
Datum: 22.09.1992
Gericht: Oberlandesgericht Köln
Spruchkörper: 22. Zivilsenat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 22 U 38/92
ECLI: ECLI:DE:OLGK:1992:0922.22U38.92.00

Vorinstanz: Landgericht Aachen, 42 O 195/90
Schlagworte: GMBH; SACHEINLAGE UMSATZSTEUERPFLICHT
Normen: USTG §§ 1, 14; KO §§ 54, 69

Leitsätze:

1) Die Einbringung von Sacheinlagen (z. B. früheres Einzelkaufmannsunternehmen) in die GmbH durch einen unternehmerisch tätigen Gesellschafter ist umsatzsteuerpflichtig, wenn dieser Einbringung eine Gegenleistung (z. B. Beteiligungsrecht, Übernahme von Schulden) gegenübersteht. 2) Ein Anspruch auf Erteilung einer Rechnung gem. § 14 UStG besteht dann nicht, wenn ernstliche Zweifel an der Steuerbarkeit bestehen. 3) Im Konkurs kann gegen einen umzurechnenden Anspruch auf Rechnungserteilung gem. § 14 UStG mit einem Anspruch des einbringenden Gesellschafters auf Übernahme der Umsatzsteuer aufgerechnet werden, § 3 54 IV, 69 KO.

Tenor:

Die Berufung des Klägers gegen das Urteil der 2. Kammer für Handelssachen des Landgerichts Aachen vom 27.12.1991 - 42 O 195/90 - wird zurückgewiesen. Die Kosten des Berufungsverfahrens werden dem Kläger auferlegt. Das Urteil ist vorläufig vollstreckbar. Dem Kläger wird nachgelassen, die Zwangs-vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von DM 35 000,00 abzuwenden, wenn nicht der Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet. Beide Parteien können die Sicherheitsleistung durch selbstschuldnerische Bürgschaft einer deutschen Großbank, Volksbank oder öffentlich-rechtlichen Sparkasse erbringen.

Tatbestand

##blob##nbsp;

Mit der vorliegenden Klage begehrt der Kläger von dem Beklagten die Erteilung einer Verkaufsrechnung mit gesondert ausgewiesener Mehrwertsteuer für angebliche Betriebsveräußerungen, um mit dieser Rechnung Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen zu können.

##blob##nbsp;

Der Kläger ist seit 06.08.1986 Konkursverwalter über das Vermögen der Firma K. I. GmbH ##blob##amp; Co. KG. Der Beklagte ist seit 13.07.1988 Konkursverwalter über das Vermögen des Gemein-schuldners J. K. .

##blob##nbsp;

Als Inhaber der Einzelfirmen

##blob##nbsp;

- K. -V. , H. , eingetragen im Han- delsregister des Amtsgerichts H. unter 6 HRA 0323

##blob##nbsp;

- D. W. , eingetragen im Handels- register des Amtsgerichts H. unter 6 HRA 0421

##blob##nbsp;

- K. I. , eingetragen im Handels- register des Amtsgerichts H. unter 6 HRA 0423

##blob##nbsp;

und als früherer Inhaber der bereits am 27.04. 1984 gelöschten Einzelfirma A - J. K. I. (6 HRA 0436 AG H.)

##blob##nbsp;

gründete der Gemeinschuldner K. mit Herrn R. die Firma J. K. V. -gesellschaft mit beschränkter Haftung, die am 18.09.1984 in das Handelsregister des Amtsgerichts H. unter 6 HRB 0398 eingetragen wurde. Noch am Tag ihrer Eintragung trat die J. K. V. gesellschaft mbH als persönlich haftende Gesellschafterin in die Firma K. I. ein, wodurch sich diese in eine OHG umwandelte. Der bislang persönlich haftende Gemeinschuldner J. K. trat daraufhin mit Wirkung vom selben Tage in die Stellung eines Kommanditisten mit einer Einlage von 5 Millionen DM zurück, so daß sich die gegründete Personenge-sellschaft in eine Kommanditgesellschaft - die von dem Kläger vertretene Gemeinschuldnerin - umwan-delte. Dieser Vorgang wurde am 20.09.1984 unter 6 HRA 0423 in das Handelsregister des Amtsgerichts H. eingetragen.

##blob##nbsp;

Weder für die K. I. ##blob##amp; Co. OHG noch für die K. I. GmbH ##blob##amp; Co. KG wurden Eröffnungsbilanzen erstellt, ebensowenig Abschluß-bilanzen für die

Einzelfirmen per 18.09.1984. Verträge über die Gesellschaftsgründung sind nicht vorgelegt worden. In der Umsatzsteuererklärung des von dem Beklagten vertretenen Gemeinschuldners für das Jahr 1984 fanden diese Vorgänge ebenfalls keine Erwähnung.

