

Studien zum
Handels-, Arbeits- und Wirtschaftsrecht

220

Luise Reichert

Sacheinlagen in das Gesellschaftsvermögen von Personengesellschaften



Nomos

Studien zum Handels-, Arbeits- und Wirtschaftsrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. h.c. Barbara Dauner-Lieb

Prof. Dr. Mathias Habersack

Prof. Dr. Christoph Kumpan, LL.M. (Univ. of Chicago)

Prof. Dr. Adam Sagan, MJur (Oxon)

Begründet von

Prof. Dr. Dr. Dr. h.c. mult. Klaus J. Hopt

Prof. Dr. Manfred Lieb

Prof. Dr. Harm Peter Westermann

Band 220

Luise Reichert

Sacheinlagen in das Gesellschaftsvermögen von Personengesellschaften



Nomos



Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Halle-Wittenberg, Univ., Diss., 2023

ISBN 978-3-7560-1696-9 (Print)

ISBN 978-3-7489-4426-3 (ePDF)

1. Auflage 2024

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2024. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Handelsrecht, Steuerrecht und Wirtschaftsrecht. Sie wurde im Sommersemester 2023 von der Juristischen und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis November 2023 berücksichtigt werden.

Mein herzlicher Dank gilt zunächst meiner Doktormutter Prof. Dr. Susanne Sieker für ihre Unterstützung und engagierte Betreuung meiner Arbeit. Ihre wertvollen Anmerkungen und Vorschläge haben maßgeblich zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen. Während meiner Zeit am Lehrstuhl habe ich, auch über das Promotionsvorhaben hinaus, viel gelernt, was mich auf meinem weiteren Weg als Juristin begleiten wird.

Weiterhin danke ich ganz herzlich Herrn Prof. Dr. Erik Röder für seine freundliche Unterstützung und die Erstellung des Zweitgutachtens.

Schließlich danke ich meiner Familie und meinen Freunden dafür, mich immer bedingungslos unterstützt und stets an mich geglaubt zu haben.

Halle (Saale), Februar 2024

Luise Reichert

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	13
I. Problemstellung	13
II. Gang der Untersuchung	13
B. Zivilrechtliche Ausgangslage	15
I. Begriffsbestimmung	15
1. Einlagebegriff des BGB	15
2. Einlagebegriff des HGB	16
3. Einlagefähige Gegenstände	18
4. Verhältnis von Einlagefähigkeit und Bilanzierbarkeit	19
5. Terminologie des MoPeG	21
6. Zwischenergebnis	21
II. Dingliche Zuordnung des Einlagegegenstandes	22
1. Rechtsfähigkeit der Gesellschaft als Voraussetzung der Eigentumsübertragung	22
2. Keine dingliche Berechtigung des Gesellschafters am Einlagegegenstand	24
3. Wertmäßige Zurechnung des Gesellschaftsvermögens	28
III. Zusammenhang zwischen der Sacheinlage und den mitgliedschaftlichen Rechten und Pflichten	28
1. Entstehung der Mitgliedschaft	28
2. Mitgliedschaft ohne Einlagepflicht	29
3. Einfluss der Sacheinlage auf die laufenden Mitgliedschaftsrechte	30
a) Verwaltungsrechte	30
b) Vermögensrechte	31
aa) Regelstatut des BGB und HGB	31
bb) Vertragspraxis	32
(1) Gesellschaften bürgerlichen Rechts	33
(2) Offene Handelsgesellschaften	34
cc) Neuregelung durch das MoPeG	36
(1) Vereinbarung eines Beteiligungsverhältnisses	36

