

HLBS-STEUERFORUM 2012

Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

**Vortrags- und Diskussionstagung
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**

4.3 BMF-Schreiben zum Umwandlungssteuergesetz (§ 24 UmwStG)

4.3.1 Allgemeine Regelungen

Nach mehr als fünf Jahren hat die Finanzverwaltung den langerwarteten Umwandlungssteuererlass unter dem 11.11.2011 veröffentlicht. Dieser Erlass stellt die Auffassung der Finanzverwaltung zum Umwandlungssteuergesetz in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)¹ dar. Die Veröffentlichung erfolgte im Bundessteuerblatt².

In diesem Beitrag sollen die wichtigsten Regelungen des Umwandlungssteuererlasses dargestellt werden, soweit sie für die in der Landwirtschaft bedeutsame Einbringungen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Personengesellschaften relevant sind.

4.3.1.1 Ertragsteuerliche Beurteilung von Umwandlungen und Einbringungen

Entsprechend dem Verständnis des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des SEStEG versteht die Finanzverwaltung Umwandlungen und Einbringungen auf der Ebene des übertragenden sowie des übernehmenden Rechtsträgers als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge hinsichtlich des übertragenden Vermögens³. Abweichend von den zivilrechtlichen Wertungen im UmwG gilt dies für ertragsteuerliche Zwecke auch für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft und umgekehrt. Auf der Ebene der Anteilseigner einer übertragenden Körperschaft ist die Umwandlung zwischen Körperschaften ebenfalls als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang der Anteile zum gemeinen Wert zu beurteilen.

Dies entspricht der Grundkonzeption des Umwandlungssteuergesetzes seit der Änderung durch das SEStEG. Einbringungen erfolgen grundsätzlich zum gemeinen Wert, nur auf Antrag und bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen ist eine Fortführung der Buchwerte möglich.

4.3.1.2 Formen der Einbringung in eine Personengesellschaft

Nach § 24 UmwStG⁴ ist die Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft insbesondere möglich bei Übertragung:

a) Im Wege der **Einzelrechtsnachfolge**

- Durch Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Aus Sicht des § 24 UmwStG bringt dabei der Einzelunternehmer seinen Betrieb in die neu entstehende Personengesellschaft ein;
- durch Einbringung eines Einzelunternehmens in eine bereits bestehende Personengesellschaft oder durch Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmern zu einer Personengesellschaft;

¹ BGBl 2006 I, S. 2782.

² BStBl 2011 I, S. 1314.

³ Tz. 00.02ff. UmwStErl.

⁴ Tz. 24.01 i. V. m. 01.47ff. UmwStErl.

- durch Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue – durch den neu hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte – Personengesellschaft ein. Der bloße Gesellschafterwechsel bei einer bestehenden Personengesellschaft – ein Gesellschafter scheidet aus, ein anderer erwirbt seine Anteile und tritt an seine Stelle – fällt nicht unter § 24 UmwStG;
- in Folge einer Aufstockung eines bestehenden Mitunternehmeranteils (Kapitalerhöhung) durch Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue – durch die Kapitalerhöhung in den Beteiligungsverhältnisse veränderte – Personengesellschaft ein;
- indem die Gesellschafter einer Personengesellschaft I ihre Gesellschaftsanteile (Mitunternehmeranteile) in die übernehmende Personengesellschaft II gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen an dieser Gesellschaft einbringen und das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft I der übernehmenden Personengesellschaft II anwächst (§ 738 BGB).

b) Im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge**

- durch Verschmelzung von Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften nach §§ 2, 39f UmwG auf Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften;
- durch Auf- oder Abspaltung von Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften nach § 123 Abs. 1 und 2 UmwG auf Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften;
- durch Ausgliederung aus Körperschaften, Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften oder Einzelunternehmen auf Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften nach § 123 Abs. 3 UmwG;

Gestaltungshinweis:

Die Umwandlungen nach den Regelungen des Umwandlungsgesetzes führen zur Gesamtrechtsnachfolge mit dem Vorteil, dass keine Einzelübertragung von Pacht-, Kreditverträgen o. ä., die der Zustimmung der Vertragspartner bedürfen, erforderlich ist. Verschmelzungsfähig sind nur im Handelsregister eingetragene Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften. Diese Eintragung kann im Umwandlungsvorgang nachgeholt werden, indem bspw. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zunächst formwechselnd in eine OHG umgewandelt und dann auf eine GmbH & Co. KG verschmolzen wird. Zudem ist bei Einbringungen mit Gesamtrechtsnachfolge nach § 24 Abs. 4 UmwStG eine Rückbeziehung möglich.⁵

§ 24 UmwStG ist nicht anzuwenden auf die formwechselnde Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine Personengesellschaft sowie auf dem Eintritt einer GmbH in eine bestehende Personengesellschaft ohne vermögensmäßige Beteiligung. In derartigen Fällen fehlt es an einem Übertragungsvorgang, so dass ein Gewinn i. S. d. § 16 EStG nicht entsteht und eine Wertaufstockung nicht möglich ist.

