

# **Die Einbringung nach § 24 UmwStG mit Zuzahlung in das Privatvermögen**

## **Diplomarbeit**

**an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH),  
Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen (HSF)**

Fachbereich Steuerverwaltung

vorgelegt von  
Sylvi Grünewald  
aus Nossen

Meißen, den 19.03.2018

## Inhaltsverzeichnis

### Inhalt

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitung .....	1
2 § 24 UmwStG.....	3
2.1 Bedeutung des § 24 UmwStG .....	3
2.2 Tatbestandsmerkmale des § 24 UmwStG .....	4
2.2.1 Betriebsbegriff .....	4
2.2.2 Teilbetriebsbegriff.....	5
2.2.2.1 Nationaler Teilbetriebsbegriff.....	5
2.2.2.2 Europäischer Teilbetriebsbegriff .....	6
2.2.3 Mitunternehmeranteil.....	7
2.3 Der Einbringende .....	8
2.3.1 Die Mitunternehmerstellung als Gegenleistung .....	9
2.4 Die aufnehmende Gesellschaft .....	9
2.5 Umsatzsteuerliche Folgen .....	10
2.6 Grunderwerbsteuerliche Folgen .....	11
3 Der Einbringungsvorgang.....	13
3.1.1 Einbringung durch Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung).....	13
3.1.2 Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge.....	13
3.1.3 Abgrenzung zu anderen Rechtsgrundlagen .....	14
3.1.4 Zeitpunkt der Einbringung .....	15
3.2 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens .....	15
3.2.1 Allgemeines.....	15
3.2.2 Bewertung mit dem gemeinen Wert .....	17
3.2.3 Bewertung mit einem Zwischenwert .....	19
3.2.4 Bewertung mit dem Buchwert.....	22
4 Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen.....	26
4.1 Allgemeines.....	26
4.1.1 Einbringung mit Zuzahlung zum gemeinen Wert .....	27
4.1.2 Einbringung mit Zuzahlung zum Buchwert .....	28
4.1.3 Einbringung von Mitunternehmeranteilen mit Zuzahlung .....	28
4.2 BFH-Rechtsprechung.....	28
4.2.1 BFH-Urteil vom 26. Februar 1981.....	29

4.2.2	BFH-Urteil vom 23. Juni 1981 .....	30
4.2.3	BFH-Urteil vom 5. April 1984.....	31
4.2.4	BFH-Urteil vom 8. Dezember 1994.....	32
4.2.5	Beschluss des XI. Senates vom 22. April 1998 .....	33
4.2.6	Beschluss des Großen Senats vom 18. Oktober 1999 .....	34
4.3	Rechtslage ab 01. Januar 2002.....	37
4.4	Rechtslage nach dem StÄndG 2015 .....	37
5	Fallbeispiele .....	41
5.1	Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen .....	41
5.2	Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft.....	44
6	Fazit .....	47
	Verzeichnis der Gesetze .....	VII
	Literaturverzeichnis .....	X
	Internetquellenverzeichnis.....	XIII
	Eidesstattliche Versicherung .....	XIV

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
BB	Betriebsberater
BFH	Bundesfinanzhof
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BewG	Bewertungsgesetz
BStBl	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
d.h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
ErgB	Ergänzungsbilanz
etc.	et cetera
EUR	Euro
FG	Finanzgericht
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts

gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GHB	Gesamthandsbilanz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
Grubo	Grund und Boden
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
Kap	Kapital
KG	Kommanditgesellschaft
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
lit	littera
max.	maximal
m.E.	meines Erachtens
Nr.	Nummer
OHG	offene Handelsgesellschaft
o.g.	oben genannte
Pkt.	Punkt
Rz	Randziffer
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften

S.	Satz
SoB	Sonderbilanz
sog.	sogenannte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Tz	Textziffer
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche
VP	Veräußerungspreis
WG	Wirtschaftsgüter
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

## 1 Einleitung

Betriebliche Umstrukturierungen sind zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit und zur Verbesserung der Marktposition des Unternehmens oft unumgänglich. Eine Möglichkeit stellt der Zusammenschluss mit anderen Unternehmern bzw. Berufskollegen zu einer Personengesellschaft dar. Im Wege der Einbringung werden dabei ein (oder mehrere) Einzelunternehmen oder auch Mitunternehmeranteile in eine Gesellschaft eingebracht. § 24 UmwStG soll diese Einbringungsvorgänge erleichtern. Er soll eine steuerneutrale Übertragungsmöglichkeit von Betriebsvermögen im Zuge der Einbringung schaffen. Einen besonderen Fall stellt die Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen dar. Diese Variante kommt in der Praxis oft bei Freiberuflern vor, die sich in einer Partnerschaft zusammenschließen oder aber auch bei der Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft, um nur zwei relevante Beispiele zu nennen.

Das Kernproblem liegt dabei in der steuerlichen Behandlung der Ausgleichszahlung, die ins Privatvermögen fließt. Es stellt sich die Frage, ob auch dieser Aspekt in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG fällt? Kann die Besteuerung der Zuzahlung tarifbegünstigt erfolgen? Oder stellt diese einen laufenden Gewinn dar? Diesen Fragen soll auf den Grund gegangen werden.

Im ersten Teil wird auf Sinn und Zweck des §24 UmwStG eingegangen. Es werden zunächst die Tatbestandsmerkmale erläutert und dabei die Einbringungsgegenstände – Betrieb/Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil – erklärt. In Bezug auf den Teilbetriebsbegriff werden Unterschiede und Gemeinsamkeiten des nationalen und des europäischen Begriffes herausgearbeitet. Die unterschiedlichen Gestaltungsvarianten durch das Wahlrecht des Bewertungsansatzes und die Auswirkungen beim Einbringenden einerseits und bei der aufnehmenden Gesellschaft andererseits werden näher beleuchtet, ebenso Folgewirkungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer. Anhand jeweils eines kurzen Beispiels werden die unterschiedlichen Folgen beim Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens zum Teilwert, Zwischenwert bzw. Buchwert deutlich.

Im weiteren Verlauf erfolgt dann eine nähere Betrachtung des Sonderfalles der Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen. Es werden die aufgrund

der Ausgleichszahlung entstehenden Folgen auf die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG sowie eine eventuelle Tarifbegünstigung gem. §§ 16, 34 EStG untersucht. Es wird erläutert, welche Auswirkungen die Wahl des Bewertungsansatzes durch die aufnehmende Personengesellschaft für den Einbringenden hat. Intensiv beleuchtet wird auch die zu diesem Thema ergangene BFH-Rechtsprechung. Dabei werden grundlegende Urteile näher erläutert und die zum Teil sehr unterschiedlichen Sichtweisen der verschiedenen Senate verglichen. Zum Ende dieses Punktes wird auf die mit dem StÄndG 2015 eingehende Änderung mit der Einfügung des § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG eingegangen. Es stellt sich die Frage, ob mit der Neuregelung eine ins Privatvermögen geleistete Ausgleichszahlung nunmehr in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG fällt und damit eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden kann.

Zum Abschluss wird anhand zweier Fallbeispiele konkret dargestellt, welche steuerlichen Folgen bei der Aufnahme eines neuen Partners in ein Einzelunternehmen und der eines neuen Gesellschafters in eine bereits bestehende Gesellschaft eintreten, im Hinblick auf die Entstehung eines Veräußerungs- bzw. Einbringungsgewinns.



## 2 § 24 UmwStG

### 2.1 Bedeutung des § 24 UmwStG

§ 24 UmwStG regelt die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine inländische Personengesellschaft, sowie die sich daraus ergebenden Folgen für den übertragenden und den übernehmenden Rechtsträger. Es zeigen sich Parallelen zum § 20 UmwStG, in dem die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geregelt ist.<sup>1</sup>

Die Übertragung erfolgt in diesen Fällen auch gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten und den Erhalt der Mitunternehmerstellung, somit ist ein tauschähnlicher Vorgang gegeben.<sup>2</sup> Grundsätzlich stellt dies für den übertragenden Rechtsträger eine Veräußerung dar, die zur Aufdeckung der stillen Reserven führt. Der entstehende Veräußerungsgewinn ist (bei Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem gemeinen Wert) nach §§ 16, 34 EStG begünstigt.

§ 24 UmwStG soll jedoch eine steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen ermöglichen - durch die Regelung im § 24 Abs. 2 UmwStG - den Ansatz der eingebrachten Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert oder dem Buchwert und damit der Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven.<sup>3</sup> Dazu müssen die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 UmwStG erfüllt sein, die im Folgenden näher betrachtet werden.

Die Personengesellschaft entsteht zum Beispiel durch die Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen, den Zusammenschluss zweier Einzelunternehmen oder der Aufnahme eines Einzelunternehmens oder eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft und der damit verbundenen Neugründung. Auch bei einer Kapitalerhöhung, an der nicht alle Gesellschafter teilnehmen, kommt es zur Entstehung einer neuen Personengesellschaft, in die die alten Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft einbringen.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG, Tz. 7

<sup>2</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG, Tz. 5

<sup>3</sup> vgl. Schlößer, in: Haritz/Menner, UmwStG, § 24 UmwStG, Rn. 5

<sup>4</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 01.47

Gesellschaftsrechtlich stellt die Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs bzw. Mitunternehmeranteils eine offene Sacheinlage in die Personengesellschaft dar. Es werden materielle und immaterielle Vermögensgegenstände aus dem Betriebsvermögen in die Gesellschaft eingelegt. Es erfolgt somit eine Vermögensübertragung, das Eigentum geht vom eintretenden Gesellschafter auf die Gesellschaft über.

Zweck des § 24 UmwStG ist es also, Umstrukturierungen von Unternehmen zu ermöglichen und zu erleichtern. Die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen, die Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven bei der Übertragung von ganzen Betrieben, wird somit begünstigt. Im Wesentlichen sind Umstrukturierungsmaßnahmen im Wege der Einzelrechtsnachfolge und der Gesamtrechtsnachfolge zu unterscheiden.

## **2.2 Tatbestandsmerkmale des § 24 UmwStG**

### **2.2.1 Betriebsbegriff**

Der Betriebsbegriff ist im UmwStG nicht definiert. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Ertragsteuerrechts zum Betrieb.