(2) Anknüpfung an den vereinbarten Wert der Beiträge	37
dd) Zwischenergebnis	38
c) Erfüllung der Einlagepflicht	39
aa) Zurückbehaltungsrecht der Gesellschaft	40
bb) Auswirkungen auf die Höhe der Gewinnbeteiligung	42
4. Einfluss der Sacheinlage auf Auseinandersetzungs- und Abfindungsguthaben	45
a) Auseinandersetzung der Gesellschaft	45
aa) Gesetzeslage vor und nach dem MoPeG	45
(1) Gesellschaften bürgerlichen Rechts	45
(2) Offene Handelsgesellschaften	46
(3) Zwischenergebnis	47
bb) Abweichende Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag	47
b) Ausscheiden und Abfindung eines Gesellschafters	49
c) Höhe des Abfindungs- und Auseinandersetzungsguthabens	50
5. Die Haftung des Kommanditisten	52
6. Ergebnis	54
C. Ausweis des Einlagegegenstandes in der Handelsbilanz	57
I. Bedeutung der Handelsbilanz für Personengesellschaften	57
II. Auswirkungen der Bewertung des Einlagegegenstandes auf die Mitgliedschaft	61
III. Streit über den Bewertungsmaßstab	62
1. Rechtsgrundlagen	62
2. Hinweise in den Gesetzesmaterialien	62
3. Rechtsprechung zur Bewertung des Einlagegegenstandes	65
a) Zivilgerichtliche Entscheidungen	65
b) Die Auffassung des BFH	66
4. Lösungsansätze im Schrifttum	68
IV. Das Anschaffungskostenprinzip	70
1. Historischer und teleologischer Hintergrund des Anschaffungskostenprinzips	70
a) Entstehungsgeschichte des § 253 HGB	70
b) Funktion des Anschaffungskostenprinzips	72

2. Voraussetzungen für die Aktivierung von Anschaffungskosten	75
3. Sacheinlage als Anschaffungsgeschäft	76
a) Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht	76
b) Abgeleiteter Erwerb	78
aa) Rechtsträgerwechsel bei der Übertragung des Einlagegegenstandes	78
bb) Rechtsnatur der Personengesellschaften	79
cc) Zwischenergebnis	82
c) Preisbildungsprozess	82
d) Zwischenergebnis	84
4. Aufwendungen der Gesellschaft für den Erwerb des Einlagegegenstandes	84
a) Allgemeine Anforderungen an den Begriff der Aufwendungen	85
b) Gegenleistung der Gesellschaft für die Sacheinlage	86
aa) Entgeltnatur der Sacheinlage im Zivilrecht	86
(1) Relevanz der Unterscheidung	86
(2) Abgrenzung anhand der Pflicht zur Gegenleistung	87
bb) Gesellschaftsvertrag als Austauschverhältnis?	88
(1) Rechtsprechung des BFH zur Tauschähnlichkeit von Sacheinlagen	89
(a) Grundaussagen der Entscheidungen	90
(b) Auswirkungen auf die Besteuerung des Gesellschafters	90
(c) Auswirkungen auf die Besteuerung der Gesellschaft	91
(d) Gegenleistung für den Einlagegegenstand	92
(2) Einlageforderung als Tauschgegenstand?	92
(3) Gewährung von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung	96
(a) Erhöhung des Kapitalanteils als Gegenleistung?	96
(b) Anspruch des Gesellschafters auf Gewinnbeteiligung	97

(c)	Das gewinnunabhängige Entnahmerecht	97
(d)	Abfindungs- und Auseinandersetzungsguthaben	98
(e)	Gesellschaftsanteil als Gegenleistung	98
(f)	Ergebnis	99
cc)	Kausale Verknüpfung von Einlage und Gesellschaftsanteil	100
(1)	Entgeltlichkeit bei konditionaler und rechtlich kausaler Verknüpfung	100
(2)	Beitragsleistung auf Erwerbschance gerichtet	101
dd)	Einlage ohne Erhöhung des Gewinnverteilungsschlüssels	103
(1)	Keine Unterscheidung anhand der Verbuchung auf den Kapitalkonten	104
(2)	Gewinnbeteiligung als Entgelt?	105
(3)	Die Auffassung des BFH, <i>Fischers</i> und <i>Ernsts</i>	107
(4)	Stellungnahme	108
(5)	Steigerung des Erfolgspotenzials	110
ee)	Zwischenergebnis	111
c)	Vermögensopfer der Gesellschaft	111
d)	Ergebnis	113
5.	Folge der fehlenden Anschaffungskosten	114
V.	Bewertung des Einlagegegenstandes mit dem Zeitwert	116
1.	Zulässigkeit einer Unterbewertung des Einlagegegenstandes	116
a)	Bildung stiller Reserven	116
b)	Informationsfunktion des Jahresabschlusses	121
c)	Trennung von Gewinn und Kapital	124
d)	Zwischenergebnis	126
2.	Argumente für den Zeitwert als Bewertungsmaßstab	126
a)	Einblicksgebot	126
b)	Objektivierungsprinzip	129
3.	Ergebnis	132
VI.	Die Ermittlung des Zeitwertes	132