⁵ Tz. 24.06 i. V. m. Tz. 20.13 – 20.16 UmwStErl.

In den Fällen der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen ist § 24 UmwStG für beide Mitunternehmer nicht anzuwenden (§ 6 Abs. 3 Satz 1 2. Halbsatz EStG).

Nicht angesprochen im UmwStErl n. F. im Gegensatz zu Tz. 24.18 UmwStErl a. F. ist die Realteilung. Das entspricht dem Verständnis der Finanzverwaltung, die die Realteilung wegen § 16 Abs. 3 EStG nicht mehr als Fall des UmwStG sieht. In der Literatur wird dazu teilweise auch die Meinung vertreten, dass das Ausscheiden gegen Abfindung mit einer Sachgesamtheit als reziprok-analoger Anwendungsfall von § 24 UmwStG zu sehen ist. Diese Qualifizierung erfolgt, da die Norm nach ihrem Wortlaut Einbringungsfälle gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten regelt - hier aber analog auf den umgekehrten Fall der Ausbringung gegen Einziehung von Gesellschaftsrechten Anwendung finden soll. Der praktische Vorteil einer Anwendung von § 24 UmwStG läge darin, dass Sperrfristen nicht zu beachten wären und außerdem die Ausbringung sogar rückwirkend vorgenommen werden könnte⁶. Außerdem eignet sich diese Überlegung, die bisher noch nicht gerichtlich entschieden wurde, zur Abwehrberatung bei missglückten Realteilungen, wenn bspw. die bisherige dreigliedrige Personengesellschaft mit zwei Gesellschaftern fortbesteht und das Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Sachabfindung als Realteilung behandelt wurde.

4.3.1.3 Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen

Gegenstand der Einbringung sind Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Teile von Mitunternehmeranteilen. Liegen die Voraussetzungen einer Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung nicht vor, sind die im eingebrachten Vermögen liegenden stillen Reserven aufzudecken. Werden z. B. funktional wesentliche Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anders Betriebsvermögen überführt, ist die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen.

Neu definiert wurde von der Finanzverwaltung der Begriff des Teilbetriebes⁷:

„Teilbetrieb... ist die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen eigenständigen Betrieb, d. h. einer aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen“.

Mit Verweis auf Artikel 2j der EU-Fusionsrichtlinie 2009/133/EG will die Verwaltung auf den Europäischen Teilbetriebsbegriff abstellen.

Zu einem Teilbetrieb gehören alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie die diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter. Zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter können auch Anteile an Kapitalgesellschaften gehören, außerdem gelten als (fiktive) Teilbetriebe ein Mitunternehmeranteil⁸ sowie eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft⁹.

Neu ist, dass die Teilbetriebsvoraussetzungen zum steuerlichen Übertragungsstichtag¹⁰ vorliegen muss. Ein sogenannter Teilbetrieb im Aufbau stellt keinen Teilbetrieb i. S. d. § 15 UmwStG dar. Diese Auffassung ist in der Literatur umstritten¹¹. Für die Übertragung eines Teilbetriebes ist es notwendig, die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie die nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern zu übertragen,

⁶ Dietel, DStR 2011, 1494, 1495 m. w. N.; Strahl, Seminarmanuskript Umwandlung von Mitunternehmerschaften, Praxisrelevante Erkenntnisse aus dem Umwandlungssteuererlass, S. 1, 30.

⁷ Tz. 24.02 i. V. m. 15.02 UmwStErl.

⁸ Tz. 24.02 i. V. m. 15.04 UmwStErl.

⁹ Tz. 24.02 i. V. m. 15.05 UmwStErl.

¹⁰ Tz. 24.02 i. V. m. 15.03 UmwStErl.

¹¹ Kroener/Momen DB 2012, S. 71 ff. m. w. N.

die Begründung wirtschaftlichen Eigentums, im Rahmen des § 24 UmwStG auch die Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen, ist ausreichend.