Maßgebend ist der der steuerlichen Gewinnermittlung zugrundeliegende enge Betriebsbegriff.<sup>5</sup> Davon ausgehend kann ein Einzelunternehmer mehrere Betriebe haben, wenn zwischen den von ihr ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten keine sachlichen Verbindungen wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Art gegeben sind (Unterschied zum Teilbetrieb).

Grundsätzlich ist als Betrieb jede organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit zu verstehen.<sup>6</sup>

Darunter fallen insbesondere ein Gewerbebetrieb, ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, eine freiberufliche Einzelpraxis usw.

Es müssen sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die übernehmende Personengesellschaft übertragen werden. Der Begriff der wesentlichen Betriebs-

---

<sup>5</sup> vgl. Wied, in: Blümich, § 4 EStG, Rz. 63

<sup>6</sup> vgl. Frotscher/Watrin, in: Frotscher/Geurts, § 4 EStG, Rz. 23

grundlage richtet sich nach der funktionalen Betrachtungsweise.<sup>7</sup> Das eingebrachte Betriebsvermögen muss sich nach der Übertragung im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befinden. Es ist aber auch ausreichend, wenn es teilweise Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters wird.<sup>8</sup>

## **2.2.2 Teilbetriebsbegriff**

Der Teilbetriebsbegriff ist nicht gesetzlich definiert. Es wird abgestellt auf die durch die Rechtsprechung zu § 16 EStG entstandene Definition des Begriffes.<sup>9</sup> Jedoch ist zu beachten, dass abweichend von der Begrifflichkeit im § 16 EStG im UmwStG beim Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage allein auf die funktionale Betrachtungsweise abgestellt wird, d.h. dass es hinsichtlich der zwingend zum Umfang des Teilbetriebs gehörenden Wirtschaftsgüter, die eingebracht/übertragen werden, zu Abweichungen kommen kann. Hinzu kommt, dass im Gegensatz zur grundsätzlichen Aufgabe der Tätigkeit im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung/-aufgabe im § 16 EStG, der Unternehmer im Falle der Einbringung des Teilbetriebs i.S.d. § 24 UmwStG seine unternehmerische Aktivität eben fortsetzt. Maßgebend ist, dass der Unternehmensteil eine selbständige Fortführung ermöglicht.

### **2.2.2.1 Nationaler Teilbetriebsbegriff**

Ein Teilbetrieb im nationalen Sinn ist ein organisatorisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebes, ausgestattet mit einem gewissen Maß an Selbständigkeit und losgelöst vom Gesamtbetrieb lebensfähig.<sup>10</sup>

Der Teilbetrieb ist ein Zweig des Betriebes, der selbständig und nachhaltig tätig ist und, mit Gewinnerzielungsabsicht, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Kriterien sind z.B. eine eigene Verwaltung, separate Buchführung, verschiedene Standorte, eigenes Personal, eigener Kundenstamm, unterschiedliche Betätigungsfelder etc.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 20.06

<sup>8</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 24.05

<sup>9</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, UmwStR, § 24, Rn. 91

<sup>10</sup> vgl. Rasche, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG § 24, Rn. 39

Diese Merkmale können unterschiedlich ausgeprägt sein und müssen nicht alle erfüllt sein.

Auch eine zu einem Betriebsvermögen gehörende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt im Rahmen des § 24 UmwStG als Teilbetrieb. Mangels gesetzlicher Regelung vertritt die Finanzverwaltung gem. UmwStE 2011 diese Sichtweise und somit die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG auf die Einbringung einer Beteiligung, die das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfasst.<sup>12</sup> Dabei kann dieses in mehrere Anteile aufgeteilt sein. Eine Haltedauer ist nicht vorgeschrieben, ein Erwerb kurz vor der Übertragung möglich.

Wird die Beteiligung gemeinsam mit einem Betrieb/Teilbetrieb eingebracht, stellt dies einen einheitlichen Einbringungsvorgang dar, ein unterschiedlicher Wertansatz z.B. der Beteiligung mit dem gemeinen Wert und des Betriebes zum Buchwert ist nicht möglich.

### **2.2.2.2 Europäischer Teilbetriebsbegriff**

Teilbetrieb im europäischen Sinn ist gem. Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.<sup>13</sup> Nach weit verbreiteter Auffassung soll es auf den Blickwinkel des übernehmenden Rechtsträgers ankommen.<sup>14</sup> Aufgrund der Tatsache, dass jedoch der übertragende Rechtsträger im Zuge der Umstrukturierung steuerlich begünstigt sein soll, sollte dessen Perspektive maßgeblich sein.

Insgesamt betrachtet sind die Anforderungen i.S.d. Fusionsrichtlinie an die Selbständigkeit des Teilbetriebes geringer als die der BFH-Rechtsprechung zu § 16 EStG. Es wird lediglich auf die organisatorische Verselbständigung abgestellt, eine aus eigenen Mitteln funktionierende Einheit. Die Funktionsfähigkeit des Teilbetriebes ist das zentrale Merkmal.<sup>15</sup> Es müssen auch nicht sämtliche Wirtschaftsgüter übertragen werden, auch eine (dauerhafte) Nutzungsüberlassung kommt in Betracht.

---

<sup>11</sup> vgl. Kaeser, Götz, Höhn, Einbringung: Teilbetrieb in Personengesellschaft, Abruf: [www.haufe.de](http://www.haufe.de)

<sup>12</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 15.05

<sup>13</sup> vgl. Menner, in: Haritz/Menner, UmwStG, 3.Aufl. 2010, § 20, Rn. 105

<sup>14</sup> vgl. Claß/Weggenmann, BB 2012, 552-553

<sup>15</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG, § 20 UmwStG, Rn. 92

Mit dem SEStEG erfolgte eine Europäisierung des UmwStG. Die steuerliche Beurteilung von Unternehmensumstrukturierungen sollte an europäisches Recht angepasst werden. Damit sollte eine Gleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender Umwandlungsvorgänge erreicht werden.

Fraglich, ob nun einheitlich auf den nationalen oder aber auf den europäischen Teilbetriebsbegriff abzustellen ist. Dazu gibt es verschiedene Standpunkte.

Teilweise wird davon ausgegangen, dass der Teilbetriebsbegriff nun einheitlich gem. Rechtsprechung zum § 16 EStG auszulegen ist.<sup>16</sup> Dies sollte verhindern, dass es zu einer unterschiedlichen Beurteilung sachgleicher Vorgänge kommt, da der europäische Begriff z.T. enger ist als der nationale, so dass bei nationalen und europäischen Vorgängen verschiedene steuerliche Folgen eintreten können.

Weit verbreitet hingegen ist die Meinung, dass nun einheitlich auf den europäischen Begriff abzustellen ist, um eine unzulässige Diskriminierung aufgrund unterschiedlicher Auslegung des Begriffes zu verhindern.<sup>17</sup>

Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen. Im UmwStE 2011 wird auf die in Art. 2 lit. j der Fusionsrichtlinie aufgeführte Definition abgestellt.<sup>18</sup> Teilweise jedoch spielt auch der nationale Teilbetriebsbegriff eine Rolle – es müssen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie wirtschaftlich zuordenbare Wirtschaftsgüter zu einem Teilbetrieb gehören und im Rahmen der Einbringung übertragen werden. Hierbei reicht die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums aus, nicht jedoch die bloße Nutzungsüberlassung.

Zusammenfassend kann man sagen, dass die Finanzverwaltung eine modifizierte Auslegung des europäischen Teilbetriebsbegriffs vertritt, bei der die Beurteilung aus Veräußerersicht erfolgt, im Gegensatz zur Fusionsrichtlinie, die die Sichtweise des Erwerbers einnimmt.

### **2.2.3 Mitunternehmeranteil**

Ein Mitunternehmeranteil ist ein Anteil an einer gewerblich, land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaft. Dieser besteht aus dem zivilrechtlichen Anteil am Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, sofern es sich hierbei um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt. Regelmäßig ist dies beim Sonderbetriebsvermögen I der

---

<sup>16</sup> vgl. Graw, Der Teilbetrieb im UmwStR nach dem UmwStE 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013)

<sup>17</sup> vgl. Dötsch/Pung, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, UmwStG, § 15 UmwStG Rn. 68

<sup>18</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 15.02, 24.03

Fall, da es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die unmittelbar dem Betrieb dienen und demnach eine wesentliche Grundlage für die Personengesellschaft darstellen.<sup>19</sup> Sonderbetriebsvermögen II, das der Stärkung der Gesellschafterstellung dient, ist nicht wesentlich für den Betrieb der Personengesellschaft, eine Übertragung im Rahmen der Einbringung somit nicht zwingend.<sup>20</sup>

Von § 24 Abs. 1 UmwStG wird auch die Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erfasst.<sup>21</sup> Die Begünstigung gem. §§ 16, 34 EStG ist auf diesen Fall jedoch nicht anwendbar. Auch hier muss, neben den Anteilen am Gesamthandsvermögen, das Sonderbetriebsvermögen quotale mit übertragen werden.<sup>22</sup>

Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen, die im Betriebsvermögen gehalten werden, und gleichzeitiger Einbringung des Betriebs/Teilbetriebs, stellen diese Vorgänge jeweils gesonderte Einbringungen dar, die unabhängig voneinander betrachtet werden.

### **2.3 Der Einbringende**

Als Einbringende kommen gem. §§ 1 und 2 KStG natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (einschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts) in Betracht. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese im Inland, dem Gemeinschaftsgebiet oder einem Drittstaat ansässig sind.<sup>23</sup>

Bei der Einbringung von Betriebsvermögen einer Personengesellschaft stellt sich die Frage, ob die Personengesellschaft selbst oder aber die Mitunternehmer die Einbringenden sind. Hier vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass dies abhängig davon ist, ob die Personengesellschaft im Zuge der Einbringung erlischt und den Mitunternehmern die Gegenleistung zusteht.<sup>24</sup> In diesem Fall sind die Mitunternehmer die Einbringenden. Erhält hingegen die Personengesellschaft die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft, so ist sie die Einbringende (es entsteht eine Doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaft).