D. Ausgestaltung und Auslegung der Einlagevereinbarung	135
I. Wertfestsetzung im Gesellschaftsvertrag	135
II. Vereinbarung über die Beteiligungshöhe	136
III. Differenz zwischen dem Zeitwert der Sacheinlage und gesellschaftsvertraglich vereinbarter Beteiligungshöhe	138
1. Rücklage der Gesellschaft	138
2. Erfassung als Ertrag der Gesellschaft	139
3. Anrechnung auf die Beteiligung der Mitgesellschafter	140
4. Anrechnung auf die Beteiligung des einbringenden Gesellschafters	141
a) Aufteilung auf festen und variablen Kapitalanteil	141
b) Vereinbarung einer gemischten Sacheinlage	142
IV. Auswirkungen auf die mitgliedschaftlichen Rechte und Pflichten	143
1. Laufende Mitgliedschaftsrechte	143
2. Kommanditistenhaftung	143
3. Abfindungs- und Auseinandersetzungsguthaben	144
V. Auslegung des Gesellschaftsvertrages bei fehlender Vereinbarung über den Ausweis des Differenzbetrages	145
1. Allgemeine Auslegungsgrundsätze bei Gesellschaftsverträgen	145
2. Beteiligungs- und Beitragshöhe im Zweifel identisch	146
3. Im Zweifel keine Anrechnung auf die Beteiligung der Mitgesellschafter	146
4. Anrechnung des Differenzbetrages auf den variablen Kapitalanteil bei Vereinbarung einer festen Beteiligungsquote	147
VI. Ergebnis und Anwendungsbeispiele	148
1. Beispiel 1: Beteiligung in Höhe des Zeitwertes der Sacheinlage	149
2. Beispiel 2: Beteiligung unter dem Zeitwert der Sacheinlage	150
3. Beispiel 3: Beitritt eines Gesellschafters mit Sacheinlagepflicht	151
E. Zusammenfassung	153
Literaturverzeichnis	157

A. Einleitung

I. Problemstellung

Sacheinlagen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft haben Auswirkungen auf das Rechtsverhältnis des Gesellschafters zur Gesellschaft und zu seinen Mitgesellschaftern: Während im Außenverhältnis der Gegenstand der Sacheinlage in das Vermögen der Gesellschaft übertragen wird, ergeben sich im Innenverhältnis Folgen für die mitgliedschaftlichen Rechte und Pflichten des Gesellschafters. Die Gewinnverteilung der Gesellschaft, ihre Auseinandersetzung sowie die Haftung des Kommanditisten richten sich nach dem Kapitalanteil der Gesellschafter. Der Kapitalanteil wiederum hängt von der Höhe der Einlagen ab.

Von der Erhöhung des Kapitalanteils durch die Sacheinlage zu unterscheiden ist die Frage, mit welchem Wert der Gegenstand einer Sacheinlage in der Bilanz der Gesellschaft auszuweisen ist. Der Bilanzausweis des Gegenstandes richtet sich nach den Vorschriften des Bilanzrechts. Die Beteiligungshöhe hingegen und die Auswirkungen auf die Gesellschafterrechte können die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag frei ausgestalten.

Das wirft die Frage auf, welcher Zusammenhang besteht zwischen dem Wert, mit dem der Einlagegegenstand in der Bilanz auszuweisen ist, und dem Kapitalanteil des Gesellschafters als Maßstab für die Beteiligungsrechte. Ist der Betrag, der dem Kapitalanteil des Gesellschafters gutgeschrieben wird, maßgeblich für den Bilanzansatz des Einlagegegenstandes oder verhält es sich genau umgekehrt?