##blob##nbsp; 20

Die von dem Gemeinschuldner K. beantragte Löschung der Firma K. -V. wurde am 13.08.1986 und die der Firma D. + W. Werbeagentur am 25.05.1987 im Handelsregister eingetragen. 21

##blob##nbsp; 22

Der Kläger hat behauptet, der Gemeinschuldner K. habe seine bis zur Gesellschaftsgründung unter Einzelfirmen geführten Betriebe in die von ihm vertretene Gemeinschuldnerin eingebracht. Hierzu hat er auf die im Januar 1985 von dem Gemeinschuldner K. persönlich und dem Geschäftsführer der K. V. -GmbH in Auftrag gegebene Bilanz für 1984 verwiesen, in der neben der K. I. GmbH ##blob##amp; Co. KG auch die vier Einzelfirmen des Gemeinschuldners K. aufgeführt wurden. Als weiteres Indiz für die Einbringung sei seiner Ansicht nach der Vermerk in einem Grundstückskaufvertrag vom 21.07.1986 zu werten, wonach die Einbringung des Grundbesitzes in die K. I. GmbH ##blob##amp; Co. KG wirtschaftlich bereits bei deren Gründung am 18.09.1984 erfolgt sei. 23

##blob##nbsp; 24

Der Kläger hat die Auffassung vertreten, die von ihm behauptete Einbringung der Einzelunternehmen in die Gesellschaft sei ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang. Die Existenz eines Vereinfachungsregimes für das Finanzamt hindere die Steuerbarkeit des Einbringungsvorgangs nicht, da dieser kein materielles Steuerrecht darstelle. Der Erteilung einer Rechnung mit Mehrwertsteerausweis stehe auch nicht entgegen, daß die zuständige Finanzbehörde in dieser Sache bislang keine bestandskräftige Entscheidung getroffen habe. 25

##blob##nbsp; 26

Mangels konkreter Angaben zum damaligen Verkehrswert der eingebrachten Wirtschaftsgüter sei hier der gem. § 10 III UStG für die Bemessungsgrundlage maßgebliche gemeine Wert mit den Buchwerten per 31.12.1984 gleichzusetzen. Danach ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von DM 20.671.697,29. Die darauf entfallende Mehrwertsteuer betrage DM 2.894.037,62. 27

##blob##nbsp; 28

Der Kläger hat beantragt, 29

##blob##nbsp; 30

##blob##nbsp; 31

den Beklagten zu verurteilen, ihm folgende Rechnung zu erstellen: 32

##blob##nbsp; 33

##blob##nbsp; 34

"Rechtsanwalt Z ,	35
##blob##nbsp;	36
##blob##nbsp;	37
A 3, D. ,	38
##blob##nbsp;	39
##blob##nbsp;	40
als Konkursverwalter über das Vermögen des Kaufmanns J. K. ,	41
##blob##nbsp;	42
##blob##nbsp;	43
H.	44
##blob##nbsp;	45
##blob##nbsp;	46
Herrn Rechtsanwalt	47
##blob##nbsp;	48
##blob##nbsp;	49
M.	50
##blob##nbsp;	51
##blob##nbsp;	52
als Konkursverwalter	53
##blob##nbsp;	54
##blob##nbsp;	55
über das Vermögen der	56
##blob##nbsp;	57
##blob##nbsp;	58
Firma K. I.	59
##blob##nbsp;	60
##blob##nbsp;	61
GmbH ##blob##amp; Co. KG i. K.	62
	63

##blob##nbsp;	
##blob##nbsp;	64
A 8	65
##blob##nbsp;	66
##blob##nbsp;	67
H. -D.	68
##blob##nbsp;	69
##blob##nbsp;	70
Rechnung für Wirtschaftsgüter, die der Kaufmann und jetzige Gemeinschuldner J. K. in die Firma der jetzigen Gemeinschuldnerin K. I. GmbH ##blob##amp; Co. KG im Jahre 1984 eingebracht hat	71
##blob##nbsp;	72
##blob##nbsp;	73
Betriebsvorrichtungen 1.010.564,83 DM Außenanlagen 546.669,28 DM Maschinen und maschinelle Anlagen 2.599.894,90 DM Anlagen f. Forschung und Entwicklung 1.112.030,00 DM Betriebs- und Geschäftsaus- stattung 660.762,30 DM Kraftfahrzeuge 404.225,75 DM vermietete Anlagen 1.459.857,72 DM geringwertige Wirtschafts- güter 0,00 DM Patente 1,00 DM Software 48.571,36 DM Vorräte 12.847.042,32 DM 20.689.619,46 DM abzüglich vermieteter An- lagegüter für ausländische Anlagegegenstände 17.922,17 DM Gesamtbetrag 20.671.697,29 DM 14 % Mehrwertsteuer 2.894.037,62 DM Gesamtbetrag 23.565.734,91 DM =====	74
##blob##nbsp;	75
##blob##nbsp;	76
(Z.)	77
##blob##nbsp;	78
##blob##nbsp;	79
Rechtsanwalt	80
##blob##nbsp;	81
##blob##nbsp;	82
als Konkursverwalter."	83
##blob##nbsp;	84
Der Beklagte hat beantragt,	85
	86