---

<sup>19</sup> vgl. Kauffmann, in: Frotscher/Geurts, EStG, § 16 EStG, Rz. 125-126

<sup>20</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 38

<sup>21</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 42

<sup>22</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 15.04

<sup>23</sup> vgl. Ott, Einbringung in Personengesellschaft nach Zivil- und Steuerrecht, Abruf: [www.haufe.de](http://www.haufe.de)

<sup>24</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 20.03, 24.03

Ist die Einbringende hingegen eine Kapitalgesellschaft, ist die Problematik der verdeckten Einlage bzw. Gewinnausschüttung zu beachten, die gegebenenfalls eine Anwendung des § 24 UmwStG ausschließen.<sup>25</sup>

Da jedoch der Schwerpunkt dieser Arbeit auf der Einbringung in Personengesellschaften mit Zuzahlung ins Privatvermögen liegt, soll im Folgenden besonderes Augenmerk auf die natürliche Person als Einbringende gelegt werden.

### **2.3.1 Die Mitunternehmerstellung als Gegenleistung**

Als Gegenleistung erhält der Einbringende im Zuge eines tauschähnlichen Vorgangs Gesellschaftsrechte und wird Mitunternehmer der neu entstandenen Personengesellschaft oder er erweitert seine bisherige Mitunternehmerstellung in einer bereits bestehenden Personengesellschaft.<sup>26</sup> Als Mitunternehmer trägt er ein Mitunternehmerisiko und entfaltet Mitunternehmerinitiative. Der Einbringende muss somit Stimmrechte und ein Gewinnbezugsrecht erhalten.

Das eingebrachte Betriebsvermögen wird grundsätzlich dem Kapitalkonto I des Gesellschafters bei der Personengesellschaft gutgeschrieben.<sup>27</sup> Dieses spiegelt die Verteilung der Stimmrechte wider und ist maßgebend für die Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie dem Vermögen. Eine Verbuchung teils auf dem Kapitalkonto I, teils auf dem Kapitalkonto II oder einem treuhänderisch gebundenen Rücklagenkonto ist jedoch auch möglich, da für die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG die Einräumung jeder Art von Mitunternehmerstellung ausreicht.

## **2.4 Die aufnehmende Gesellschaft**

Als übernehmende Gesellschaft kommt jede in- und ausländische Personengesellschaft in Betracht, bei der der Gesellschafter Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG wird.<sup>28</sup> Die Gesellschaft muss also mitunternehmerisch tätig sein oder aber gewerblich geprägt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Im Folgenden einige Gesellschaftsformen, die aufnehmende Gesellschaft i.S.d. § 24 UmwStG sein können:

---

<sup>25</sup> vgl. KStR R 8.5, 8.9

<sup>26</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG, Tz. 107

<sup>27</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG, Tz. 108

<sup>28</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 13a

- land- und forstwirtschaftlich/gewerblich oder freiberuflich tätige OHG, KG, GmbH & Co. KG, GbR, Partnerschaftsgesellschaften
- atypisch stille Gesellschaft, GmbH & atypisch Still
- Unterbeteiligungsgesellschaft etc.

Bei ausländischen Personengesellschaften ist der Typenvergleich durchzuführen, um eine Einordnung als Personengesellschaft i.S.d. deutschen Rechtsform zu ermöglichen.<sup>29</sup> Die Gesellschaft muss zudem über eine inländische Betriebsstätte verfügen.

Die Personengesellschaft muss im Zeitpunkt der Einbringung noch nicht bestehen, sie kann auch erst im Laufe des Einbringungsverfahrens neu entstehen.

## 2.5 Umsatzsteuerliche Folgen

Gem. § 1 Abs. 1a UStG ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht umsatzsteuerbar. Eine Geschäftsveräußerung bedeutet, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet werden oder in eine Gesellschaft eingebracht werden.

Die Einbringung eines Betriebes ist somit nicht umsatzsteuerbar. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann auch im Falle der Einbringung eines Teilbetriebes davon ausgegangen werden, wenn im ertragsteuerlichen Sinne der Teilbetriebsbegriff erfüllt ist und eine Teilbetriebsveräußerung vorliegt.<sup>30</sup> Unerheblich ist, wenn funktionale Betriebsgrundlagen wie zum Beispiel das Betriebsgrundstück nicht mit übereignet werden und lediglich ins Sonderbetriebsvermögen eingehen. Voraussetzung ist jedoch, es erfolgt eine langfristige Nutzungsüberlassung, die auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde.<sup>31</sup>

Die Einbringung einer Mitunternehmeranteils oder der 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aus dem Privatvermögen ist mangels Unternehmereigenschaft des Einbringenden nicht umsatzsteuerbar.<sup>32</sup>

Erfolgt die Einbringung eines Mitunternehmeranteils oder einer Beteiligung jedoch aus einem Betriebsvermögen, ist dieser Vorgang gem.

<sup>29</sup> vgl. Ley, DStR 2009, 613 ff.

<sup>30</sup> vgl. Kaeser, Götz, Höhn, Einbringung: Teilbetrieb in Personengesellschaft, Abruf: [www.haufe.de](http://www.haufe.de)

<sup>31</sup> vgl. A 1.5 Abs. 3 S. 2 UStAE

<sup>32</sup> vgl. Götz, in: Gestaltende Steuerberatung, Ausgabe 07/1999, 239



§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, gem. § 4 Nr. 8f UStG aber umsatzsteuerfrei, eine Optierung gem. § 9 UStG und der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist hier möglich.

Auf der Seite der übernehmenden Gesellschaft besteht die erbrachte Leistung in der Gewährung der Gesellschaftsrechte. Dieser Vorgang ist nicht umsatzsteuerbar, weil das Halten und der Erwerb von Gesellschaftsrechten keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen.<sup>33</sup>

Die übernehmende Gesellschaft tritt als erwerbender Unternehmer gem. § 1 Abs. 1a S. 3 UStG an die Stelle der Veräußerers – hier der Einbringende. Die Rechtsfolgen gelten jedoch nur für das Umsatzsteuerrecht. Dies ist vor allem relevant für die Fristen im Rahmen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG, diese werden vom Erwerber übernommen, der Berichtigungszeitraum wird nicht unterbrochen.

Die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung im Ganzen tritt nur ein, wenn der Erwerber auch Unternehmer ist. Es ist allerdings nicht erforderlich, dass er – hier die entstandene Personengesellschaft - bereits Unternehmer war. Es genügt, wenn er mit Erwerb des Betriebes/Teilbetriebes erstmals Unternehmer wird.

## **2.6 Grunderwerbsteuerliche Folgen**

Grunderwerbsteuer entsteht bei Wechsel des Eigentums an einem inländischen Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger. Maßgebend dabei ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG das Verpflichtungsgeschäft. Zivilrechtlich geht mit der Auflassung gem. § 925 BGB und der Eintragung ins Grundbuch gem. § 873 BGB das Eigentum an die Gesellschaft über. Dieser Vorgang löst Grunderwerbsteuer aus. Grundsätzlich ist der Kaufpreis des Grundstücks Bemessungsgrundlage für die GrESt, im Falle der Sacheinlage in die Personengesellschaft jedoch der Grundbesitzwert. Es wird für den Teil GrESt erhoben, für den die Gesellschaft die Steuer als selbständiger Rechtsträger schuldet.

Bei einem Einbringungsvorgang eines Grundstücks in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft kommt es zu einem (teilwei-

---

<sup>33</sup> vgl. EuGH, Urteil v. 26.06.2003 – C-442/01

sen) Rechtsträgerwechsel.<sup>34</sup> Für diesen Teil wird Grunderwerbsteuer erhoben, die die Personengesellschaft als selbständiger Rechtsträger schuldet. Für den Anteil, der nach der Übertragung auf den Gesellschafter entfällt, der das Grundstück eingebracht hat, wird die Grunderwerbsteuer nicht erhoben gem. § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG. Beachtet werden muss in diesem Zusammenhang jedoch § 5 Abs. 3 GrEStG, wenn sich innerhalb von 5 Jahren nach der Übertragung des Grundstücks auf das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft die Beteiligung des Gesellschafters dem Umfang nach ändert, wird die Grunderwerbsteuer nacherhoben. Bemessungsgrundlage von Grundstücken, die im Wege der Einbringung übertragen wurden, ist der Grundbesitzwert i.S.d. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und § 157 Abs. 1 bis 3 BewG i.V.m. § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG. Unerheblich ist, ob das Grundstück im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge übertragen und ob der Ansatz zu Buch- oder gemeinem Wert erfolgt.

---

<sup>34</sup> vgl. Kaeser, Götz, Höhn, Einbringung: Teilbetrieb in Personengesellschaft, Abruf: [www.haufe.de](http://www.haufe.de)

### **3 Der Einbringungsvorgang**

Die Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter bei der Einbringung auf die übernehmende Personengesellschaft kann im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge erfolgen.

#### **3.1.1 Einbringung durch Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung)**

Hiervon betroffen ist die Übertragung eines Betriebes/Teilbetriebes/Mitunternehmeranteils im Wege der Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung bzw. Ausgliederung sowie vergleichbarer ausländischer Vorgänge nach dem Umwandlungsgesetz.<sup>35</sup> Als aufnehmende Rechtsträger kommen hierbei nur die OHG, KG oder Partnerschaftsgesellschaft in Betracht, nicht jedoch die GbR. Als übertragende Rechtsträger gilt dies ebenso, in Frage kommen hier allerdings auch noch Körperschaften wie z.B. die GmbH, AG, Stiftungen und Vereine oder auch ein Einzelkaufmann.

