
Datum: 25.10.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 4089/10 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:1025.3K4089.10F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten, ob bei einer Abspaltung gem. § 123 Abs. 2 Nr. 1 Umwandlungsgesetz (UmwG) die Versteuerung stiller Reserven gem. § 24 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) unterbleiben kann. 2

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22.12.2005 mit Sitz in A gegründet. Neben der persönlich haftenden Gesellschafterin, der B-E AG, wurden Kommanditisten Frau B2, Herr B1 und Frau B3. Vom Kommanditkapital in Höhe von insgesamt 1.000,00 Euro hielten Frau B2 einen Anteil in Höhe von 80 % sowie die Kinder B3 und B1 je einen Anteil in Höhe von 10 %. Zu den Einzelheiten wird auf die Kopie des Gesellschaftsvertrages (Blatt 117 - 124 der Gerichtsakte) Bezug genommen. 3

Daneben gibt es die E2 AG & Co. KG. Sie gehörte im Streitjahr 2005 zu den führenden Anbietern im Bereich Vermietung und Verkauf von Spielautomaten aller Art. Außerdem gehörte zum Betrieb das „Hotel E R“. An dieser Gesellschaft sind neben Frau B2 mit einer Kommanditeinlage im Umfang von 80 % B3 und B1 mit einer Kommanditeinlage im Umfang von jeweils 10 % als Kommanditisten beteiligt. 4

- Unter dem 03.05.2006 schlossen die Klägerin und die E2 AG & Co. KG einen Spaltungs- und Übernahmevertrag, mit dem der Hotelbetrieb „Hotel E R“ mit dem dazugehörigen Grundstück im Wege der verhältnismäßigen Abspaltung als Gesamtheit von der E2 AG & Co. KG auf die Klägerin zum Stichtag 30.12.2005 übertragen wurde. Laut § 7 des Vertrages ergab sich der Übertragungswert aus der dem Abspaltungsvertrag als Anlage beigefügten Spaltungsbilanz zum 30.12.2005. Danach gingen Aktiva zu Buchwerten von X Euro über, Passiva zu Buchwerten in Höhe von X Euro. Die stillen Reserven betrugen X Euro. Laut § 8 des Abspaltungsvertrages war die Kommanditeinlage der Klägerin um X Euro zu erhöhen. Die Erhöhungsbeträge waren von den Kommanditisten der Klägerin durch Übertragung der laut Spaltungs- und Übernahmevertrag abzusplittenden Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens der E2 AG & Co. KG zu erbringen. Die Kommanditeinlage übersteigende Werte der im Wege der Abspaltung übertragenen Vermögensgegenstände waren den Kommanditisten auf den Gesellschafterdarlehenskonto der Klägerin gutzuschreiben. Zu den Einzelheiten wird im Übrigen auf den Vertrag, insbesondere § 1 Ziff. 1.1 und § 7 Ziff. 7.2 (Blatt 107 - 116 der Gerichtsakte) sowie die Abspaltungsbilanz (Blatt 88 der Gerichtsakte 3 V 4606/09 F) Bezug genommen. Auf den Gesellschafterdarlehenskonto waren laut § 6 des Gesellschaftsvertrages vom 22.12.2005 die Gewinnanteile zu buchen, soweit sie nicht zur Auffüllung der Kapitalverlustkonten erforderlich oder der gesamthänderisch gebundenen offenen Rücklage zugewiesen waren, sowie Vergütungen, Zinsen, Einlagen und Entnahmen. Das Gesellschafterdarlehenskonto war gewinnunabhängig zu verzinsen. Neben den Gesellschafterdarlehenskonto waren für jeden Kommanditisten ein Kapitalkonto zur Verbuchung der Einlagen, ein Kapitalverlustkonto als Korrekturkonto zum Eigenkapitalkonto zur Verbuchung von Verlusten und ein Rücklagenkonto zur Erfassung von Einzahlungen in die gesamthänderisch gebundene offene Rücklage zu führen.
- Ausweislich der von der Klägerin eingereichten Kontenentwicklung betrug danach die Kommanditeinlage der Klägerin zum 31.12.2005 X Euro (B2 X Euro; B3 und B1 je X Euro). In die Gesellschafterdarlehenskonto wurden zugunsten von B2 X Euro und zugunsten von B3 und B1 je X Euro eingestellt. Zum 31.12.2006 erfolgte zulasten der Gesellschafterdarlehenskonto eine Umbuchung in die offene Kapitalrücklage in Höhe von X Euro im Verhältnis 80:10:10. Zum 31.12.2009 entnahmen B1 und B3 die Guthaben von ihren Darlehenskonto (je X Euro), zum 31.12.2011 entnahm B2 ihr Guthaben (X Euro).
- In der am 20.12.2006 abgegebenen Feststellungserklärung 2005 erklärte die Klägerin einen Gewinn von X Euro, wobei ein Betrag von X Euro auf Gewinne aus Ergänzungsbilanzen entfiel. Dabei ging sie davon aus, dass der Abspaltungsvorgang vollständig § 24 UmwStG zu unterwerfen sei und erfasste die entsprechenden stillen Reserven in den Ergänzungsbilanzen der Kommanditisten als Minderkapital. Zu den Einzelheiten wird auf den Jahresabschluss zum 31.12.2005 sowie die Ergänzungsbilanzen in der Bilanzakte Bezug genommen.
- Durch Bescheid vom 18.01.2007 stellte der Beklagte den Gewinn 2005 der Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß fest. Zu den Einzelheiten wird auf den Feststellungsbescheid in der Steuerakte Bezug genommen.
- Nach einer Betriebsprüfung bei der Klägerin und der E2 AG & Co. KG durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung T vertrat der Beklagte die Auffassung, entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung könne der Gewinn aus dem Abspaltungsvorgang nicht gemäß § 24 UmwStG durch Aufstellen einer Ergänzungsbilanz neutralisiert werden, soweit für die Abspaltung nicht Gesellschaftsrechte gewährt worden seien, sondern die Einbringung gegen Gewährung eines als Fremdkapital zu qualifizierenden Gesellschafterdarlehens erfolgt sei. Das in den Ergänzungsbilanzen erfasste Minderkapital sei