##blob##nbsp;	
##blob##nbsp;	87
die Klage abzuweisen.	88
##blob##nbsp;	89
Er hat behauptet, daß konkrete Übertragungs- oder Einbringsvorgänge nicht stattgefunden hätten. Seiner Ansicht nach bestehe ein Anspruch auf Rechnungserteilung auch deshalb nicht, weil das Finanzamt den Vorgang nicht bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen habe. Von einer Besteuerung habe das Finanzamt ersichtlich im Hinblick auf den Vereinfachungserlaß des Finanzministers NRW vom 04.03.1980 abgesehen. Danach sei es möglich, für den Fall einer Geschäftsveräußerung, bei der beide Vertragsparteien umsatzsteuerpflichtige Unternehmen sind und der Umsatzsteuerschuld auf der einen ein voller Vorsteuerabzugsanspruch auf der anderen Seite gegenübersteht, von der Umsatzbesteuerung abzusehen.	90
##blob##nbsp;	91
Im übrigen hat er die Ansicht vertreten, daß es sich bei der hier in Rede stehenden "Einbringung" um keinen steuerbaren Vorgang handele, weil keine Sacheinlagen in die GmbH ##blob##amp; Co. KG eingebracht worden seien, sondern eine Personengesellschaft, nämlich die OHG, in eine andere Personengesellschaft, die KG, umgewandelt worden sei.	92
##blob##nbsp;	93
Der Beklagte hat sich schließlich gegen den verlangten Rechnungsinhalt gewendet und sich auf Verjährung berufen.	94
##blob##nbsp;	95
Das Langericht hat die Klage durch Urteil vom 27.12.1991, auf das wegen aller Einzelheiten verwiesen wird, abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, daß mangels entgeltlicher Leistungen bei der Gründung der K. I. GmbH ##blob##amp; Co. KG kein steuerbarer Umsatz getätigt worden sei. An der Entgeltlichkeit fehle es schon deshalb, weil der von dem Beklagten vertretene Gemeinschuldner K. seine Firmen nach der allgemeinen Lebenserfahrung bereits in die zuvor gegründete OHG eingebracht habe. Auch die Umwandlung einer OHG in eine KG unterliege nicht der Umsatzsteuer.	96
##blob##nbsp;	97
Gegen das dem Kläger am 06.01.1992 zugestellte Urteil hat dieser mit einem am 06.02.1992 bei Gericht eingegangenen Schriftsatz Berufung eingelegt, die er nach entsprechender Fristverlängerung mit einem am 13.05.1992 eingegangenen Schriftsatz begründet hat.	98
##blob##nbsp;	99
Er wiederholt sein Vorbringen vor dem Landgericht und vertritt die Ansicht, daß jedenfalls die Einbringung der Einzelfirmen des Gemeinschuldners K. in die K. I. ##blob##amp; Co. OHG ein steuerbarer Vorgang sei. Diese OHG habe zwar keine nachhaltige	100

unternehmerische Tätigkeit entfalten können, ihr sei aber die unternehmerische Tätigkeit der aus ihr hervorgegangenen GmbH ~~###blob###~~amp; Co. KG zuzurechnen, so daß ihre Unternehmereigenschaft gem. § 2 UStG zu bejahen sei.

~~###blob###~~nbsp; 101

Wegen der Personenidentität dieser beiden Gesellschaften könne er die Ausstellung der Rechnung auch an die Gemeinschuldnerin verlangen. § 15 UStG gebiete zudem eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Beurteilung des Leistungsempfängers, so daß die von ihm vertretene Gemeinschuldnerin als Leistungsempfängerin und damit als Inhaberin des Rechnungserteilungsanspruches anzusehen sei. 102

~~###blob###~~nbsp; 103

Diesem Anspruch könne das Fehlen einer bestandskräftigen Entscheidung des Finanzamtes nicht entgegengehalten werden, da der hierzu ergangenen Entscheidung des Bundesgerichtshofs ein anderer Sachverhalt zugrundegelegt habe. Anders als dort gehe es hier um einen eindeutigen steuerpflichtigen Sachverhalt. Auch der Vereinfachungserlaß sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Vorsteuerabzugsberechtigung des Erwerbers im Konkurs wegen der dort geltenden Besonderheiten - ungewisse Konkursquoten, veränderte Aufrechnungsvoraussetzungen - vom Normalfall abweiche und daher einer besonderen Behandlung bedürfe. 104

~~###blob###~~nbsp; 105

Der Kläger beantragt, 106

~~###blob###~~nbsp; 107

~~###blob###~~nbsp; 108

1. unter Abänderung des angefochtenen Urteils den Beklagten zu verurteilen, dem Kläger ~~die~~im erstinstanzlichen Schlußantrag näher bezeichnete Rechnung zu erteilen, 109

~~###blob###~~nbsp; 110

~~###blob###~~nbsp; 111

hilfsweise, die im erstinstanzlichen Schlußantrag näher bezeichnete Rechnung auf die Firma ~~der~~K. I. ~~###blob###~~amp; Co. OHG zu erteilen, 112

~~###blob###~~nbsp; 113

~~###blob###~~nbsp; 114

2. erforderliche Sicherheiten durch selbstschuldnerische Bürgschaft einer deutschen Großbank, Volksbank oder öffentlich-rechtlichen Sparkasse zu stellen. 115

~~###blob###~~nbsp; 116

Der Beklagte beantragt, 117

~~###blob###~~nbsp; 118

119

##blob##nbsp;

1. die Berufung zurückzuweisen, 120

##blob##nbsp; 121

##blob##nbsp; 122

2. hilfsweise dem Kläger nachzulassen, die Zwangsvollstreckung durch Sicherheits- leistung 123
abzuwenden, die auch in Form der selbstschuldnerischen Bürgschaft ei- ner deutschen
Großbank und/oder öffentlich- rechtlichen Sparkasse erbracht werden kann.