#### **3.1.2 Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge**

Die Wirtschaftsgüter des einzubringenden Betriebsvermögens werden einzeln in das Gesamthandsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft übertragen. Zu beachten sind zivilrechtliche Vorschriften für den Übergang des Eigentums wie z.B. Einigung und Übergabe gem. § 929 BGB bei beweglichen Wirtschaftsgütern, Einigung und Eintragung im Grundbuch gem. §§ 873 und 925 BGB bei Grundstücken oder die Abtretung bei Forderungen gem. § 398 BGB. Die Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter muss in einem einheitlichen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stattfinden.<sup>36</sup>

Folgende Übertragungsmöglichkeiten fallen darunter:<sup>37</sup>

- Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gegen Bar- oder Sacheinlage
- Einbringung des Einzelunternehmens in die entstehende Personengesellschaft

---

<sup>35</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG, Tz. 105

<sup>36</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG, Tz. 103

<sup>37</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 01.47

- Einbringung eines Einzelunternehmens in eine bereits bestehende Personengesellschaft
- Zusammenschluss mehrerer Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft
- Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Bar- oder Sacheinlage  
Einbringung der Mitunternehmeranteile der alten Gesellschafter an der bisherigen in die neu entstehende Personengesellschaft
- Aufstockung/Kapitalerhöhung durch Bar- oder Sacheinlage  
Einbringung der Mitunternehmeranteile der nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter an der bisherigen in die neue Personengesellschaft
- Anwachsung gem. § 738 BGB  
Einbringung der Mitunternehmeranteile der Gesellschafter an der bisherigen in eine neue Personengesellschaft und in diesem Zuge Anwachsung des Gesellschaftsvermögens der bisherigen an die neu entstandene Gesellschaft

### **3.1.3 Abgrenzung zu anderen Rechtsgrundlagen**

#### **§ 6 Abs. 3 EStG**

Hierunter fallen Schenkungsvorgänge – z.B. die Schenkung eines Anteils an einem Einzelunternehmen an eine andere natürliche Person. Das anteilige Betriebsvermögen wird nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert in die neu entstehende Personengesellschaft übertragen.

Dies gilt auch in den Fällen einer verdeckten Einlage bzw. Gewinnausschüttung.<sup>38</sup>

#### **§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG**

Dies betrifft einzelne Wirtschaftsgüter, die unentgeltlich bzw. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen werden. Steht die Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebes/Teilbetriebes jedoch in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang, ist

---

<sup>38</sup> vgl. Mutscher, in: Frotzcher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 90

§ 24 UmwStG als *lex specialis* vorrangig anzuwenden.<sup>39</sup> Dies gilt auch, wenn einzelne Wirtschaftsgüter lediglich in das Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden überführt werden.

### **3.1.4 Zeitpunkt der Einbringung**

Zu unterscheiden ist hier, ob die Einbringung im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge stattfand.

Im Falle der Übertragung durch Einzelrechtsnachfolge ist eine Rückbeziehung grundsätzlich nicht möglich, kann jedoch für einen kurzen Zeitraum (max. 3 Monate) aus Praktikabilitätsgründen zulässig sein.

Bei der Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge kann der Einbringungszeitpunkt gem. § 24 Abs. 4 2. HS i.V.m. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG um bis zu 8 Monate zurückbezogen werden.<sup>40</sup> Auf diesen Stichtag ist die Schlussbilanz für das einzubringende Betriebsvermögen zu erstellen. Hintergrund für diese Regelung ist die konstitutive Wirkung der Handelsregistereintragung, die nicht mehr als 8 Monate zurückliegen darf.

## **3.2 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens**

### **3.2.1 Allgemeines**

Die Einbringung von Betriebsvermögen gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt für die übernehmende Personengesellschaft eine Anschaffung in Form eines tauschähnlichen Vorgangs dar.

Dabei hat die Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich gem. § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen (die Bewertung der Pensionsrückstellungen erfolgt gem. § 6a EStG). Jedoch wird ihr gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG abweichend davon ein Wahlrecht eingeräumt, aufgrund dessen sie die eingebrachten Wirtschaftsgüter auch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert, höchstens aber mit dem Teilwert, ansetzen darf. Voraussetzung dafür ist, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist. Ebenso darf der Wert der sonstigen Gegenleistungen, die neben den Gesellschaftsrechten gewährt werden, 25 % des Buchwertes oder 500.000 EUR, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, nicht übersteigen. Sind diese Voraussetzun-

---

<sup>39</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 91

<sup>40</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 20.14, 24.03

gen erfüllt, darf die Personengesellschaft den Ansatz der Wirtschaftsgüter frei wählen. Dieser Wertansatz gilt gem. § 24 Abs. 3 UmwStG dementsprechend für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Das Bewertungswahlrecht der Gesellschaft bezieht sich dabei nicht nur auf die ins Gesamthandsvermögen eingebrachten Vermögensgegenstände, sondern auch auf die ins Sonderbetriebsvermögen übertragenen Wirtschaftsgüter.<sup>41</sup> Auch diese Übertragung stellt eine Einbringung i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG dar und gehört zum steuerlichen Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Da das Bewertungswahlrecht nur einheitlich ausgeübt werden darf, kann die Bewertung diesbezüglich ebenfalls nur durch die übernehmende Gesellschaft erfolgen, obwohl der Einbringende zivilrechtlicher Eigentümer ist und bleibt.<sup>42</sup>

Die Bewertung hat, wie bereits erwähnt einheitlich mit dem Buchwert, einem Zwischenwert oder dem Teilwert zu erfolgen. Abweichend davon ist im Falle des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die betroffenen Wirtschaftsgüter jedoch stets der gemeine Wert anzusetzen. Dies steht einer einheitlichen Bewertung jedoch nicht entgegen.

Der Ansatz eines anderen Wertes, abweichend vom gemeinen Wert, kann nur auf Antrag erfolgen.<sup>43</sup> In der Eröffnungsbilanz der übernehmenden Gesellschaft erfolgt die Aktivierung und Passivierung aller ins Gesellschaftsvermögen eingebrachten Vermögensgegenstände in der Gesamthandsbilanz. Beim Ansatz des Buchwertes oder eines Zwischenwertes erfolgt des Weiteren die Aufstellung von positiven bzw. negativen Ergänzungsbilanzen. Gegebenenfalls ist bei Einbringung von Wirtschaftsgütern in das Sonderbetriebsvermögen auch eine Sonderbilanz für den Einbringenden zu erstellen. Mit der Einreichung der Bilanz(en) im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung erfolgt nach Auffassung der Finanzverwaltung die Wahlrechtsausübung.

Hintergrund für die Gewährung des Wahlrechts ist die Erleichterung unternehmerischer Umstrukturierungen und die damit verbundene Möglichkeit der Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven.

---

<sup>41</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG (vor SEStEG), Tz. 103

<sup>42</sup> vgl. BFH, Urteil v. 25.04.2006, BStBl II 2006, 847

<sup>43</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG (vor SEStEG), Tz. 110

### **3.2.2 Bewertung mit dem gemeinen Wert**

Im Folgenden soll nur auf die Bewertung bei Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge und bei natürlichen Personen als Einbringende eingegangen werden, da dies relevant für den Schwerpunkt dieser Arbeit ist.

#### **Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft**

Gem. § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG hat die aufnehmende Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert ist gem. § 9 BewG der Wert, den ein fremder Erwerber im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für ein Wirtschaftsgut bezahlen würde. Beim Ansatz des gemeinen Wertes sind alle stillen Reserven aufzudecken. Dies gilt insbesondere auch für gebildete steuerfreie Rücklagen (z.B. § 6b-Rücklage) und immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z.B. einem selbst geschaffenen Firmen- oder Geschäftswert.<sup>44</sup>

Durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert gelten diese gem. § 23 Abs. 4 UmwStG im Zeitpunkt der Einbringung als angeschafft.

Die Gesellschaft ist somit nicht Rechtsnachfolgerin des Einbringenden. Sie kann AfA, Sonder-AfA oder Bewertungsfreiheiten des Einbringenden nicht fortsetzen, sondern schreibt nach eigener AfA-Methode und Bemessungsgrundlage ab.

Die Vorbesitzzeiten des Einbringenden werden ebenso nicht angerechnet.<sup>45</sup> Alle steuerlich relevanten Fristen in Bezug auf die eingebrachten Wirtschaftsgüter beginnen ab dem Einbringungszeitpunkt neu.

#### **Auswirkungen beim Einbringenden**

Gem. § 24 Abs. 3 UmwStG gilt der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft angesetzt wird, für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Aufgrund des Transparenzprinzips gilt dieser Wert auch als Anschaffungskosten des Mitunternehmeranteils.<sup>46</sup> In § 24 Abs. 3 UmwStG ist ebenso geregelt, inwieweit die Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG anwendbar sind.

Der Bewertungsansatz der aufnehmenden Gesellschaft ist für den Einbringenden bindend. Und zwar auch dann, wenn die Personengesellschaft sich nicht an etwaige Vereinbarungen mit dem Einbringenden über den anzusetzenden Wert

---

<sup>44</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 20.17, 24.03

<sup>45</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG, Tz. 188

<sup>46</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 151

gehalten hat.<sup>47</sup> Dagegen kann der Einbringende gegebenenfalls lediglich zivilrechtlich vorgehen.

Beim Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem Teilwert kommt es demnach zur Aufdeckung aller stiller Reserven und Entstehung eines Einbringungsgewinns. Es handelt sich hierbei um einen Fall des § 16 EStG, für den unter Umständen die Vergünstigungen gem. § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 und 3 EStG in Betracht kommen. Voraussetzung ist, dass ein Betrieb/Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil eingebracht wird und der Ansatz bei der übernehmenden Gesellschaft mit dem gemeinen Wert erfolgt. Wird nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils eingebracht, kommt § 16 Abs. 4 EStG nicht in Betracht.

Zu beachten ist aber § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG. Der Einbringungsgewinn ist stets als laufender Gewinn zu behandeln und nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt, insoweit eine Veräußerung „an sich selbst“ vorliegt, d.h. soweit der Einbringende nach der Übertragung an den eingebrachten Wirtschaftsgütern beteiligt ist.<sup>48</sup>

Als Einbringungsgewinn gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens und dem Veräußerungspreis, gem. § 24 Abs. 3 UmwStG in Form des Wertansatzes bei der aufnehmenden Gesellschaft. Der Einbringungsgewinn unterliegt beim Einbringenden der Einkommensteuer und ggf. der Gewerbesteuer. Dieser Gewinn ist nicht gewerbsteuerpflichtig, wenn es sich beim Sacheinlagegegenstand um einen Betrieb/Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil handelt. Soweit es sich allerdings gem. § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG um einen laufenden Gewinn handelt, unterliegt dieser auch der Gewerbesteuer.<sup>49</sup>

### **Beispiel Teilwertansatz**

A bringt seinen Betrieb (Buchwert 100.000, Teilwert 300.000) in die neu entstehende AB-OHG ein. B erbringt eine Bareinlage i.H.v. 300.000. A und B sind je zur Hälfte am Gesellschaftsvermögen beteiligt.