deshalb insoweit aufzulösen und die verbleibenden Minderwerte auf die Wirtschaftsgüter „Grund und Boden“ und „Hotelgebäude“ zu verteilen. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 17.06.2008 in der Betriebsprüfungsakte (Veranlagungsstelle) wird hingewiesen. Dementsprechend erließ der Beklagte am 15.09.2009 einen gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung geänderten Feststellungsbescheid, in dem er den Gewinn der Klägerin auf X Euro feststellte, wobei X Euro auf Gewinne aus Ergänzungsbilanzen entfielen.

Dagegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 18.09.2009. Sie vertrat die Auffassung, der Abspaltungsvorgang gemäß Vertrag vom 03.05.2006 sei insgesamt als Einbringung gemäß § 24 UmwStG einzustufen, so dass ein Einbringungsgewinn auf Seiten der E2 AG & Co. KG nicht entstehe und die Klägerin die stillen Reserven in vollem Umfang in negativen Ergänzungsbilanzen neutralisieren könne. 10

Dazu sei ausreichend, dass bezüglich des eingebrachten Betriebsvermögens eine Mitunternehmerstellung erlangt werde. In der Folge richte sich die steuerliche Behandlung des Einbringungsvorgangs nach der „additiven Gesamthandsbilanz“ der aufnehmenden Personengesellschaft, die auch die Sonderbilanzen der Gesellschafter umfasse. In dieser Gesamtbilanz seien Forderungen des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) Eigenkapital. Auf das BFH-Urteil vom 12.12.1996 (IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180) werde hingewiesen. Außerdem halte der BFH es ausweislich seiner Entscheidung vom 24.06.2009 (VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993) für die Anwendung des § 24 UmwStG nicht für erforderlich, dass die Gegenleistung für die Sacheinlage ausschließlich in der Gewährung von Gesellschaftsrechten bestehe; es reiche aus, dass überhaupt ein Mitunternehmeranteil eingeräumt werde. Darüber hinaus habe der Gesetzgeber mit dem UmwStG sinnvolle Umstrukturierungen nicht dadurch behindern wollen, dass der Veräußerungsvorgang zu einer Versteuerung führe. Soweit § 24 UmwStG von der Rechtsprechung für die Fälle einschränkend ausgelegt werde, in denen der Einbringungsvorgang mit Veräußerungen an Dritte verknüpft werde, liege ein derartiger Fall hier nicht vor. Denn die Einräumung eines Gesellschafterdarlehens widerspreche nicht der gesetzgeberischen Zielvorstellung zu gewährleisten, stille Reserven bei den einbringenden Steuersubjekten steuerverhaftet zu belassen. Denn das gewährte Gesellschafterdarlehen sei notwendiges Sonderbetriebsvermögen I mit der Folge, dass sich das Eigenkapital des einbringenden Gesellschafters in der Gesamtbilanz erhöhe. Die Versteuerung stiller Reserven werde durch die Einräumung des Gesellschafterdarlehens nicht verhindert. 11