Um genau zu bestimmen, in welchem Umfang sich die Sacheinlage auf die Mitgliedschaft des Gesellschafters auswirkt, ist also das Verhältnis von Einlagenbewertung und Kapitalausweis zu untersuchen.

II. Gang der Untersuchung

Es soll zunächst betrachtet werden, welche gesellschaftsrechtlichen Folgen die Sacheinlage für die Mitgliedschaft des Gesellschafters hat. Die Erkenntnisse, die zur zivilrechtlichen Rechtslage gewonnen werden, bilden die Grundlage für die weitere Frage nach der Bewertung des Einlagegegenstandes in der Handelsbilanz der Personengesellschaft.

Mit welchem Wert der Gegenstand einer Sacheinlage in der Handelsbilanz einer Personengesellschaft anzusetzen ist, ist seit jeher umstritten.¹ Da hierzu kein normativer Anknüpfungspunkt und keine zivilgerichtliche Rechtsprechung vorliegen, ist die Diskussion vor allem von der Rechtsprechung des BFH geprägt.

Die Rechtsprechung des BFH hat vordergründig steuerrechtliche Fragestellungen zum Inhalt.² Nach ihr ist eine Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als entgeltlicher tauschähnlicher Vorgang zu qualifizieren. Um den Bewertungsmaßstab für den Einlagegegenstand zu bestimmen, soll deshalb der Frage nachgegangen werden, ob die Einlage auch aus zivilrechtlicher Sicht als entgeltlich oder unentgeltlich qualifiziert werden kann. Dabei kommt es darauf an, ob der Leistung des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen eine Gegenleistung der Gesellschaft in Form von Gesellschaftsrechten gegenübersteht.

Im letzten Teil der Arbeit sollen die Ergebnisse zusammengeführt und daraus abgeleitet werden, welche Auswirkungen sich für die Auslegung und Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages ergeben, wenn die Gesellschafter eine vom Zeitwert des Einlagegegenstandes abweichende Beteiligungshöhe vereinbaren.

1 Ausführlich zu der Diskussion im Kapitalgesellschaftsrecht: *Delmas*, Die Bewertung von Sacheinlagen in der Handelsbilanz von AG und GmbH.

2 Ausführlich dazu *Adam*, Einlage, Tausch und tauschähnlicher Vorgang im Zivilrecht und im Steuerrecht; sowie *Reis*, Die Einbringung eines Einzelwirtschaftsgutes in eine Mitunternehmerschaft aus einkommensteuerrechtlicher Sicht.

B. Zivilrechtliche Ausgangslage

I. Begriffsbestimmung

Was unter einer ‚Sacheinlage‘ zu verstehen ist, ist – anders als im Kapitalgesellschaftsrecht –³ für das Recht der Personengesellschaften weder im BGB noch im HGB näher bestimmt. Schon für den Oberbegriff ‚Einlage‘ gibt es keine gesetzesübergreifende einheitliche Begriffsbestimmung. Die einkommensteuerrechtliche Legaldefinition nach § 4 I 8 EStG gilt für die steuerliche Gewinnermittlung, erstreckt sich jedoch nicht auf das Gesellschaftsrecht.⁴

1. Einlagebegriff des BGB

Um sich der für die zivilrechtliche Beurteilung entscheidenden Bedeutung zu nähern, kann § 705 I BGB als Ausgangspunkt dienen: Die Gesellschafter einer GbR sind verpflichtet, den Gesellschaftszweck zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten. Beiträge sind somit jegliche Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft, zu denen sich jene im Gesellschaftsvertrag verpflichtet haben und die den Gesellschaftszweck fördern.⁵

Daneben verwendet das BGB den Begriff der ‚Einlage‘: In § 707 BGB ist geregelt, dass die Gesellschafter weder zur *Erhöhung des vereinbarten Beitrags* noch zur *Ergänzung der durch Verlust geminderten Einlage* verpflichtet

3 Nach § 27 I 1 AktG sind Sacheinlagen Einlagen, die nicht durch Einzahlung des Ausgabebetrages der Aktien zu leisten sind. Diese Definition gilt entsprechend auch für die GmbH, vgl. *Schwandtner*, in: MüKo GmbHG, § 5 Rn. 61; *Ziemons*, in: Beck Online-Kommentar GmbHG, § 5 Rn. 122.