---

<sup>47</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 154

<sup>48</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 96

<sup>49</sup> vgl. BFH, Urteil v. 15.06.2004, BFH/NV 2004, 1189



### Schlussbilanz Einzelunternehmen A

Aktiva		Passiva	
WG	100.000	Kapital	100.000
	<hr/>		<hr/>
	100.000		100.000

Stille Reserven: WG 150.000

### Eröffnungsbilanz AB-OHG

Aktiva		Passiva	
WG	250.000	Kapital A	300.000
Firmenwert	50.000	Kapital B	300.000
Bank	300.000		
	<hr/>		<hr/>
	600.000		600.000

Grundsätzlich erfolgt der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens bei der aufnehmenden Gesellschaft mit dem gemeinen Wert. Diese gemeinen Werte der eingebrachten Wirtschaftsgüter – hier 250.000 EUR – gelten als Anschaffungskosten gem. § 24 Abs. 4 i.V.m. § 23 Abs. 4 UmwStG. Hinsichtlich des Firmenwerts liegt insoweit ein entgeltlicher Erwerb vor, dieser wird aktiviert nach § 246 Abs. 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 2 EStG.

Der Veräußerungsgewinn für A beträgt 200.000 EUR (Teilwert 300.000 abzüglich Buchwert 100.000 gem. § 24 Abs. 3 UmwStG). Davon sind 100.000 EUR bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen gem. § 16, 34 EStG begünstigt. Insoweit A allerdings „an sich selbst“ veräußert, hier also zu 50 %, stellt dies laufenden Gewinn in Höhe von 100.000 EUR dar. Damit erhöht sich der Gewerbeertrag des eingebrachten Betriebs um diese Summe.

### 3.2.3 Bewertung mit einem Zwischenwert

#### Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft

Gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG kann die übernehmende Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen auch mit einem Zwischenwert ansetzen, d.h.

einem Wert, der über dem Buchwert und unter dem Teilwert, als Höchstgrenze, liegt. In diesem Fall werden die stillen Reserven teilweise aufgedeckt. Dabei sind sie gleichmäßig auf die eingebrachten Wirtschaftsgüter aufzustocken.<sup>50</sup> Im ersten Schritt sind die in den jeweiligen Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven zu ermitteln. Dann wird das Verhältnis des aufzustockenden Betrags (Unterschied Buchwert-Zwischenwert) zum Gesamtbetrag aller vorhandenen stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens (Teilwert) ermittelt. Mit diesem Prozentsatz wird letztlich jedes Wirtschaftsgut aufgestockt.

Beim Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit einem Zwischenwert werden die Vorbesitzzeiten des Einbringenden gem. § 23 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG angerechnet.<sup>51</sup> Die Gesellschaft tritt in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers gem. § 23 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 HS 1 UmwStG ein.

Zu beachten aber ist, dass gem. § 23 Abs. 3 S. 1 UmwStG, die AfA i.S.d. § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6 EStG vom Einbringungszeitpunkt an mit Anschaffungs-/Herstellungskosten des Einbringenden zzgl. des Unterschiedsbetrages (zwischen Buchwert und Zwischenwert) zu bemessen ist.<sup>52</sup> Die AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG ist mit dem gewählten Zwischenwert anzusetzen. Grundsätzlich ist die AfA-Methode sowie die festgelegte Nutzungsdauer vom Einbringenden zu übernehmen. Die erhöhte AfA des Rechtsvorgängers ist fortzuführen bzw. nachzuholen. Ebenso sind Zuschreibungen vorzunehmen, wenn dies der Einbringende auch hätte vornehmen müssen. Aufgrund des Eintritts in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden kommt die Fußstapfentheorie zum Tragen.<sup>53</sup> Somit stellt die Übernahme der Wirtschaftsgüter bei der aufnehmenden Gesellschaft keinen Anschaffungsvorgang dar.

### **Auswirkungen beim Einbringenden**

Wie bei einer Einbringung zum gemeinen Wert entsteht auch bei Ansatz eines Zwischenwertes ein Einbringungsgewinn auf Seiten des Einbringenden. Gem. § 24 Abs. 3 UmwStG ist dies der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens und dem Wert, mit dem dieses bei der übernehmenden Gesellschaft angesetzt wird (entspricht dem Aufstockungsbetrag).

---

<sup>50</sup> vgl. BMF v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 24.04, 22.10

<sup>51</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG, Tz. 181

<sup>52</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 210

<sup>53</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 212, 214

Da nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden, liegen die Voraussetzungen für die Vergünstigungen nach §§ 16, 34 EStG nicht vor. Der Einbringungsgewinn stellt somit laufenden Gewinn dar. Dieser unterliegt aber dennoch nicht der Gewerbesteuer, wenn es sich bei dem Sacheinlagegegenstand um einen Betrieb, Teilbetrieb oder ganzen Mitunternehmeranteil handelt.<sup>54</sup>

### Beispiel Zwischenwertansatz

A bringt seinen Betrieb (Buchwert 100.000, Teilwert 300.000) in die neu entstehende AB-OHG ein. B erbringt eine Bareinlage i.H.v. 300.000. A und B sind je zur Hälfte am Gesellschaftsvermögen beteiligt.

#### Schlussbilanz Einzelunternehmen A

Aktiva		Passiva	
WG	100.000	Kapital	100.000
	<b>100.000</b>		<b>100.000</b>

Stille Reserven: WG 150.000

#### Eröffnungsbilanz AB-OHG

Aktiva		Passiva	
WG	250.000	Kapital A	300.000
Firmenwert	50.000	Kapital B	300.000
Bank	300.000		
	<b>600.000</b>		<b>600.000</b>

#### Negative Ergänzungsbilanz A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	100.000	WG	75.000
		Firmenwert	25.000
	<b>100.000</b>		<b>100.000</b>

<sup>54</sup> vgl. Mutscher, in: Frotzcher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 172

Bei der aufnehmenden Gesellschaft erfolgt die Darstellung beim Ansatz eines Zwischenwertes mittels der sogenannten Bruttomethode. Dabei werden in der Gesamthandsbilanz die gemeinen Werte abgebildet. Die Beteiligungsverhältnisse spiegeln sich somit auf den Kapitalkonten deutlich wider. Mittels der Ergänzungsbilanz für A wird dessen Wertansatz durch Ausweis eines Minderkapitals korrigiert.

Durch den Ansatz eines Zwischenwertes werden anteilig stille Reserven bei A aufgedeckt. Es entsteht ein Einbringungsgewinn in Höhe von 100.000 EUR – Ansatz Kap GHB 300.000 abzüglich Kap ErgB 100.000 abzüglich Buchwert EU 100.000. Dieser ist nicht gem. § 16, 34 EStG begünstigt sondern laufender Gewinn, da nicht alle stillen Reserven aufgedeckt wurden.

### **3.2.4 Bewertung mit dem Buchwert**

#### **Allgemeines**

Der Begriff des Buchwertes ist im § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG definiert. Es ist der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellenden Steuerbilanz ergibt oder ergäbe. Die aufnehmende Gesellschaft übernimmt also die Werte aus der Schlussbilanz des Einbringenden. Sie ist somit Rechtsnachfolger des Einbringenden und an dessen Bilanzansätze gebunden. Der Einbringende hat zum Bewertungsstichtag eine Schlussbilanz aufzustellen und dabei alle Bewertungsvorschriften gem. § 6, 7 und 5 Abs. 2 bis 5 EStG zu beachten.<sup>55</sup>

Der Buchwertansatz stellt den Mindestansatz dar, mit dem die übernehmende Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen anzusetzen hat.

Durch die Wahl des Buchwertansatzes wird die Aufdeckung der stillen Reserven vermieden und die Entstehung eines Einbringungsgewinnes verhindert. Die stillen Reserven bleiben aber steuerverhaftet, eine Aufdeckung stiller Reserven ist daher nur zeitlich verschoben.

#### **Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft**

Wählt die aufnehmende Gesellschaft den Buchwertansatz, so tritt sie gem. § 23 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein, die Vorbesitzzeiten werden angerechnet.

---

<sup>55</sup> vgl. Mutscher, in: Frotzcher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 101-104, 109

Wie bereits eingangs erwähnt, ist der Wertansatz für die eingebrachten Wirtschaftsgüter einheitlich zu wählen, aber es steht einem Buchwertansatz auch nicht im Wege, wenn einzelne Wirtschaftsgüter, die nicht die Anforderungen des § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG erfüllen – da das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt oder ausgeschlossen ist – nach der Einbringung mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.<sup>56</sup>

Im Zuge der Einbringung entstehende Kosten, z.B. GrESt bei der Übertragung eines Grundstücks, gehören zu den nachträglichen Anschaffungskosten und erhöhen den Buchwert des Grundstücks bei der übernehmenden Gesellschaft. Dennoch handelt es sich um einen Buch- und nicht um einen Zwischenwertansatz.

Bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Dauer der Zugehörigkeit für die Besteuerung von Bedeutung ist, ist der Zeitraum der Zugehörigkeit beim Einbringenden der aufnehmenden Gesellschaft zuzurechnen, als ob diese das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung selbst angeschafft/hergestellt hätte.