Aus dem Urteil des BFH vom 16.03.2004 (III R 38/00, BStBl. II 2005, 554) ergebe sich darüber hinaus, dass § 24 UmwStG nur deshalb eine gewinnneutrale Einbringung ermögliche, weil stille Reserven über die gewährten Gesellschaftsrechte weiterhin demselben Steuersubjekt zugeordnet blieben. Das sei aber vorliegend gewährleistet, da der Gesellschafterkreis sowohl bei dem übertragenden Rechtsträger, der E2 AG & Co. KG, als auch beim übernehmenden Rechtsträger, der Klägerin, in Folge der verhältnismäßigen Abspaltung sowohl dem Grunde nach als auch hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse identisch sei. 12

Auch sei der vorliegende Fall nicht mit den Fällen gleichzustellen, in denen Zuzahlungen in das Privatvermögen des einbringenden Gesellschafters erfolgten. Denn die aufnehmende Gesellschaft nehme die gesamte Einbringung für eigene Rechnung vor. 13

Schließlich handele es sich bei dem Gesellschafterdarlehenskonto hier nicht um ein Fremdkapitalkonto. Dies ergebe sich aus der Auslegung des vertraglichen Regelungspakets. Aus der Vorbemerkung des Spaltungs- und Übertragungsvertrages (Tz. 1.3) ergebe sich, dass die Abspaltung – allein – gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen sollte. § 14

1 Tz. 1.1 dieses Vertrages fülle diese Vorbemerkung dahin aus, dass Rechte am und nicht gegen den übernehmenden Rechtsträger begründet werden sollten. Dieses Auslegungsergebnis werde auch allein dem Willen der Vertragsparteien gerecht, denn die Begründung einer Forderung gegen die Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin laufe dem Gesellschaftszweck der Klägerin, die gerade zum Betrieb des Hotels gegründet worden sei, entgegen. Denn eine Gesellschafterforderung bedeute auch deren sofortige Entnahmefähigkeit. Eine Entnahme hätte jedoch die – nicht gewollte – Veräußerung des Hotels erzwungen.

Den Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 06.10.2010 als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, dass die Abspaltung insoweit nicht gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt sei und so zur Aufdeckung stiller Reserven geführt habe, als die Gutschrift auf den Gesellschafterdarlehnskonto der Kommanditisten erfolgt sei. Denn aufgrund der Regelungen des Gesellschaftsvertrages der Klägerin seien diese als Fremdkapitalkonten einzustufen. Dafür spreche zum einen die Verzinslichkeit der Konten unabhängig von der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft und die Tatsache, dass Verluste mit dem Bestand des Gesellschafterdarlehnskontos nicht zu verrechnen seien. Darüber hinaus werde das Gesellschafterdarlehnskonto nicht in der Weise in das Auseinandersetzungsguthaben der Gesellschaft einbezogen, dass der Gesellschafter mit einem Guthaben für Schulden der Gesellschaft entstehen müsse. Denn der Anspruch auf Auszahlung des Gesellschafterdarlehnskontos bestehe vorab. Eine Verrechnung des Guthabens mit einem etwaigen negativen Kapitalkonto sei dagegen nicht vorgesehen. 15

Mit ihrer Klage vom 05.11.2012 verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie wiederholt und vertieft ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren und beantragt, 16

den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2005 vom 15.09.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.10.2010 sowie in der Gestalt, die der Bescheid durch die Vorläufigkeitserklärung im Termin vom 25.10.2012 gefunden hat, dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um X Euro erhöht werden, 17

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen, 20

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 21

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung und verweist weiter auf das zwischenzeitlich ergangene Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.11.2010 (15 K 931/09, EFG 2011, 491; Revision anhängig: X R 42/10). 22