4 *Drüen*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 4 EStG Rn. 496; *Eckstein*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Bd. III, § 6 EStG Rn. 850 f.; *Schulze zur Wiesche*, FR 1982, 497, 498; *Wichmann*, Stbg 2000, 314, 315. Insbesondere umfasst der steuerrechtliche Einlagenbegriff, anders als im Gesellschaftsrecht, auch Einbringungen in ein einzelkaufmännisches Unternehmen, vgl. *Adam*, Einlage, Tausch und tauschähnlicher Vorgang, S. 41; *Förschle/Kropp/Roland*, in: Sonderbilanzen, Kapitel B Rn. 93.

5 BT-Drs. 19/27635, S. 141 f.; *Habermeier*, in: Staudinger, BGB Kommentar, § 706 Rn. 2; *Schäfer*, in: MüKo BGB, § 706 Rn. 2; *Schöne*, in: Beck Online-Kommentar BGB, § 709 Rn. 5.

tet sind. Einlagen und Beiträge werden als zwei verschiedene Tatbestandsmerkmale gegenübergestellt, was die Frage aufwirft, in welchem Verhältnis sie zueinander stehen. Nach überwiegender Auffassung handelt es sich bei Einlagen i. S. d. BGB um Beiträge des Gesellschafters, die bereits geleistet worden sind.⁶ So wie Beiträge können also auch Einlagen in jeder Leistung des Gesellschafters bestehen, die den Gesellschaftszweck fördert.

Diese Bedeutung des Einlagenbegriffs wird auch in den Regeln zur Auseinandersetzung der Gesellschaft deutlich: Nach § 733 II BGB sind bei der Auseinandersetzung den Gesellschaftern ihre ‚Einlagen‘ zurückzuerstatten; für Einlagen, die nicht in Geld bestanden haben, ist der Wert zu ersetzen (§ 733 II 2 BGB); für „Einlagen“, die in der Leistung von Diensten oder der Überlassung der Benutzung eines Gegenstandes bestanden haben, kann kein Ersatz verlangt werden. Daraus ergibt sich, dass die Leistungen, die als Einlagen in Betracht kommen, vielfältig sind. Einlagen müssen nicht zwangsläufig in Geld bestehen, und auch Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen sind von dem Begriff umfasst.

2. Einlagebegriff des HGB

In Bezug auf den Gegenstand der Einlage ist der Einlagenbegriff des HGB enger als der des BGB: Eine Auslegung der Vorschriften zur OHG und KG ergibt hier, dass Einlagen nur solche Beiträge sind, die das Gesellschaftsvermögen erhöhen.⁷

Grundsätzlich gelten nach §§ 105 III, 161 II HGB die Vorschriften des BGB zur GbR auch für Personenhandelsgesellschaften, soweit das HGB keine spezielleren Regelungen trifft. In § 121 II 1 HGB wird deutlich, dass Einlagen i. S. d. HGB Leistungen sind, die den Kapitalanteil des einbringenden Gesellschafters erhöhen. Sie sind bei der Berechnung des dem Gesellschafter nach Abs. 1 der Vorschrift zustehenden Gewinnanteils nur zeitanteilig zu berücksichtigen.⁸ Der Gewinnanteil bestimmt sich grund-

6 So *Hadding/Kießling*, in: Soergel BGB, § 706 Rn. 5; *Schäfer*, in: MüKo BGB, § 706 Rn. 4; *Schöne*, in: Beck Online-Kommentar BGB, § 706 Rn. 7; *Westermann*, in: Erman BGB, § 706 Rn. 1.

7 Vgl. *Häublein/Beyer*, in: Beck Online-Kommentar HGB, § 171 Rn. 10 ff.; *K. Schmidt/Grüneberg*, in: MüKo HGB, § 172 Rn. 9; *Wertenbruch*, in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, Bd. I, § 20 Rn. 376.

8 Vgl. *Adam*, Einlage, Tausch und tauschähnlicher Vorgang, S. 17.