##blob##nbsp; 124

Er behauptet, daß die Firmen des von ihm vertre-tenen Gemeinschuldners K. lediglich als 125
Vermö-gensbestandteile des persönlich haftenden Gesell-schafters und jetzigen
Gemeinschuldners in die OHG eingeflossen seien, ohne daß ein Leistungsaus-tausch im
Sinne einer Hin- und Herbewegung von Ka-pital erfolgt sei.

##blob##nbsp; 126

Sämtliche betroffenen Wirtschaftgüter seien vor und nach der Gesellschaftsumwandlung 127
im Vermögen des Gemeinschuldners K. verblieben. Selbst wenn eine Übertragung
stattgefunden hätte, sei diese jedenfalls nicht umsatzsteuerpflichtig. Dem stehe auch das
Fehlen einer bestandskräftigen Finanzamtsentscheidung entgegen, die jetzt infolge
Verjährung gem. § 169 II AO ohnehin nicht mehr ergehen könne. Wenn der Kläger schon
Umsatzsteuer für diesen Vorgang ansetze, müsse er diese aus dem Entgelt herausrechnen,
da sich dieses als Brutto-betrag verstehe. Die von dem Beklagten ermittelte Höhe des
Entgeltes sei übersetzt, da sie sich nicht an dem wesentlich niedrigeren wirtschaftli-chen Wert
der eingebrachten Unternehmen orientie-re. Immerhin sei die von dem Kläger vertretene
Gemeinschuldnerin bereits kurze Zeit nach der be-haupteten Einbringung in Konkurs
gegangen.

##blob##nbsp; 128

Ein Anspruch auf Rechnungserteilung sei ferner verwirkt, da er erst mehrere Jahre nach 129
seiner be-haupteten Entstehung geltend gemacht werde.

##blob##nbsp; 130

Angesichts der mittlerweile eröffneten Konkurse und des hiermit für das Finanzamt 131
verbundenden Risikos, die Steuerschuld bei dem Gemeinschuldner K. beizutreiben, sei
die Geltendmachung eines solchen Anspruches treuwidrig. Hierin liege zudem ein
Gestaltungsmißbrauch gem. § 42 AO.

##blob##nbsp; 132

Ein etwaiger Anspruch sei überdies als Neben-pflicht zu der Unternehmensübertragung 133
gem. § 196 BGB verjährt.

##blob##nbsp; 134

Schließlich beruft sich der Beklagte auf ein Zu-rückbehaltungsrecht gem. § 273 I BGB, da 135
der Klä-ger die Rechnung erst fordern dürfe, wenn er dem Beklagten die ausgewiesene

Mehrwertsteuer vorher gezahlt habe.

##blob##nbsp;	136
Wegen des weiteren Parteivortrags wird auf die zwischen den Parteien gewechselten Schriftsätze und auf die zu den Akten gereichten Unterlagen Bezug genommen. Die beigezogenen Handelsregister-akten 6 HRA 423, 6 HRA 323, 6 HRA 436, 6 HRA 421 und 6 HRB 398 waren Gegenstand der mündlichen Ver-handlung.	137
##blob##nbsp;	138
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e	139
##blob##nbsp;	140
Die zulässige Berufung hat in der Sache keinen Erfolg, da das Urteil des Landgerichts im Ergebnis der Überprüfung standhält.	141
##blob##nbsp;	142
Der Kläger hat gegen den Beklagten keinen Anspruch gem. § 14 I 1 UStG auf Erteilung einer Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis über die Einbringung von Sacheinlagen in die K. I. ##blob##amp; Co. OHG oder die von dem Kläger vertretene Gemeinschuld-nerin.	143
##blob##nbsp;	144
1. Bei Gründung der K. I. ##blob##amp; Co. OHG fand ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen ihrem persönlich haftenden Gesellschafter, dem von dem Beklagten vertretenen Gemeinschuldner K. , und der Personengesellschaft nicht statt.	145
##blob##nbsp;	146
Voraussetzung hierfür wäre gem. § 1 I Nr. 1 UStG gewesen, daß der Gemeinschuldner K. als Unternehmer im Sinne des § 2 I UStG im Rahmen seines Unternehmens eine Leistung an die K. I. ##blob##amp; Co. OHG erbracht hätte. Hier bestehen zwar an der damaligen Unternehmerei-genschaft des Gemeinschuldners K. , der als Inhaber der drei Einzelfirmen K. -V. , D. W. und K. I. selb-ständig und mit Gewinnerzielungsabsicht am Ge- schäftsleben teilnahm, keine Bedenken. Auch dürf-te der erforderliche Zusammenhang der behaup-teten Einbringung der Einzelfirmen mit dieser unternehmerischen Tätigkeit zu bejahen sein, da die neugegründete Personengesellschaft die Aufga-ben dieser Firmen übernehmen sollte. Demgegenüber ist aber ein umsatzsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch nicht dargetan. Entgegen der Ansicht des Beklagten kann ein solcher allerdings durchaus schon gegenüber einer im Gründungsstadium befindlichen Personengesellschaft vorgenommen wer-den. Gesellschaft und Gesellschafter stehen sich steuerrechtlich gesehen als voneinander getrennte Rechtssubjekte gegenüber, so daß die Einbringung von Sacheinlagen durch einen unternehmerisch tä-tigen Gesellschafter der Umsatzsteuer unterliegt, wenn diese Leistung durch ein Entgelt - etwa in Form der Einräumung von Beteiligungsrechten oder der Übernahme von Schulden - vergütet wird (vgl. Bunjes/Geist, Kommentar zum UStG, 3. Aufl. 1990, § 1, Rn 29; Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 1992, S. 230 f, Rn 15 f.; List in Sölch-Ringleb-List-Müller, Komm. zum UStG, Losebl. Stand 09/91; § 4, Nr. 8, Rn 49; Burhoff in Peter, Komm. zum UStG, 5. Aufl. Stand 09/91, § 1, Rn 176). Insbe-sondere, wenn sich die Gründung einer Personenge-sellschaft in der Weise vollzieht, daß der Inhaber einer Einzelfirma einen Mitgesellschafter aufnimmt und	147