Die Akte des Verfahrens 3 V 4606/09 ist beigezogen worden. 23

Die Berichterstatterin hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am 15.08.2012 erörtert. Auf das Protokoll des Erörterungstermins (Blatt 170 der Gerichtsakte) wird hingewiesen. 24

Der Senat hat in der Sache am 25.10.2012 mündlich verhandelt und Herrn Steuerberater L als Zeugen gehört. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 25

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist nicht begründet. Der angefochtene Bescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO).	27
I.	28
Die Klage ist zulässig, obwohl sich das Begehren auf die Feststellung eines höheren Gewinns richtet. Denn im Rahmen einer Einbringung ist die Überprüfung der Bilanzansätze nur bei der aufnehmenden Gesellschaft möglich, im vorliegenden Fall also bei der Klägerin, wobei sich die negativen Auswirkungen bei der einbringenden Gesellschaft, der E2 AG & Co. KG ergeben. Damit ist die Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO) gegeben. Der Senat schließt sich insoweit den Ausführungen im Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.12.2008 (15 K 4963/01, EFG 2009, 448) an.	29
II.	30
Die Klage ist nicht begründet. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass im Rahmen der Abspaltung des Betriebs des „Hotel E R“ auf die Klägerin stille Reserven nicht in vollem Umfang gemäß § 24 UmwStG neutralisiert und nur insoweit in einer negativen Ergänzungsbilanz erfasst werden konnten, als im Gegenzug die Kommanditeinlagen der Gesellschafter der Klägerin aufgestockt wurden. Die Gutschrift der weiteren Beträge auf den Gesellschafterdarlehenskonto führt dagegen nicht zur Bildung von Eigenkapital der Klägerin. § 24 UmwStG ist insoweit nicht anwendbar.	31
1.	32
Gemäß § 24 UmwStG kann die Einbringung in eine Personengesellschaft im Wege der Abspaltung eines Teilbetriebes von einer anderen Personengesellschaft gemäß § 123 UmwG nur erfolgsneutral gestaltet werden, soweit der Einbringende durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Gesellschafters und Mitunternehmers der Personengesellschaft erlangt bzw. ausbaut. Werden weitere Zuzahlungen geleistet, durch die dem Einbringenden keine gesellschaftsrechtlichen Positionen vermittelt werden, liegt insoweit ein getrennt von der Einbringung zu beurteilender Veräußerungsvorgang vor. Dabei beruht auch die Regelung des § 24 UmwStG auf dem Gedanken, dass bei einem Umwandlungsvorgang gemäß Umwandlungsgesetz das unternehmerische Engagement nicht beendet sondern lediglich in anderer Rechtsform fortgesetzt wird, so dass die Versteuerung stiller Reserven weiter sicher gestellt ist. Diese unternehmerische Kontinuität entfällt aber dann, wenn für das übergehende Vermögen ein über die Gewährung von Gesellschaftsrechten hinausgehendes Entgelt gezahlt wird, da dann der Vermögensübergang nicht zur Stärkung der Gesellschaft oder der Gesellschafterstellung sondern im Rahmen eines Leistungsaustauschs mit dem Gesellschafter wie unter Fremden Dritten erfolgt (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 11.12.2001 VIII R 58/98, BStBl. II 2002,420).	33
Danach ist unstreitig im vorliegenden Fall die Übertragung des Hotelbetriebes auf die Klägerin nebst Grundstück im Wege der Abspaltung von der E2 AG & Co. KG in dem Umfang als Einbringung zu beurteilen, in dem dadurch die Kommanditeinlage der einbringenden Gesellschafter der Klägerin aufzustocken war.	34
Soweit darüber hinaus eine Gutschrift auf dem Gesellschafterdarlehenskonto erteilt wurde, ist dieser Vorgang nicht dem Einbringungsvorgang zuzurechnen, da es sich insoweit nicht um	35

Eigenkapital der Klägerin handelt und so nicht die Gesellschaft selbst bzw. die Gesellschafterposition der Kommanditisten gestärkt wurde.

