beteiligten, insbesondere des Rechts der Klägerin, in die Beigeladene zu 2. neutrales, negatives Vermögen i.H.v. 4,5 Millionen € einbringen zu können. Die Klägerin hat nachvollziehbar dargelegt, dass sich die buchungstechnische Umsetzung und die Abwicklung des Vorgangs nur deshalb verzögert haben, weil sich hinsichtlich der Beigeladenen zu 2. und insbesondere ihrer Komplementärin registerrechtliche Probleme ergeben hatten, mit denen die Beigeladene zu 1. ihre verzögerte Einzahlung gerechtfertigt hatte. Mit dieser Begründung hatte die Beigeladene zu 1. auch die ursprünglich erhobene Nachforderung der Klägerin zum Ausgleich der für die ersten 3 Monate des Jahres 2006 gezahlten Schuldzinsen i.H.v. 47.425 € zurückgewiesen. Zwischen den Beteiligten bestand letztlich Einigkeit darüber, dass die Ursache der Verzögerung durch das Verschulden des von der Klägerin beauftragten Notars bedingt war. Nur deshalb hatte man sich später vergleichsweise auf die Reduzierung der von der Klägerin geforderten Erstattung der Zinszahlung auf 9.000 € geeinigt, zumal die Beigeladene zu 1. als Mehrheitsgesellschafter in einer stärkeren Verhandlungsposition war. Bei der Würdigung der Angemessenheit dieser nachträglichen Zusatzvereinbarung berücksichtigt der erkennende Senat neben der Schlüssigkeit des Vortrags vor dem Hintergrund der zeitlichen 44

Geschehensabfolge auch, dass sich die Klägerin und die Beigeladene zu 1. als fremde Dritte gegenübergestanden. Nach dem endgültigen Abschluss der Vereinbarung über die Schuldübernahme mit den beteiligten Banken wurde die vereinbarte Darlehnstilgung zeitnah innerhalb von 4 Wochen umgesetzt.

5. Als Einbringung eines Teilbetriebs und der nach dem o.a. Ausführungen im Streitfall zum Wertausgleich ohne weiteres möglichen Zuordnung von Verbindlichkeiten ist der Vorgang entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht umsatzsteuerbar. Nach § 1 Abs. 1a UStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung unterliegen nicht der Umsatzsteuer die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen. Gemäß S. 2 der Vorschrift liegt eine Geschäftsveräußerung u.a. auch dann vor, wenn ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter (Teil-)Betrieb in eine Gesellschaft eingebracht wird (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 - V R 69/97, BFHE 187, 93 BStBl II 1999, 41, UStR 2005 Abschn. 5 Abs. 1 S. 7, UStR 2005 Abschn. 5 Abs. 2). 45
6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 46
7. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, ob bei der Einbringung von Teilbetrieben in eine Personengesellschaft die Zuordnung von neutralem negativem Betriebsvermögen durch einen der Gesellschafter zu seinem höherwertigem Teilbetrieb zu einem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten führen kann, wenn dieses negative Betriebsvermögen von der aufnehmenden Personengesellschaft in engem zeitlichem Zusammenhang mit dem Einbringungsvorgang mit Mitteln getilgt wird, die vom anderen Gesellschafter – ebenfalls zum Zwecke des Wertausgleichs für seinen weniger werthaltigen Teilbetrieb – eingebracht worden sind. 47