Aufgrund der Tatsache, dass die Fußstapfentheorie zur Anwendung kommt, die Personengesellschaft also in die Rechtsposition des Einbringenden eintritt, liegt somit kein Anschaffungsgeschäft vor, obwohl es sich um einen entgeltlichen Übertragungsvorgang handelt.<sup>57</sup>

Die Gesellschaft übernimmt AfA-Bemessungsgrundlage, -Methode und Nutzungsdauer gem. § 24 Abs. 4 i.V.m. § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 S. 1 UmwStG. Sie führt auch steuerfreie Rücklagen wie z.B. gem. § 6b EStG fort, die Besitzzeiten gem. § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG werden angerechnet.<sup>58</sup>

### **Auswirkungen beim Einbringenden**

Der Einbringende vermeidet, durch den Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens bei der aufnehmenden Gesellschaft mit dem Buchwert, die Aufdeckung der stillen Reserven. Damit wird kein Einbringungsgewinn realisiert. Die stillen Reserven bleiben steuerverhaftet, nur die sofortige Versteuerung wird dadurch vermieden. Dafür wird für den Einbringenden eine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt, in der eine Abstockung der Buchwerte vorgenommen wird. Die Ergänzungsbilanzen sind bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft zu berücksichtigen und korrespondierend weiterzuentwickeln. Betreffen die darin abgebildeten stillen Reserven abnutzbare Wirtschaftsgüter, so ergibt sich für den Einbringen-

---

<sup>56</sup> vgl. Mutscher, in: Frotscher/Drüen, UmwStG, § 24 UmwStG, Rz. 184 ff.

<sup>57</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 04.09

<sup>58</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 04.10

den eine Minderung des sich in der Gesamthandsbilanz ergebenden AfA-Volumens und somit findet eine sukzessive Besteuerung statt.<sup>59</sup>

### Beispiel Buchwertansatz

A bringt seinen Betrieb (Buchwert 100.000, Teilwert 300.000) in die neu entstehende AB-OHG ein. B erbringt eine Bareinlage i.H.v. 300.000. A und B sind je zur Hälfte am Gesellschaftsvermögen beteiligt.

#### Schlussbilanz Einzelunternehmen A

Aktiva		Passiva	
WG	100.000	Kapital	100.000
	<b>100.000</b>		<b>100.000</b>

Stille Reserven: WG 150.000

#### Eröffnungsbilanz AB-OHG

Aktiva		Passiva	
WG	250.000	Kapital A	300.000
Firmenwert	50.000	Kapital B	300.000
Bank	300.000		
	<b>600.000</b>		<b>600.000</b>

#### Negative Ergänzungsbilanz A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	200.000	WG	150.000
		Firmenwert	50.000
	<b>200.000</b>		<b>200.000</b>

<sup>59</sup> vgl. Ott, Einbringung in Personengesellschaft nach Zivil- und Steuerrecht, Abruf: [www.haufe.de](http://www.haufe.de)

Bei der aufnehmenden Gesellschaft erfolgt die Darstellung beim Ansatz der Buchwerte mittels der sogenannten Bruttomethode. Dabei werden in der Gesamthandsbilanz die gemeinen Werte abgebildet. Die Beteiligungsverhältnisse spiegeln sich somit auf den Kapitalkonten deutlich wider. Mittels der Ergänzungsbilanz für A wird zur Neutralisierung des Einbringungsgewinns dessen Wertansatz durch Ausweis eines Minderkapitals korrigiert.

Durch den Ansatz der Buchwerte wird ein Aufdecken der stillen Reserven bei A vermieden. Es entsteht kein Einbringungsgewinn.

## 4 Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen

### 4.1 Allgemeines

Wird ein (Teil-)Betrieb in eine neu gegründete Personengesellschaft eingebracht, und erhält der Einbringende neben Gesellschaftsrechten noch eine Zuzahlung in sein Privatvermögen, so erfolgt die Einbringung teilweise auf eigene Rechnung (des Einbringenden) und teilweise auf Rechnung eines Dritten. Die Einbringung auf Rechnung des Dritten stellt dabei einen getrennt von der Veräußerung zu betrachtenden Vorgang dar.<sup>60</sup>

Es werden also zunächst Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern des Betriebs veräußert. Der dabei erzielte Veräußerungserlös – die Differenz zwischen geleisteter Zuzahlung und anteiligen Buchwerten der Wirtschaftsgüter – stellt laufenden Gewinn für den Einbringenden dar, dieser unterliegt auch der Gewerbesteuer.<sup>61</sup> Eine Begünstigung nach §§ 16, 34 EStG kann nicht erfolgen, da weder ein Betrieb im Ganzen veräußert wurde – sondern lediglich Eigentumsanteile an jedem Wirtschaftsgut – noch handelt es sich um einen Mitunternehmeranteil, da eine Mitunternehmerschaft im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht bestand. Der Gewinn gilt als vor der Einbringung entnommen, die Versteuerung kann nicht durch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden.<sup>62</sup> Deren Aufgabe ist es nicht, Veräußerungsgewinne zu neutralisieren, die durch Veräußerung der Eigentumsanteile an den eingebrachten Wirtschaftsgütern entstanden sind. Diese Anteile werden für Rechnung des Zuzahlenden in die Gesellschaft eingebracht.

Gleiches gilt auch, wenn statt einer Zuzahlung die Übernahme einer (privaten) Verbindlichkeit erfolgt oder das betriebliche Kontokorrentkonto des Einbringenden/Altgesellschafters durch größere Privatentnahmen einen negativen Saldo aufweist und somit eine außerbetriebliche/private Verbindlichkeit vorliegt, die durch die Zuzahlung beglichen wird.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> vgl. Ott, Einbringung in Personengesellschaft nach Zivil- und Steuerrecht, Abruf: [www.haufe.de](http://www.haufe.de)

<sup>61</sup> vgl. Raab, in: Lipross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 104. Lief. 10/2017, § 24 UmwStG

<sup>62</sup> vgl. Wilhelm, in BB 1996 Rz. 102

<sup>63</sup> vgl. BFH, Urteil v. 08.12.1994 – IV R 82/92, BStBl II 1995, 599, Rz. 4 (juris)



Es ist auch nicht von Bedeutung, ob die Zuzahlung zunächst in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft gelangt und erst dann entnommen wird.<sup>64</sup> Steht die Entnahme in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung, darf der Einbringende nach der Einbringung größere Entnahmen tätigen und wird bei der Bemessung seines Gewinnanteils auf seinen verbleibenden Kapitalanteil abgestellt, so gilt die Zuzahlung als in sein Privatvermögen geflossen.

Gleiches gilt, wenn der Einbringende für einen bestimmten Zeitraum, unabhängig von seinen erbrachten Gesellschafterleistungen, einen Vorabgewinn erhält. Dieser ist im Jahr der Gewinnverteilung als laufender Gewinn zu versteuern.<sup>65</sup>

Die Einbringung der anteiligen Wirtschaftsgüter auf eigene Rechnung fällt in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG, durch einen Ansatz der Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens ist die Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven möglich, andererseits ist bei der Einbringung auf Rechnung des Dritten grundsätzlich die Anwendung von § 24 UmwStG in Bezug auf den Veräußerungsvorgang ausgeschlossen. Auf den anschließenden Einbringungsvorgang kann § 24 UmwStG angewendet werden.<sup>66</sup> Es wird eine positive Ergänzungsbilanz gebildet in Höhe des Betrags, in dem die Zuzahlung die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter übersteigt.

Zu unterscheiden ist die Einbringung mit Zuzahlung zu gemeinen Werten bzw. zu Buchwerten.

#### **4.1.1 Einbringung mit Zuzahlung zum gemeinen Wert**

Bei einem Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem Teilwert ist eine Anwendung von § 24 UmwStG möglich. Denn nach Auffassung der Finanzverwaltung erfolgt zunächst eine vollständige Einbringung zu gemeinen Werten und danach wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils veräußert. Durch den Ansatz der gemeinen Werte kommt es zur Aufdeckung aller stillen Reserven. Dadurch ist die Tarifbegünstigung gem. § 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG i.V.m. §§ 16 Abs. 4, 34 EStG auch für den Teil anwendbar, für den eine Zuzahlung ins Privatvermögen des Einbringenden erfolgte.<sup>67</sup> Es besteht demnach die Möglich-

---

<sup>64</sup> vgl. Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock § 24 UmwStG, Rn. 62 f.

<sup>65</sup> vgl. Patt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 282.Lief. 10/2017, § 16 EStG

<sup>66</sup> vgl. BFH, Beschluss v. 18.10.1999 – GrS 2 /98, BStBl II 2000, 123

<sup>67</sup> vgl. BFH, Urteil v. 21.09.2000 – IV R 54/99, BStBl II 2001, 178

keit, den Einbringungsgewinn vollständig als begünstigten Veräußerungsgewinn zu erfassen. Zu beachten bleibt, dass dies nur insoweit gilt, wie der Einbringende nicht an sich selbst veräußert, also im Umfang, in dem er selbst an der Gesellschaft beteiligt ist gem. § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG.

#### **4.1.2 Einbringung mit Zuzahlung zum Buchwert**

Bei der Wahl des Buchwertansatzes geht die Finanzverwaltung jedoch davon aus, dass zunächst Anteile von Wirtschaftsgütern veräußert werden und die Einbringung - teils auf eigene, teils auf Rechnung des Dritten – dem nachfolgt.<sup>68</sup> Die Veräußerung ist demnach dem einzubringenden Betrieb zuzuordnen, der Gewinn ist dort entstanden und wird entnommen. Danach wird der Betrieb so eingebracht, wie er sich nach der anteiligen Veräußerung darstellt.<sup>69</sup> Eine Anwendung von § 24 UmwStG kann erfolgen, eine Wahl des Buchwertansatzes ist möglich. Für den Zuzahlenden wird eine positive Ergänzungsbilanz gebildet in Höhe des Betrags, mit dem die Zuzahlung die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter übersteigt. Oder aber, bei Ansatz der gemeinen Werte in der Gesamthandsbilanz, wird für den Einbringenden eine negative Ergänzungsbilanz gebildet.

#### **4.1.3 Einbringung von Mitunternehmeranteilen mit Zuzahlung**

Bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils teils auf eigene teils auf Rechnung eines Dritten gegen eine Zuzahlung ins Privatvermögen, handelt es sich um Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils. Dieser ist nicht begünstigt nach §§ 16, 34 EStG.<sup>70</sup>

### **4.2 BFH-Rechtsprechung**

Im Folgenden sollen einige wichtige BFH-Urteile zur Streitfrage der steuerlichen Beurteilung von Einbringungen mit Zuzahlung ins Privatvermögen näher betrachtet werden.