Zur Beantwortung der Frage, ob Eigen- oder Fremdkapital der Gesellschaft vorliegt, sind sowohl nach Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. UmwSt-Erlass, Tz. 24.08) als auch nach Auffassung der Klägerin die Kriterien heranzuziehen, die auch im Rahmen des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG maßgeblich sind. Die Abgrenzung richtet sich insoweit nicht nach der Kontenbezeichnung, sondern im Grundsatz danach, ob Zu- und Abgänge gesellschafts- oder schuldrechtlicher Natur sind. Es sind die Gesamtumstände des Einzelfalls, insbesondere die gesellschaftsvertraglichen Regelungen über die Führung von Gesellschafterkonten, zu berücksichtigen. Danach ist vor allem dann von einem Kapitalkonto auszugehen, wenn auf diesem Verlustanteile des Gesellschafters verbucht und auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufgezehrt werden. Denn mit dem Begriff eines Darlehns ist eine Verlustbeteiligung des Darlehnsgebers nicht vereinbar. Um ein Kapitalkonto handelt es sich darüber hinaus auch dann, wenn das Konto im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft in die Ermittlung des Abfindungsguthabens der Gesellschaft eingeht. Auf die Ausführungen des BFH im Urteil vom 15.05.2008 (IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812) wird hingewiesen.

a) 37

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist nach Auffassung des Senats im vorliegenden Fall nicht feststellbar, dass die Verbuchung eines Teils der stillen Reserven auf den Gesellschafterdarlehenskonto als Gutschrift auf Eigenkapitalkonten der Gesellschaft anzusehen ist. Denn insoweit ist festzuhalten, dass nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen gesonderte Verlustkonten geführt werden, so dass die Gesellschafterdarlehenskonto durch anfallende Verluste nicht aufgezehrt werden. Nach der Regelung in § 15 des Gesellschaftsvertrags fließt der Bestand des Gesellschafterdarlehenskonto auch nicht in ein potentiell Abfindungsguthaben ein. Denn im Gegensatz zu dem der BFH-Entscheidung vom 15.05.2008 (IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812) zugrundeliegenden Sachverhalt ist das Abfindungsguthaben aufgrund einer Auseinandersetzungsbilanz nach den wahren Zeitwerten zum Zeitpunkt der Auseinandersetzung anzusetzen. Das Guthaben auf dem Gesellschafterdarlehnskonto ist dabei vorab auszukehren. Dagegen waren in dem vom BFH entschiedenen Fall die einzelnen, für die Gesellschafter geführten Konten Grundlage des Abfindungsguthabens. Zudem sind in § 11 des Gesellschaftsvertrages anders als in dem vom BFH entschiedenen Fall Entnahmebeschränkungen nicht vorgesehen. Insoweit hat der BFH in seiner Entscheidung offen gelassen, ob bei einer Berechtigung der Kommanditisten zu unbeschränkten Entnahmen hinsichtlich der Qualität des Darlehenskonto als Eigenkapital anders zu entscheiden gewesen wäre. Für den Streitfall fällt jedenfalls nach Auffassung des Senats der Umstand, dass sowohl gesonderte Verlustvortragkonten geführt werden als auch Entnahmebeschränkungen nicht vorgesehen sind und darüber hinaus die Verzinsung der Gesellschafterdarlehnskonto gewinnunabhängig erfolgt, derart ins Gewicht, dass die Gesellschafterdarlehnskonto der Klägerin nicht als Eigenkapital beurteilt werden können.

Zudem teilt der Senat nicht die Auffassung der Klägerin, dass lediglich bei Zuzahlungen in das Privatvermögen des Einbringenden eine Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nicht vorliegt. Denn auch wenn Zuzahlungen zugunsten des Einbringenden in dessen Betriebsvermögen geleistet werden, ergibt sich aus diesem Umstand nicht zwingend, dass insoweit eine gesellschaftsrechtliche Stellung am aufnehmenden Unternehmen vermittelt wird. Insbesondere, wenn – wie im vorliegenden Fall – diese Beträge frei entnehmbar sind

und nicht in ein potentielles Abfindungsguthaben einfließen, das die gesellschaftsrechtlich begründete Beteiligung eines Gesellschafters an der Gesellschaft repräsentiert, stehen die Gesellschafter der Gesellschaft als fremde Gläubiger gegenüber, die ihr Darlehn im Streitfall oder im Rahmen einer Liquidation abziehen können. Die freie Entnehmbarkeit der auf den Gesellschafterdarlehnskonto verbuchten Beträge führt dazu, dass dieses Vermögen – entgegen der Intention des § 24 UmwStG – nicht mehr der Gesellschaft zur Stärkung ihres Kapitals bzw. dem Kommanditisten zur Stärkung seiner Einlage und gesellschaftsrechtlichen Position zur Verfügung steht.