Im Rahmen des § 24 UmwStG ist es ausreichend, dass das eingebrachte Betriebsvermögen teilweise Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei der übernehmenden Gesellschaft wird¹², also nur zur Nutzung überlassen wird. Damit bleibt die Finanzverwaltung bei ihrer bisherigen Auffassung.

4.3.1.4 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

Nach § 24 Abs. 2 UmwStG i. V. m. § 20 Abs. 2 UmwStG hat die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag kann das Betriebsvermögen mit dem Buchwert oder einem höheren (maximal dem gemeinen) Wert angesetzt werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sichergestellt sein, dass das eingebrachte Betriebsvermögen später der Besteuerung der Bundesrepublik Deutschland unterliegt.
- Das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens darf weder ausgeschlossen noch eingeschränkt sein.¹³

Der Bewertungsmaßstab ist einheitlich auf alle Wirtschaftsgüter anzuwenden. Dies gilt für alle Wirtschaftsgüter, die zu ein und derselben Einbringung gehören. Bei mehreren Einbringungen i. S. d. § 24 UmwStG in dieselbe Personengesellschaft kann – auch wenn diese zeitgleich erfolgen – die Übernehmerin das Wahlrecht einzeln und unabhängig bestimmen¹⁴. Das Wahlrecht steht dabei steuerlich unabhängig von den zivilrechtlichen Vereinbarungen ausschließlich der Übernehmerin zu.¹⁵

§ 24 Abs. 2 UmwStG i. V. m. § 20 Abs. 2 UmwStG sieht nach SEStEG keine Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Wertansatzes mehr vor:

„Das steuerrechtliche Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwG kann unabhängig vom Wertansatz der Handelsbilanz ausgeübt werden.“

Gestaltungshinweis:

Da es keine sogenannte umgekehrte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz mehr gibt, können Umwandlungen nach § 24 UmwStG genutzt werden, um das tatsächliche Eigenkapital auszuweisen. Bei Einbringung eines Betriebes in eine Personenhandels-gesellschaft können in der Handelsbilanz sämtliche stille Reserven, also bspw. im Grund und Boden oder in Form von Pachtrechten, aufgedeckt werden, so dass sich die Eigenkapitalquote ggf. deutlich verbessern kann. Unabhängig davon können in der Steuerbilanz die bisherigen Buchwerte fortgeführt werden.

¹² Tz. 24.05 UmwStErl.

¹³ Tz. 24.03 i. V. m. 20.19 UmwStErl.

¹⁴ Vgl. Patt in Dötsch, Jost, Pung, Witt, Die Körperschaftsteuer, Tz. 117 zu § 24 UmwStG.

¹⁵ BFH v. 12.10.2011 – VIII R 12/08.

4.3.1.5 Ausübung des Wahlrechtes, Bindung

Für Einbringungen nach § 24 UmwStG ist der **Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz** von der übernehmenden Gesellschaft **spätestens bis zur erstmaligen Abgabe ihrer steuerlichen Schlussbilanz**, in der das übernommene Betriebsvermögen erstmals anzusetzen ist, bei dem für sie für die Besteuerung örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen. Danach gestellte Anträge sind unbeachtlich.¹⁶ Der Antrag bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Aus dem Antrag muss sich ergeben, ob das übergehende Vermögen mit dem Buch- oder einem Zwischenwertansatz anzusetzen ist. Bei einem Zwischenwertansatz muss ausdrücklich angegeben werden, in welcher Höhe oder zu welchem Prozentsatz die stillen Reserven aufzudecken sind.

Die Finanzverwaltung differenziert bei der steuerlichen Schlussbilanz zwischen Umwandlungen nach dem zweiten bis fünften Teil des UmwStG und Einbringungen nach dem sechsten bis achten Teil des UmwStG. Für die hier nicht weiter betrachteten Umwandlungen nach dem zweiten bis fünften Teil wird davon ausgegangen, dass die Überträgerin eine „*Schlussbilanz i. S. d. § 3 UmwStG*“ zum steuerlichen Übertragungstichtag erstellen muss, ggf. muss erklärt werden, dass eine Identität von steuerlicher Schlussbilanz i. S. d. § 3 UmwStG und der Jahressteuerbilanz besteht.