in die zu gründende Gesellschaft seine Einzel-firma - oder einen in der Gliederung seines Unter-nehmens gesondert geführten Betrieb (vgl. Husmann in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Komm. zum UStG, 6. Aufl. Stand 11/91, § 1, Rn 155) - einbringt, fin-det zwischen dem Inhaber der Einzelfirma und der Personengesellschaft ein Leistungsaustausch statt, der bei diesem der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. Westermann, Handbuch der Personengesellschaften, Band 2, 3. Aufl. Stand 04/91, III 659.1.). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Einbringung der letzte Akt der vorangegangenen unternehmerischen Tätigkeit des eingebrachten Unternehmens ist (vgl. Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a. a. O., BFH, Um-satzsteuer-Rundschau - UR - 1987, 261 (263); BFH, Urteil vom 13.03.1986 in Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH - BFH/NV - 1986, S. 500 (501); BFH, Bundessteuerblatt - BStBl - 1964, Teil III, S. 464 (465).). Im Schriftum wird zwar vereinzelt angezweifelt, daß das Entgelt für die Einbringung von Sacheinlagen in der Gewäh-rung von Gesellschaftsrechten gesehen werden könne (vgl. Seer, DStR 1988, S. 367; Reiß, UR 1988, S. 298 (302)), letztlich aber die Möglichkeit eines steuerbaren Vorgangs bei der Sachgründung nicht ausgeschlossen und als Entgelt insbesondere der in Geld zu gewährende Anspruch bei Liquidation oder bei Auflösung offener und stiller Reserven, also die über die Mitgliedschaft vermittelte Teilhabe am Vermögen angenommen (vgl. Reiß, a. a. O.).

##blob##nbsp; 148

In den Fällen der Gesellschaftsgründung durch Einbringung eines einzelkaufmännischen 149 Unterneh-mens ist auch der Tatbestand der Geschäftsveräuße-rung im Ganzen gem. § 10 III UStG erfüllt (vgl. BFH, a. a. O.; Westermann, a. a. O.; Rau/Dürrwäch-ter/Flick/Geist, a. a. O.).

##blob##nbsp; 150

In dem hier zu beurteilenden Fall wurde die Perso-nengesellschaft durch den Inhaber 151 mehrerer Einzel-firmen und die von ihm mitbegründete J. K. V. gesellschaft mbH gegründet. Ein steuer-rechtlich relevanter Leistungsaustausch, sei es in der Form der Lieferung (§ 3 I UStG) oder der son-stigen Leistungen (§ 3 IX UStG), läßt sich jedoch dem Vortrag des Klägers nicht nachvollziehbar ent-nehmen. Da sich die von dem Kläger begehrte Rech-nung auf die Einbringung des gegenständlichen Fir-menvermögens zu Buchwerten und nicht etwa zu fik-tiven Mietkosten bezieht, beruft sich der Kläger ersichtlich auf den Tatbestand einer Geschäftsver-äußerung im Ganzen, deren Steuerbarkeit anhand der Voraussetzungen des § 3 I UStG zu beurteilen ist.

##blob##nbsp; 152

Danach findet ein steuerbarer Leistungsaustausch statt, wenn der Unternehmer einen 153 Dritten be-fähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verschaffung der Verfügungsmacht wird dadurch bewirkt, daß der Abnehmer in die Lage versetzt wird, wie ein wirtschaftlicher Eigentümer zu agieren, so daß ihm der Gegenstand im Sinne des § 39 AO zugerechnet wird (vgl. Tipke/Lang, Steuer-recht, 13. Aufl. 1991, S. 536).

##blob##nbsp; 154

Vorliegend sind jedoch weder die Voraussetzungen einer Eigentumsübertragung gem. § 155 39 I AO noch die der Verschaffung einer den Eigentümer ausschlie-ßenden Verfügungsbefugnis gem. § 39 II Nr. 1 AO schlüssig dargetan.