b) 40

Der Senat hält die vertraglichen Regelung vom 22.12.2005 und vom 03.05.2006 für umfassend und auch eindeutig. Entgegen der Auffassung der Klägerin kann den vertraglichen Regelungen nicht im Auslegungswege entnommen werden, die Gesellschafterdarlehnskonto seien als Eigenkapitalkonto zu qualifizieren. 41

Gem. § 157 BGB sind Verträge so auszulegen, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern. Für die einzelnen dabei abzugebenden Willenserklärungen gilt § 133 BGB, wonach der wirkliche Wille zu erforschen und nicht am buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften ist. Dabei hat der Senat weder aus den Äußerungen des Vertreters der Klägerin, Herrn B1, noch aus der Zeugenvernehmung die Überzeugung gewinnen können, dass der Wille der Vertragsbeteiligten darauf gerichtet war, die stillen Reserven aus der Abspaltung des Betriebs „Hotel E R“ vollständig als Eigenkapital im o. g. Sinn bei der Klägerin auszuweisen. 42

Aus der Zeugenaussage ist zwar deutlich geworden, dass Motiv der Abspaltung neben der ins Auge gefassten Entflechtung der Haftungsrisiken im Bereich der E2 AG und Co. KG im weiteren die steuerneutrale Gestaltung dieses Vorgangs war. Der Zeugenaussage lassen sich aber keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass der Wille der Vertragsparteien bei Abschluss der Verträge am 22.12.2005 und am 03.05.2006 nicht korrekt zum Ausdruck gebracht wurde und deshalb davon auszugehen ist, dass nach dem Willen der Vertragsparteien das Gesellschafterdarlehnskonto ein Eigenkapitalkonto sein sollte. Der Zeuge hat in diesem Zusammenhang nicht erläutern können, dass und welchen Willen die Vertragsparteien bezüglich des Ausweises des Eigenkapitals im Rahmen der Formulierung der Verträge vom 22.12.2005 und 03.05.2006 geäußert haben, der dann in den vertraglichen Regelungen seinen Ausdruck finden sollte. Er hat vielmehr bekundet, dass die Verträge durch Rechtsanwälte erstellt und dann so unterschrieben worden seien. Insbesondere sei auch die Formulierung in § 1 Ziff. 1.1 des Vertrages zur Aufteilung der im Rahmen der Abspaltung offengelegten stillen Reserven auf die Kommanditeinlagen und die Gesellschafterdarlehnskonto nicht Gegenstand weiterer Besprechungen mit den Vertragsparteien gewesen. Angesichts dieser Umstände sieht der Senat es nicht als erwiesen an, dass die Vertragsbeteiligten nicht das gewollt haben, was mit den detaillierten Regelungen zu den bei der Klägerin zu führenden Konten und der Verteilung der stillen Reserven auf diese Konten zum Ausdruck gekommen ist. Selbst wenn die Vertragsparteien, wie der Zeuge geschildert hat, davon ausgegangen sein sollten, dass die auf den Gesellschafterdarlehnskonto gebuchten Beträge mangels Liquidität nicht entnommen werden konnten, ohne das Hotel zu veräußern, vermitteln die vertraglichen Regelungen den Gesellschaftern gleichwohl das Recht zur Entnahme der dort gutgeschriebenen Beträge. 43

c) 44

45

Auch der Umstand, dass in 2006 zu Lasten der Gesellschafterdarlehnskonto weitere X Euro in die offene Kapitalrücklage umgebucht wurden, rechtfertigt es insoweit nicht, die infolge der Abspaltung aufgedeckten stillen Reserven gem. § 24 UmwStG steuerneutral zu behandeln. Denn ausweislich der Aussage des Zeugen erfolgte diese Umbuchung nicht infolge der Umsetzung des Willens der Vertragsbeteiligten im Zusammenhang mit den vertraglichen Regelungen, sondern im Nachhinein nach Gesprächen mit den kreditgebenden Banken, um deren Ratingvorgaben gerecht zu werden. So hat der Vertreter der Klägerin, Herr B1, selbst diesen Vorgang als „bankinitiierte“ Umbuchung eingeschätzt.