Dies scheint für Umwandlungsfälle nach § 24 UmwStG nicht zu gelten. Es ist daher anzunehmen, dass die „*Schlussbilanz*“ der Übernehmerin anders als die Schlussbilanz der Überträgerin aus Sicht der Finanzverwaltung keine (separate) Bilanz zum steuerlichen Übertragungstichtag sein muss.¹⁷

Fraglich ist, ob mit der Abgabe einer steuerlichen Jahresbilanz, in der die Wirtschaftsgüter zum Buchwert angesetzt sind, von einem stillschweigenden Antrag auf Ansatz zum Buchwert auszugehen ist.¹⁸

Beratungshinweis:

Aus Sicht der Beratung kann davon nur abgeraten werden. Es sollte für den Fall, dass Buch- oder Zwischenwerte fortgeführt werden sollen, ein explizierter schriftlicher Antrag auf Fortführung dieser Werte beim für die Besteuerung des übernehmenden Rechtsträgers zuständigen Finanzamt gestellt werden. Nur dann ist sichergestellt, dass der gewünschte Effekt der Buchwertfortführung auch eintritt. Ist der Antrag nämlich nach erstmaliger Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz gestellt, ist er unbeachtlich.¹⁹

4.3.1.6 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft

Bei der Einbringung entstehende objektbezogene Kosten bspw. auch die bei der Einbringung entstehende Grunderwerbsteuer können nicht sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden, sondern sind als zusätzliche Anschaffungskosten bei den Wirtschaftsgütern zu aktivieren, bei denen sie angefallen sind.²⁰ Ein verbleibender Verlustabzug des Einbringenden nach § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG geht nicht auf die übernehmende Gesellschaft über, sondern verbleibt beim Einbringenden.

Gestaltungshinweis:

Bei Vorliegen von Verlustvorträgen könnte es aus Beratungssicht angebracht sein, für die eingebrachten Wirtschaftsgüter den gemeinen Wert anzusetzen, um so etwaige Verlustvor-

¹⁶ Tz. 24.03 i. V. m. 20.21 UmwStErl.

¹⁷ Kroener/Momen, DB 2012, S. 71, 73.

¹⁸ bspw. Widmann in Widmann, Mayer, Umwandlungsrecht, R 442 zu § 20 UmwStG, ablehnend Strahl, S. 1, 35.

¹⁹ Tz. 24.03 i. V. m. 20.21 UmwStErl.

²⁰ Tz. 24.03 i. V. m. 23.01 UmwStErl.

träge zu nutzen, zumal auch ein vortragsfähiger Gewerbeverlustricht auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.²¹

In den Fällen der Einlage zu Buch- oder Zwischenwerten tritt die übernehmende Gesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein. In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des UmwG gilt dies auch bei Ansatz des gemeinen Wertes. In den Fällen der Sacheinlage ist die Gesellschaft bspw. an die bisherige Abschreibungsbemessungsgrundlage der übertragenen Wirtschaftsgüter, an bisherige Abschreibungsmethoden und die vom Einbringenden vorgenommene Nutzungsdauer gebunden. Steuerfreie Rücklagen können bei einem Buchwertansatz von der übernehmenden Gesellschaft fortgeführt werden.²² Bei Ansatz von Zwischenwerten sind die in den Wirtschaftsgütern, Schulden und steuerfreien Rücklagen ruhenden stillen Reserven um einen einheitlichen Prozentsatz aufzulösen.²³

Bei Ansatz des gemeinen Wertes sind alle stillen Reserven aufzudecken, insbesondere auch steuerfreie Rücklagen aufzulösen und selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, einschließlich des Firmen- oder Geschäftswertes, anzusetzen. Dies gilt auch für die Fälle der Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Unterschiede ergeben sich in der weiteren Behandlung, ob eine Einbringung im Wege einer Einzelrechtsnachfolge oder im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge erfolgt ist²⁴.

4.3.2 Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

4.3.2.1 Allgemeines

Die Regelungen des § 24 UmwStG gelten nur, wenn der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird. Nach dem UmwStErl bedeutet das nach der Auffassung der Finanzverwaltung, dass der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschafterrechte erwerben muss, d. h. § 24 UmwStG ist nur anwendbar, soweit er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangt oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitert.

Für die Gewährung von Gesellschaftsrechten ist erforderlich, dass

- sich als Gegenleistung das die Beteiligung widerspiegelnde Kapitalkonto des Einbringenden erhöht oder weitere Gesellschafterrechte gewährt werden,
- sich, falls ein Mitunternehmer bereits zu 100 % an einer Personengesellschaft beteiligt ist, sich sein Kapitalkonto bei einer weiteren Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils erhöht,
- die teilweise Buchung auf einem Kapitalkonto und auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto möglich ist, ebenso wie die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto (z. B. Kapitalkonto II).