156

Die näheren Umstände einer möglicherweise erfolg-ten Eigentumsübertragung des Firmenvermögens auf die nicht länger als einen Tag in der Form einer OHG existierende Personengesellschaft hat der Klä-ger nicht näher darzulegen vermocht, so daß sein entsprechendes Vorbringen unsubstantiiert ist. Das gilt auch für von ihm angeführten Hilfstatsachen, die ebenfalls nicht geeignet sind, einen etwaigen Übertragungsvorgang hinsichtlich Zeitpunkt oder Modalitäten zu präzisieren. In der nach der Ge-sellschaftsgründung im Januar 1985 aufgestellten Bilanz wurden die Einzelfirmen rechtlich Herrn J. K. zugeordnet, der auch weiterhin als Inhaber dieser Firmen im Handelsregister eingetra-gen war, so daß jedenfalls bis zu diesem Zeitpunkt keine Eigentumsübertragung stattgefunden haben kann. Auch aus dem Grundstücksübertragungsvertrag vom 21.07.1986 geht eindeutig hervor, daß das hierin von dem Gemeinschuldner K. an die Ge-sellschaft veräußerte Anlagevermögen erst zu die-sem Zeitpunkt den Eigentümer gewechselt hat. Wäre das Betriebsvermögen hingegen zum damaligen Zeit-punkt Eigentum der K. I. ##blob##amp; Co. OHG oder der aus ihr hervorgegangenen GmbH ##blob##amp; Co. KG geworden, hätte es überdies in den gem. § 242 HGB erforderlichen Eröffnungsbilanzen aufgeführt wer-den müssen, die aber nicht aufgestellt wurden.

157

Ist danach eine Verschaffung der Verfügungsmacht durch Eigentumsübertragung zu verneinen, läßt sich dem weiteren Klägervortrag auch nicht schlüssig entnehmen, daß die Personengesellschaft die Verfü-gungsmacht über das Betriebsvermögen der Einzel-firmen des Gemeinschuldners K. in der Weise erlangt hat, daß sie hierüber ausschließlich zur Verfügung befugt wurde. Ausweislich des Jahresab-schlusses 1984 hat die neu gegründete Personenge-sellschaft ab 01.10.1984 lediglich die Aufgaben der Einzelfirmen übernommen (vgl. Bl. 14 d. A.). Über geänderte Herrschaftsverhältnisse ist darin aber nichts erwähnt. Im Gegenteil spricht der Umstand, daß der Gemeinschulnder K. Anfang 1985 den Jahresabschluß 1984 für die von ihm geführten Einzelfirmen noch persönlich in Auftrag gab (Bl. 12 d. A.) und auch die Anträge auf Löschung der Firmen K. -V. im Jahre 1986 (vgl. 6 HRA 0323, Sonderband, S. 2) und D. + W. Werbeagentur im Jahre 1987 (vgl. 6 HRA 0421, Son-derband, S. 2) selbst beim Registergericht stell-te, eher gegen einen Übergang der Verfügungsmacht über diese Unternehmensteile auf die Personenge-sellschaft. Hinzu kommt, daß die Fa. A. - J. K. unstreitig bereits vor Gründung der Per-sonengesellschaft am 27.04.1984 (6 HRA 0436, Son-derband, S. 2) erloschen ist und sie daher der Leitung der Personengesellschaft gar nicht mehr unterstellt werden konnte. Dennoch wurde ihr Be-triebsvermögen zum Gegenstand der von dem Kläger begehrten Verkaufsrechnung gemacht.

158

159

Das von dem Kläger hervorgehobene Zitat aus dem Grundstücksvertrag vom 21.07.1986, wonach der dar-in übertragene Grundbesitz wirtschaftlich bereits am 18.09.1984 bei der Errichtung der Firma K. I. GmbH ##blob##amp; Co. KG in diese eingebracht worden sei und seitdem nebst Zubehör in deren Hauptbilanz ausgewiesen und dieser wirtschaftlich zugerechnet werde, vermag an dieser Betrachtungs-weise nichts zu ändern. Zum einen handelt es sich hierbei um einen auf Wunsch der Vertragsparteien aufgenommenen Passus, der in dem erwähnten Jahres-abschluß 1984 keine Entsprechung findet; denn in diesem war nur von Aufgabenübernahme, nicht aber von wirtschaftlicher Zurechnung die Rede. Zum anderen ist mit der Änderung der wirtschaftlichen Zuordnung nicht zwangsläufig auch eine Änderung der Verfügungsbefugnisse verbunden, wie die nach Gesellschaftsgründung von dem Gemeinschuldner K. persönlich wahrgenommenen Antragsbefugnisse hinsichtlich seiner

160

161

Einzelfirmen deutlich machen. Schlüssige Anhaltspunkte für eine Verschaffung der ausschließlichen Verfügungsmacht über die einzel-nen Betriebsteile lassen sich bei dieser Sachlage dem Vortrag des Klägers nicht entnehmen, so daß ein steuerbarer Leistungsaustausch im Sinne des § 3 I UStG bei Gründung der K. I. ~~###blob###~~amp; Co. OHG insgesamt verneint werden muß.