2. 46

Auch die weiteren Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch. 47

Soweit sie auf die Entscheidung des BFH vom 24.06.2009 (a. a. O.) Bezug nimmt, befasst sich diese mit der Frage, inwieweit aus Sicht des Erwerbers einer mitunternehmerischen Beteiligung bei Zuzahlung in das Privatvermögen des den Betrieb Einbringenden ein entgeltlicher Erwerb und damit Anschaffungskosten bzw. Abschreibungsvolumen vorliegen. Aus den Aussagen des BFH zur Anwendung des § 24 UmwStG, wenn insoweit die Einbringung nicht ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt, kann entgegen der Auffassung der Klägerin nicht ohne weiteres im Umkehrschluss gefolgert werden, im vorliegenden Fall sei § 24 UmwStG ohne weiteres anzuwenden, weil auch die Verbuchung auf einem Gesellschafterdarlehnskonto zu Gesellschaftsvermögen führe. Wie bereits erläutert, sind für die Anwendung des § 24 UmwStG an die Qualität des Gesellschafterdarlehnskonto bestimmte Anforderungen zu stellen, die im vorliegenden Fall nicht gegeben sind. 48

Soweit die Klägerin meint, das Gesellschafterdarlehnskonto bilde auf jeden Fall Eigenkapital im Rahmen der „additiven Gesamthandsbilanz“, folgt dem der Senat nicht. Er vertritt insoweit die Auffassung, dass der gesellschaftsrechtliche Vorgang der Umwandlung und die daraus bezüglich der Versteuerung der stillen Reserven zu ziehenden Konsequenzen von der Ebene der steuerlichen Erfassung der Einkünfte gem. §§ 15 ff. EStG zu trennen ist. 49

Die Abspaltung i. S. d. § 123 UmwG ist gem. §§ 125, 2 UmwG ein Übertragungsvorgang, bei dem Vermögen eines Rechtsträgers auf einen anderen Rechtsträger gegen die Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften des übernehmenden Rechtsträgers übergeht. Für die im Rahmen dieses zivilrechtlichen Vorgangs offengelegten stillen Reserven findet § 24 UmwStG Anwendung. Demgegenüber betrifft die Bildung der „additiven Gesamthandsbilanz“ die Erfassung der Einkünfte einer Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) und führt dabei für die steuerrechtliche Ebene die Einkünfteerwirtschaftung auf Gesellschaftsebene und die Einkünfteerwirtschaftung durch die Gesellschafter im Rahmen schuldrechtlicher Beziehungen zur Gesellschaft zusammen. Aus der Zusammenfassung dieser Bereiche für Zwecke des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG lassen sich jedoch nach Auffassung des Senats keine Rückschlüsse darauf ziehen, ob die in der Gesellschaftsbilanz für die Gesellschafter geführten Konten auf gesellschaftsrechtlichen Beziehungen oder auf schuldrechtlichen Beziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft beruhen. 50

Im Übrigen ist der Senat der Auffassung, dass die Argumentation des Finanzgerichts Düsseldorf im Urteil vom 24.11.2010 (15 K 931/09, EFG 2011, 491) auch auf den vorliegenden Fall übertragbar und deshalb davon auszugehen ist, dass eine Anwendung des § 24 UmwStG nur in dem Umfang in Betracht kommt, als infolge der Einbringung des Betriebs „Hotel E R“ die Kommanditanteile der Kommanditisten der Klägerin aufgestockt 51

wurden.

3.	52
Dem Aussetzungsantrag der Klägerin für den Fall, dass im Zusammenhang mit dem Antrag der Klägerin gem. § 6b EStG weiterer Aufklärungsbedarf gesehen werde, braucht der Senat nicht nachzukommen. Denn der Beklagte hat den angefochtenen Bescheid zum Zwecke der Aufklärung des Sachverhalts im Hinblick auf den von der Klägerin gestellten Antrag gem. § 165 Abs. 1 AO für vorläufig erklärt.	53
4.	54
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	55
Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts und im Hinblick auf die gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.11.2010 (a. a. O.) unter dem Aktenzeichen X R 42/10 anhängige Revision zugelassen.	56