---

<sup>68</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 24.08

<sup>69</sup> vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – BStBl I 2011, 1314 – Rz. 24.10

<sup>70</sup> vgl. § 16 Abs. 1 S. 2 EStG

#### 4.2.1 BFH-Urteil vom 26. Februar 1981<sup>71</sup>

Der IV. Senat hatte darüber zu entscheiden, ob eine Ausgleichszahlung, die ein Rechtsanwalt anlässlich der Einbringung seiner Praxis in eine Sozietät vom neuen Partner erhält, gem. § 16 Abs. 4 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG steuerbegünstigt ist.

Nach Ansicht des Senates liegt in der Zuzahlung, die ins Privatvermögen des Rechtsanwaltes floss, kein steuerbegünstigter Veräußerungsgewinn i.S.d. § 18 Abs. 3 EStG vor. Nach dem Wortlaut des § 18 Abs. 3 EStG handelt es sich um den Gewinn, der bei der Veräußerung von Vermögen, eines selbständigen Teil des Vermögens oder eines Anteils des Vermögens erzielt wird, korrespondierend zu § 16 EStG und der dort getroffenen Regelung der Begünstigung der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils.<sup>72</sup>

Eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 16 Abs. 1 EStG liegt in diesem Fall nicht vor, da der bisherige Alleininhaber der Praxis erst mit Gründung der Sozietät Gesellschafter und Mitunternehmer geworden ist. Es erfolgte keine Übertragung auf den neuen Partner. Dieser ist durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages Mitunternehmer geworden.<sup>73</sup>

Der bisherige Alleininhaber brachte seinen Mandantenstamm und damit die wesentliche Betriebsgrundlage in die Gesellschaft ein. Neben Gesellschaftsrechten erhielt er eine Ausgleichszahlung in sein Privatvermögen. Somit liegt hier ein tauschähnlicher Vorgang und demzufolge ein Veräußerungsvorgang vor. Gem. § 22 UmwStG 1969 ist ein Einbringungsgewinn nur steuerbegünstigt gem. § 16, 34 EStG, wenn alle stillen Reserven aufgedeckt werden. Maßgeblich ist demnach, ob das eingebrachte Betriebsvermögen in der Einbringungsbilanz mit dem Teilwert angesetzt wurde. Im vorliegenden Fall sind jedoch nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden, da der Mandantenstamm einen höheren Wert als die Ausgleichszahlung hatte. Eine Steuerbegünstigung des Gewinns wäre damit nicht mit § 22 Abs. 3 UmwStG 1969 vereinbar, dessen Sinn und Zweck es ist, diese Begünstigung nur zu gewähren, wenn eben alle stillen Reserven auf einmal aufgelöst werden.<sup>74</sup>

Der Senat ist der Meinung, dass der Streitfall steuerlich anders zu behandeln ist, als die Aufnahme eines Gesellschafters in eine bereits bestehende Gesellschaft, da in diesem Fall eine Mitunternehmerschaft bereits besteht und somit ein Bruch-

<sup>71</sup> vgl. BFH, Urteil v. 26.02.1981 – IV R 98/79, BStBl II 1981, 568-570

<sup>72</sup> vgl. BFH, Urteil v. 26.02.1981 – IV R 98/79, BStBl II 1981, 568-570, Rz. 6 (juris)

<sup>73</sup> vgl. BFH, Urteil v. 26.02.1981 – IV R 98/79, BStBl II 1981, 568, Rz. 7 (juris)

<sup>74</sup> vgl. BFH, Urteil v. 11.08.1971 – VIII R 13/65, BStBl II 1972, 270

teil eines Mitunternehmeranteils veräußert wird.<sup>75</sup> M.E. ist es fragwürdig, im Fall einer Aufnahme in eine bestehende Gesellschaft die Begünstigung, gestützt lediglich auf gängige Rechtsprechung und Aspekte der Rechtsicherheit, zu gewähren, im Fall der Aufnahme in eine neue Gesellschaft jedoch nicht.

#### **4.2.2 BFH-Urteil vom 23. Juni 1981<sup>76</sup>**

In diesem Fall wurde ein Einzelunternehmen unter Aufdeckung aller stillen Reserven teils auf eigene Rechnung und teils auf Rechnung eines Dritten in eine neu entstehende OHG eingebracht.

Fraglich war, ob der Veräußerungsgewinn in Höhe von 150.000 DM in voller Höhe gem. § 16, 34 EStG begünstigt sei oder aber nur in Bezug auf den Teil, der bei der Einlage des dem Einbringenden verbleibenden Anteils an den Wirtschaftsgütern des Einzelunternehmens in die OHG entstanden ist. Der Gesellschaftsvertrag enthielt keine Anhaltspunkte, dass vor der Gründung der OHG Anteile an den Wirtschaftsgütern an den Dritten veräußert werden. Das Einzelunternehmen wurde in die OHG eingelegt. An deren Gesellschaftsvermögen ist der Dritte unabhängig einer eigenen Einlage beteiligt. Er leistete eine Ausgleichszahlung in das Privatvermögen des Einbringenden, woraufhin sein Kapitalkonto bei der OHG erhöht wurde.<sup>77</sup>

Das Einzelunternehmen wurde unter Auflösung aller stillen Reserven in der Bilanz der OHG mit dem Teilwert angesetzt. Wie bereits in vorhergehenden Urteilen des BFH gilt ein Einzelunternehmen auch dann als Ganzes eingebracht, wenn die Einbringung teils auf eigene und teils auf fremde Rechnung erfolgt und der Einbringende dafür eine Ausgleichszahlung erhält. Nach Ansicht des Senates liegt ein einheitlicher Einbringungsvorgang vor. Es wurde als nicht notwendig erachtet, dass dies ausschließlich gegen Gesellschaftsrechte geschieht.<sup>78</sup>

Im vorliegenden Fall wurde nicht darüber entschieden, ob eine Versteuerung des Veräußerungsgewinns durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden kann.

---

<sup>75</sup> vgl. BFH, Urteil v. 26.02.1981 – IV R 98/79, BStBl II 1981, 568, Rz. 13 (juris)

<sup>76</sup> vgl. BFH, Urteil v. 23.06.1981 - VIII R 138/80, BStBl II 1982, 622,

<sup>77</sup> vgl. BFH, Urteil v. 23.06.1981 - VIII R 138/80, BStBl II 1982, 622, Rz. 2 (juris)

<sup>78</sup> vgl. Glade/Steinfeld, UmwStG 1977, 3.Aufl., Tz. 1325

Nach Ansicht des VIII. Senats entstand durch die Aufdeckung aller stillen Reserven ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 22 Abs. 3 UmwStG 1969, der gem. §§ 16, 34 EStG begünstigt zu versteuern ist.

#### **4.2.3 BFH-Urteil vom 5. April 1984<sup>79</sup>**

Auch in diesem Fall ging es um die Aufnahme eines Partners, hier in eine Rechtsanwaltskanzlei. Für die Beteiligung an der neu gegründeten Sozietät (in der Rechtsform einer GbR) leistete der neue Partner eine Ausgleichszahlung i.H.v. 55.000 DM, die in das Privatvermögen des bisher allein tätigen Rechtsanwalts. Dieser brachte die Kanzlei in die GbR ein und erhielt dafür Gesellschaftsrechte.

Strittig war, ob die erhaltene Zahlung i.H.v. 55.000 DM Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellten oder aber gem. § 18 Abs. 3 i.V.m. §§ 16, 34 EStG begünstigt seien. Gem. § 18 Abs. 3 EStG sind Veräußerungsgewinne nur begünstigt, die bei der Veräußerung des ganzen Vermögens, eines selbständigen Teil des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen, dass der selbständigen Arbeit dient, erzielt werden. Dies ist hier nicht der Fall, da der Einbringende erst mit Gründung der Sozietät Gesellschafter und Mitunternehmer geworden ist.<sup>80</sup>

Eine Begünstigung gem. § 22 Abs. 2 UmwStG 1969 i.V.m. §§ 16,34 EStG setzt wiederum voraus, dass das eingebrachte Betriebsvermögen bei der Gesellschaft mit dem Teilwert angesetzt wird und alle stillen Reserven aufgelöst werden. Dem steht nicht entgegen, dass die Sozietät ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 ermittelt, solange sie für den Einbringungszeitpunkt eine Bilanz aufstellt.<sup>81</sup> Auch der Einbringende ermittelte seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG und hätte zum Einbringungszeitpunkt eine Bilanz aufstellen müssen, in der die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens festgehalten werden. Diese Bilanzen lagen im Streitfall jedoch nicht vor.

Der Senat entschied daher, dass eine Vergünstigung gem. § 22 Abs. 3 UmwStG 1969 i.V.m. §§ 16, 34 EStG zu versagen war, da die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung – Teilwertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens und Auflösung aller stillen Reserven – nicht nachweislich vorlagen.<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup> vgl. BFH, Urteil v. 05.04.1984 - IV R 88/80, BStBl II 1984, 518

<sup>80</sup> vgl. BFH, Urteil v. 26.02.1981 - IV R 98/79, BStBl II 1981, 568

<sup>81</sup> vgl. Widmann/Mayer, UmwStR Rz. 7837.1 und 7842.2 ff. zu § 24 UmwStG 1977

<sup>82</sup> vgl. BFH, Urteil v. 05.04.1984 - IV R 88/80 Rz. 27 (juris)

Die Ausgleichsforderung bzw. –zahlung sei nicht der GbR, sondern dem Einbringenden selbst zuzuordnen und somit im Rahmen seiner ESt-Veranlagung als laufender Gewinn zu erfassen.<sup>83</sup> Es spielt keine Rolle, dass die Zahlung im Gesellschaftsvertrag als Einlage bezeichnet wurde, da sie nicht zur betrieblichen Verwendung in der GbR bestimmt war und somit ein Veräußerungsentgelt darstellt.