Eine Einbringung erfolgt nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, falls die Buchung auf einem bloßen Darlehenskonto erfolgt.²⁵

²¹ Tz. 24.03 i. V. m. 23.02 UmwStErl.

²² Tz. 24.03 i. V. m. 23.06 UmwStErl.

²³ Tz. 24.03 i. V. m. Tz. 23.14 UmwStErl.

²⁴ Siehe im Einzelnen Tz. 24.03. i. V. m. 23.17ff. UmwStErl.

²⁵ Tz. 24.07 UmwStErl mit Verweis auf BMF-Schreiben v. 11.07.2011, BStBl I, S. 713 sowie BMF-Schreiben v. 30.05.1997, BStBl I, S. 627.

Erfolgt die Einbringung gegen ein Mischentgelt, ist es nach Auffassung der Finanzverwaltung so, dass nur anteilig entsprechend dem Verhältnis der jeweiligen Teilleistungen (Wert der erlangten Gesellschafterrechte einerseits und Wert der sonstigen Gegenleistung andererseits) die Einbringung des Wertes des eingebrachten Betriebsvermögens teilweise zu Buchwerten und teilweise zum gemeinen Wert vollzogen werden können. Diese Rechtsfolge ist strittig, da dies im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung zur Einheitstheorie²⁶ steht. Hiernach ist die Gegenleistung im Fall der Übertragung von Sachgesamtheiten das buchmäßige Eigenkapital gegenüberzustellen. Eine Aufteilung des Buchwerts in den Teil, der gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich übergeht, und in den Teil, für den eine Gegenleistung gewährt wird, erfolgt bei der Übertragung von Sachgesamtheiten nicht. Daher wäre zutreffend der Saldo der Buchwerte der Wirtschaftsgüter der übergehenden Sachgesamtheit dem zu gewährendem Gesellschaftskapital sowie dem Wert der Gegenleistung gegenüberzustellen. Nur soweit Gegenleistungen das buchmäßige Eigenkapital übersteigen, wäre die sich ergebende Differenz steuerwirksam.²⁷ Zudem hat der BFH unlängst entschieden, für die Anwendung des § 24 UmwStG sei nicht erforderlich, dass die Gegenleistung für die Einbringung der betrieblichen Einheit ausschließlich in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht. Vielmehr reiche es aus, dass überhaupt ein Mitunternehmeranteil eingeräumt werde.²⁸

Gestaltungshinweis:

Auch wenn die Auffassung der Finanzverwaltung strittig ist, sollten Einbringungen in der Praxis so gestaltet werden, dass zumindest im geringen Maße Gesellschafterrechte oder zusätzliche Gesellschafterrechte durch Bildung oder Erhöhung des Kapitalkontos I gewährt und ansonsten Konten dotiert werden, die Eigenkapitalcharakter haben.

Vermieden werden sollte, dass ein Teil der Gegenleistung in Gesellschafterverrechnungskonten oder Darlehenskonten besteht, da dies die Anwendung des Buchwertwahlrechtes anteilig ausschließen könnte.

Hingewiesen wird im UmwStErl darauf, dass § 24 UmwStG nicht anzuwenden ist, wenn sich der Einbringungsvorgang bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerung gegen ein nicht in Gesellschaftsrechten bestehendes Entgelt darstellt.²⁹ Als Beispiel wird angeführt, dass ein wirtschaftlich erfolgreicher Teilbetrieb ohne Aufdeckung stiller Reserven veräußert werden soll. Zu diesem Zweck wird der gesamte Betrieb von A in eine Mitunternehmerschaft eingebracht, in die B eine Zuzahlung in bar leistet. Kurze Zeit später kommt es zur Realteilung, bei der B den Teilbetrieb erhält. Die Verwaltung kommt hier (zutreffend) zu dem Ergebnis, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Veräußerung vorliegt und deshalb der Vorgang nicht steuerneutral ist.³⁰

²⁶ BFH v. 22.09.1994 – IV R 61/93, BStBl 1995 II, S. 367 m. w. N.

²⁷ IDW, Schreiben v. 22.06.2011 zum Entwurf eines Erlasses zur Anwendung des UStG, S. 20.

²⁸ Strahl, S. 1, 51; BFH v. 24.06.2009 – VIII R 13/07, BStBl 2009 II, S. 260.

²⁹ Tz. 24.07 UmwStErl.

³⁰ Tz. 24.07 UmwStErl.