~~###blob###~~nbsp; 162

2. Die Steuerbarkeit der behaupteten Einbringung der Einzelfirmen als Kommanditeinlage in die aus der K. I. ~~###blob###~~amp; Co. OHG hervorgegange-nen K. I. GmbH ~~###blob###~~amp; Co. KG ist eben-falls zu verneinen. 163

~~###blob###~~nbsp; 164

Insoweit ist bereits fraglich, ob die Kommanditeinlage überhaupt in der Form einer Sacheinlage oder durch eine Barzahlung, die gem. § 4, Nr. 8 b UStG steuerbefreit wäre, erbracht wurde. Jedenfalls könnte in Ansehung des Jahres-abschlusses 1984, in dem die Einbringung einer Einlage von DM 5 Mio. sowie eines Darlehens von DM 2.729.638,59 durch den Kommanditisten und jet-zigen Gemeinschuldner K. bestätigt wurden, ein Leistungsaustausch allenfalls zu diesem geringeren Betrag als erwiesen angesehen werden. Die von dem Kläger begehrte Rechnung verhält sich aber über einen Betrag von 20.671.697,29 DM, ohne daß der Kläger näher dargelegt hätte, wie sich der Betrag von 7.729.638,59 DM auf die darin aufgeführten Rechnungsposten verteilt haben soll. 165

~~###blob###~~nbsp; 166

Selbst, wenn aber die Kommanditeinlage das gesamte Betriebsvermögen der Einzelfirmen umfaßt hätte, wäre diese im vorliegenden Fall unentgeltlich er-folgt und damit nicht gem. § 1 I 1 UStG steuerbar. 167

~~###blob###~~nbsp; 168

Während den Sacheinlagen im Gründungsstadium einer Personengesellschaft üblicherweise ein Entgelt in Form der Einräumung von Gesellschaftsanteilen oder der Schuldenübernahme entgegensteht, ist dies bei dem Wechsel eines Gesellschafters von der Stellung eines Komplementärs in die eines Kommanditisten nicht ohne weiteres der Fall. Auch wenn die Ein-tragung dieses Vorganges im Handelsregister in der Weise erfolgt, daß der Gesellschafter zunächst als persönlich haftender Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheidet, um sodann als Kom-manditist wieder einzutreten, wird dieser Vorgang gesellschaftsrechtlich lediglich als inhaltliche Umwandlung der fortbestehenden Mitgliedschaft be-handelt (vgl. Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 1991, § 45 I 3 b, S. 1081 m. w. N.; Baumbach/Duden/Hopt, Komm. zum HGB, 28. Aufl. 1989, § 162, Anm. 2; Harry Westermann, Personenge-sellschaftsrecht, 4. Aufl., 1979, S. 482, Rn 808). Es handelt sich also nicht um die Aufgabe alter und die Einräumung neuer Gesellschaftsrechte, son-dern lediglich um eine Reduzierung der bisherigen Rechte und Pflichten gegenüber der Personenge-sellschaft. Dem auf diese Weise in die Rolle ei-nes Kommanditisten zurückgetretenen Gesellschafter werden also keine neuen Gesellschaftsrechte ge-währt, die eine Gegenleistung für die Einbringung einer Kommanditeinlage darstellen könnten. 169

~~###blob###~~nbsp; 170

171

Es ist danach eine Gegenleistung in der Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten zu verneinen. Nicht erkennbar ist, daß es anderweitige Entgelte, die der Einbringung der Kommanditeinlage gegen-übergestanden haben könnten, gegeben habe. Man-gels Entgeltlichkeit ist somit auch die Gründung der Kommanditgesellschaft kein steuerbarer Sach-verhalt.

##blob##nbsp;

172

3. Darüberhinaus könnte dem geltend gemach-ten Rechnungserteilungsanspruch angesichts dieser Zweifel an der Steuerbarkeit der Gründungsvorgän-ge nur stattgegeben werden, wenn feststeht, daß die zuständigen Finanzbehörden den Vorgang tat-sächlich der Umsatzsteuer unterworfen haben, was hier jedoch unstreitig nicht der Fall ist. Denn der Rechnungserteilungsanspruch gem. § 14 I UStG steht unter dem materiellrechtlichen Vorbehalt der Zumutbarkeit seiner Erfüllung (vgl. BGH, ZIP 1988, S. 521 (523); BGH, ZIP 1980, S. 472). An dieser Zumutbarkeit fehlt es insbesondere dann, wenn we-gen ernstlicher Zweifel an der Steuerbarkeit eines Vorgangs die Gefahr besteht, daß der Leistende wegen seiner Verurteilung zur Rechnungserteilung gem. § 14 III UStG gezwungen wäre, die darin aus-gewiesene Mehrwertsteuer an das Finanzamt zu ent-richten, obwohl dies möglicherweise der materiel-len Steuerrechtslage nicht entspricht (vgl. BGH, ZIP 1988, S. 523 f.).