4.3.2.2 Einbringung mit Zuzahlung zu Buchwerten

Die Finanzverwaltung sieht in der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und Zuzahlungen in das Privatvermögen des Einbringenden nach wie vor einen Veräußerungsvorgang.³¹ Dieser Vorgang führt danach dazu, dass

- der Einbringende Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern des Betriebes veräußert und
- die ihm verbliebenen Eigentumsanteile für eigene Rechnung sowie die veräußerten Eigentumsanteile für Rechnung des zuzahlenden Gesellschafters in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft einlegt.

Der entstehende Gewinn kann nicht durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden. Eine Zuzahlung in das Privatvermögen liegt demnach auch vor, wenn mit ihr eine zu Gunsten des Einbringenden begründete Verbindlichkeit der Gesellschaft getilgt wird oder durch die Einbringung private Verbindlichkeiten abgegolten werden.

Der Veräußerungsgewinn ist laufender Gewinn des einbringenden Betriebes, der Veräußerungserlös wird danach vor der Einbringung aus dem Betriebsvermögen entnommen. Die Vergünstigung nach §§ 16, 34 EStG kann nicht gewährt werden, weil nur Miteigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern des Betriebes veräußert werden. Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils liegt nicht vor, weil die Unternehmerschaft erst nach der Veräußerung gegründet wird.³²

Angewendet werden sollen diese Grundsätze auch auf die Fälle, in denen die Zuzahlung zunächst Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft wird und erst später entnommen wird, wenn dies nach den Umständen des Einzelfalls geboten ist. Damit sollen verdeckte Zuzahlungen in das Privatvermögen abgedeckt werden, wenn bspw. der einbringende Gesellschafter höhere Entnahmen tätigen darf und sich sein Gewinnanteil nach dem reduzierten Kapitalanteil bemisst.³³

4.3.2.3 Einbringung und Zuzahlung zu gemeinen Werten

Erfolgt die Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen zu gemeinen Werten und erfolgt gleichzeitig eine Zuzahlung in das Privatvermögen sind die Begünstigungen des § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG i. V. m. §§ 16 Abs. 4, 34 EStG auch insoweit anzuwenden, als eine Zuzahlung in das Privatvermögen des Einbringenden erfolgt. Entsprechendes gilt im Fall der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft.

³¹ Tz. 24.08 UmwStErl.

³² Tz. 24.10 UmwStErl.

³³ Tz. 24.11 UmwStErl.

4.3.3 Ergänzungsbilanzen

Nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kann die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter auf Antrag mit dem Buchwert oder dem Zwischenwert ansetzen. Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis.³⁴ Wie bisher besteht also die Möglichkeit, aufgedeckte stille Reserven über negative Ergänzungsbilanzen zu neutralisieren oder entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter, die im Kapitalkonto der Gesamthandsbilanz nicht abgebildet werden, über positive Ergänzungsbilanzen abzubilden. Auf die Beispiele in Tz. 24.14 UmwStErl sei verwiesen.

4.3.4 Anwendung der §§ 16, 34 bei Einbringung zum gemeinen Wert

Setzt die übernehmende Gesellschaft für die übernommenen Wirtschaftsgüter den gemeinen Wert an, ist der beim Einbringenden entstehende Gewinn nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern. Werden im Rahmen der Einlage Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften eingebracht, kommt insoweit § 8b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG zur Anwendung. Auf einen entstehenden Einbringungsgewinn sind auch die Regelungen des § 6b EStG anzuwenden, soweit der Gewinn auf entsprechend begünstigte Wirtschaftsgüter entfällt.

§§ 16, 34 EStG ist nur anzuwenden, soweit der Einbringende eine natürliche Person ist, es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt und die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Sonder- und Ergänzungsbilanzen mit dem gemeinen Wert ansetzt. Durch die Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG ist klargestellt, dass der Einbringungsgewinn stets als laufender Gewinn angesehen ist, soweit der Einbringende wirtschaftlich gesehen „an sich selbst“ veräußert.

4.3.5 Fazit

Mit dem Umwandlungssteuererlass stellt die Finanzverwaltung klar, wie sie die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des SEStEG versteht. Für die Beratungspraxis bleiben verschiedene Fragen offen, die nur durch Gerichte geklärt werden können. Im Wesentlichen handelt es sich aber um praktikable Regelungen, die bei der Beratung zu mehr Klarheit sorgen. Wichtig ist vor allem, mit den notwendigen Anträgen die Sicherheit zur Buchwertfortführung, die in der Regel gewollt ist, zu erlangen.

³⁴ Tz. 24.13ff. UmwStErl.