##blob##nbsp;

174

Ein solcher Fall liegt hier vor, weil bereits sichere Anhaltspunkte fehlen, daß überhaupt das Betriebsvermögen des Gemeinschuldners K. bei der Gründung der OHG in die Gesellschaft einge-bracht worden ist. Aber selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, kann nicht davon ausgegangen werden, daß das Finanzamt diesen Vorgang der Umsatzsteuer unterwerfen würde. Eine Besteuerung hätte nämlich angesichts des Konkurses der beiden am Leistungs-austausch Beteiligten zur Folge, daß das Finanzamt bei dem Leistenden, dem Gemeinschuldner K. , auf eine Konkursquote verwiesen wäre, während es dem Leistungsempfänger, der von dem Kläger vertre-tenen Gemeinschuldnerin, den gesamten Steuerbetrag (im Wege des Vorsteuerabzugs) zur Masse leisten müßte. Bei dieser Sachlage hat die Finanzbehörde ein gesteigertes Interesse daran, von der in dem Vereinfachungserlaß NRW vom 04.03.1980 (Bl. 38, 43 d. A. unter Ziffer 3.31) eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen, wonach in den Fällen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen von einer Umsatzbesteuerung abgesehen werden kann, wenn der Lei-stungsempfänger in vollem Umfang zum Vorsteuerab-zug berechtigt wäre und zur Feststellung der Steu-er umfangreiche oder schwierige Ermittlungen er-forderlich sind. Dessen Voraussetzungen wären hier erfüllt, da die Vorsteuerabzugsberechtigung der von dem Kläger vertretenen Gemeinschuldnerin außer Frage steht und sich neben den eingangs bereits geschilderten Zweifeln an der Steuerbarkeit auch der Wert des Entgelts für das angeblich einge-brachte Betriebsvermögen im Einbringungszeitpunkt nicht mehr ohne Schwierigkeiten ermitteln ließe. Daß das Finanzamt G. dem Kläger dennoch fermündlich eine Regelung für die Auszahlung des Mehrwertsteuerbetrages im Rahmen des Vorsteu-erabzugs vorschlug, ändert an dieser Beurteilung nichts. Denn dieser mündlichen Auskunft kommt weder eine Bindungswirkung für die Frage der Steu-erbarkeit des hier maßgeblichen Vorgangs zu, noch kann davon ausgegangen werden, daß sie in Kenntnis des gesamten Sachverhaltes erteilt wurde. Der Be-klagte würde unter diesen Umständen im Falle sei-ner Verurteilung zur Rechnungserteilung in die Ge-fahr gebracht, den darin ausgewiesenen Betrag gem. § 14 III UStG - sei es auch nur mit einer Quote - bedienen zu müssen, während das Finanzamt den Vor-gang, auf den sich die Rechnung bezieht, nicht der Umsatzsteuer unterwerfen würde.

##blob##nbsp;	176
4. Nach der vorerwähnten Rechtslage ist zwar ein Anspruch des Klägers auf Rechnungserteilung gem. § 14 I UStG schon dem Grunde nach zu verneinen; selbst wenn ein solcher aber entstanden wäre, wäre er durch Aufrechnung gem. §§ 387, 389 BGB erloschen.	177
##blob##nbsp;	178
Unterstellt, der hier maßgebliche Vorgang war steuerbar, so stand dem Beklagten - bzw. dem Gemeinschuldner K. - gegen den Kläger - bzw. die GmbH ##blob##amp; Co. KG - ein Anspruch auf Zahlung der in der Rechnung auszuweisenden Mehrwertsteuer zu, mit dem er gegen den Rechnungserteilungsan-spruch des Klägers aufrechnen konnte. Angesichts der Tatsache, daß sich die Leistungspflicht des Gemeinschuldners K. auf die im Gesellschafts- vertrag übernommene Einlage beschränkte und er nicht verpflichtet war, aus seinem Vermögen der Gesellschaft zusätzlich den Vorteil des Vorsteu-erabzugs zu verschaffen, muß davon ausgegangen werden, daß sich die gegründete Gesellschaft gegenüber Herrn K. zumindest stillschweigend verpflichtete, die anschließend über § 15 UStG an sie zurückfließende Mehrwertsteuer an ihn zu zah-len. Mit diesem Anspruch hat der Beklagte wirksam aufgerechnet. Seine Erklärung, wegen dieses An-spruches ein Zurückbehaltungsrecht ausüben zu wol-len, kann als Aufrechnungserklärung gem. § 388 BGB ausgelegt werden, da es dem Beklagten letztlich um die Klageabweisung im Ganzen und nicht nur um die Verurteilung Zug um Zug geht (vgl. auch OLG Hamm, JurBüro 1979, S. 745). Im Zeitpunkt der Aufrech-nungserklärung waren die gegenseitigen Forderungen auch fällig und einredefrei. Ihre Gleichartigkeit ergibt sich aus der durch den Konkurs beider Parteien ermöglichten Umrechnung der Rechnungs-erteilungsforderung in eine Geldforderung gem. §§ 54 IV, 69 KO. Da gem. § 69 KO der Schätzwert der Rechnung, die allein der Realisierung des Vor-steuerabzuges dient, nicht höher als der von dem Kläger zu zahlende Mehrwertsteuerbetrag zu werten ist und der Aufrechnung die konkursrechtlichen Aufrechnungsverbote des § 55 KO nicht entgegenste-hen, ist mithin der Rechnungserteilungsanspruch gem. § 389 BGB im Zeitpunkt der Erklärung der Auf-rechnung erloschen.	179
##blob##nbsp;	180
Die Kostenentscheidung folgt aus § 97 ZPO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus § 708, Nr. 10, § 711 ZPO.	181
##blob##nbsp;	182
Streitwert für das Berufungsverfahren und zugleich Urteilsbeschwer: DM 2.900.000,00.	183