#### **4.2.4 BFH-Urteil vom 8. Dezember 1994<sup>84</sup>**

Im Urteil vom 8.12.1994 befasste sich der IV. Senat vor allem mit der Frage, ob bei einer Zuzahlung ins Privatvermögen der Gewinn durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert werden kann. Dies wurde im Schrifttum bisher bejaht, der BFH hatte sich im Urteil vom 23.06.1981 nicht dazu geäußert.<sup>85</sup>

Nun geht der BFH davon aus, dass ideelle Anteile an Wirtschaftsgütern veräußert werden und anschließend der ganze Betrieb/Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil teilweise auf eigene Rechnung und teilweise auf fremde Rechnung eingebracht wird.<sup>86</sup> Es erfolgt also eine Trennung in zwei Vorgänge - Veräußerung und Einbringung. Dabei ist § 24 UmwStG nicht auf den Veräußerungsvorgang anwendbar und deshalb kann auch der Veräußerungsgewinn, der durch die Zuzahlung entstanden ist, nicht durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert werden.<sup>87</sup> Davon unabhängig ist die Erstellung negativer Ergänzungsbilanzen bei der Wahl des Buchwertansatzes durch die Gesellschaft und gleichzeitigem Teilwertansatz in der Gesamthandsbilanz.

Der BFH unterscheidet nun also deutlich zwischen Veräußerungsgewinn und Einbringungsgewinn, die Zuzahlung hat nach Ansicht des IV. Senates nichts mit der Einbringung zu tun.<sup>88</sup>

Der Veräußerungsgewinn entsteht demnach durch die Zuzahlung ins Privatvermögen des Einbringenden, wobei hier unterschieden werden muss zwischen der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft, die gem.

---

<sup>83</sup> vgl. BFH, Urteil v. 05.04.1984 - IV R 88/80 Rz. 30 (juris)

<sup>84</sup> vgl. BFH, Urteil vom 08.12.1994 - IV R 82/92, BStBl II 1995, 599

<sup>85</sup> vgl. insbes. Hild, DB 1990, 703 (705 ff.)

<sup>86</sup> vgl. Wilhelm, BB 1996, 100

<sup>87</sup> vgl. Wilhelm, BB 1996, 101

<sup>88</sup> vgl. Wilhelm, BB 1996, 100 ff.

§§ 16, 34 EStG begünstigt ist und der Veräußerung von Anteilen an einem Einzelunternehmen, deren Gewinn nicht begünstigt ist.<sup>89</sup>

Ein Einbringungsgewinn hingegen entsteht nur in dem Fall, wenn die aufnehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen zum Teil- oder Zwischenwert ansetzt. Wobei hier eine Begünstigung gem. § 24 UmwStG, §§ 16, 34 EStG nur bei Wahl des Teilwertansatzes in Frage kommt, da nur dabei alle stillen Reserven vollständig aufgedeckt werden. Bezüglich des Einbringungsvorganges hat sich der IV. Senat in diesem Urteil allerdings nicht geäußert. Durch die Zuzahlung entsteht demnach ein Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen der Zahlung und dem anteiligen Buchwert, nicht jedoch ein Einbringungsgewinn. Aufgrund dessen fällt der Gewinn durch die Zuzahlung nicht in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG und kann nicht durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert werden.<sup>90</sup>

#### **4.2.5 Beschluss des XI. Senates vom 22. April 1998<sup>91</sup>**

Im Vorlagebeschluss des XI. Senats ging es um die Frage, ob die entgeltliche Aufnahme eines Sozius in eine Einzelpraxis als Veräußerung i.S.d. § 18 Abs. 3 EStG zu beurteilen ist.

Im Vorfeld hatte der XI. Senat angefragt, ob der IV. Senat einer Abweichung zu seinen Urteilen vom 26.02.1981 und 5.04.1984 zustimme. Dies lehnte der IV. Senat mit Beschluss vom 19.02.1998 ab (zu dessen Auffassung siehe Erläuterungen unter Pkt. 4.2.1 - 4.2.4).

Der XI. Senat sieht in der gesetzlichen Regelung eine Lückenhaftigkeit und möchte den Veräußerungsgewinn bei einer entgeltlichen Aufnahme der Tarifbegünstigung unterwerfen. Der Aufbau des § 18 Abs. 3 EStG entspricht dem des § 16 Abs. 1 EStG. Der Senat führt zur Begründung an, dass sich die Veräußerung eines Anteils am Vermögen und die eines Teils des ganzen Vermögens nur dahingehend zu unterscheiden, dass bereits mehrere Personen am Vermögen beteiligt sind oder eben erstmals ein zweiter hinzukommt, der Veräußerungsgegenstand an sich jedoch bleibt gleich.<sup>92</sup> Die Formulierung „Anteil am Vermögen“ könne auch in der Art ausgelegt werden, dass auch ein Teil des ganzen Vermö-

---

<sup>89</sup> vgl. BFH, Urteil v. 14.09.1994 - I R 12/94, BStBl II 1995, 407 f.

<sup>90</sup> vgl. Wilhelm, BB 1996, 102

<sup>91</sup> vgl. BFH, Vorlagebeschluss v. 22.04.1998 - XI R 96/96, BStBl II 1998, 475

<sup>92</sup> vgl. BFH, Vorlagebeschluss v. 22.04.1998 - XI R 96/96 Rz.23 (juris)

gens gemeint sei.<sup>93</sup> Zudem sei in der Vergangenheit gängige Rechtsprechung gewesen, den Teil eines Mitunternehmeranteils als Veräußerungsgegenstand i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzuerkennen. Dies sollte analog angewendet werden, so dass eine Tarifbegünstigung gem. § 18 Abs. 3 i.V.m. §§ 16, 34 EStG zu gewähren ist. Nach Ansicht des Senates wird durch die Aufnahme ein Anteil vom ganzen Vermögen abgespalten. Bei dieser Abspaltung entsteht quasi erst im Zeitpunkt der Veräußerung ein Anteil. Die Veräußerung eines Unternehmensanteils sei gleichzusetzen mit der eines Mitunternehmeranteils.<sup>94</sup> Dies wäre m.E. eine logische Konsequenz aus der Rechtsprechung bezüglich der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass nach Ansicht des XI. Senats der Veräußerungsgewinn bei einer entgeltlichen Aufnahme ermäßigt als außerordentliche Einkünfte gem. § 34 EStG zu erfassen ist. Dem stünde auch nicht entgegen, wenn das Betriebsvermögen nicht mit dem Teilwert angesetzt wird oder ob entsprechende Bilanzen aufgestellt wurden. Diese Voraussetzungen gelten nur für die Anwendung des § 24 UmwStG.<sup>95</sup>

#### **4.2.6 Beschluss des Großen Senats vom 18. Oktober 1999<sup>96</sup>**

Der Große Senat befasste sich mit der Beurteilung der Frage, ob die entgeltliche Aufnahme eines Sozius in eine Einzelpraxis eine Veräußerung i.S.d. § 18 Abs. 3 EStG ist.

Auf Basis der bisherigen Rechtsprechung schließt sich auch der Große Senat der Auffassung an, dass bei der Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen zwei Vorgänge getrennt zu betrachten sind - Veräußerung und Einbringung - und der durch die Zuzahlung entstehende Veräußerungsgewinn nicht in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG fällt, sondern nach allgemeinen Grundsätzen im Zeitpunkt seiner Realisierung zu versteuern ist.<sup>97</sup> Bei einer gewinnneutralen Einbringung im Zuge der Buchwertfortführung wäre die Gegenleistung in Form einer Zuzahlung ins Privatvermögen wider dem Sinn und Zweck des § 24 UmwStG. Eine Vermeidung des Veräußerungsgewinns durch das Erstellen einer negativen

---

<sup>93</sup> vgl. BFH, Urteil v. 14.09.1994 - I R 12/94, BStBl II 1995, 407

<sup>94</sup> vgl. BFH, Vorlagebeschluss v. 22.04.1998 - XI R 96/96, BStBl II 1998, 475

<sup>95</sup> vgl. BFH, Urteil v. 26.01.1994 - III R 39/91, BStBl II 1994, 458

<sup>96</sup> vgl. BFH, Beschluss v. GrS 2/98, BStBl II 2000, 123

<sup>97</sup> vgl. BFH, Beschluss v. GrS 2/98, BStBl II 2000, 123, Rz. 26 (juris)



Ergänzungsbilanz ist nicht zulässig.<sup>98</sup> Dazu gibt es in der Literatur durchaus gegenteilige Meinungen, denen ich mich anschließen würde - es sei vor allem Sinn und Zweck des § 24 UmwStG betriebliche Umstrukturierungen steuerlich zu erleichtern, solange eine spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies sei auch bei einer Ausgleichszahlung der Fall. Auch sollte beachtet werden, dass der VIII. Senat den Einbringungsvorgang als einheitlich ansieht und nicht getrennt in Veräußerung und Einbringung.<sup>99</sup> Dies entspricht auch den zivilrechtlichen Gegebenheiten. Der gesamte Vorgang fällt demzufolge in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG.

Die entgeltliche Aufnahme eines Partners ist in der bisherigen Rechtsprechung stets als nicht tarifbegünstigt i.S.d. § 18 Abs. 3 i.V.m. §§ 16, 34 EStG beurteilt worden. Auch Finanzverwaltung und Schrifttum schlossen sich dieser Betrachtungsweise an und beurteilten den durch die Zuzahlung entstehenden Gewinn als laufenden, nicht begünstigten Gewinn, aufgrund der Tatsache, dass im Zeitpunkt der Veräußerung noch keine Mitunternehmerschaft bestand.<sup>100</sup>

Es findet jedoch im neueren Schrifttum und der FG-Rechtsprechung eine kritische Betrachtung dieser Auffassung statt, die m.E. ihre Berechtigung hat. Es wird die Ansicht vertreten, dass auch im o.g. Fall der durch die Ausgleichszahlung entstehende Veräußerungsgewinn begünstigt sei.<sup>101</sup> Gestützt wird dies darauf, dass im Falle der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine bereits bestehende Gesellschaft gegen eine Ausgleichszahlung und der daraus resultierenden Veräußerung eines (Bruch-)Teils eines Mitunternehmeranteils lt. ständiger Rechtsprechung und unter Billigung der Finanzverwaltung der Gewinn unter § 16 EStG falle und damit gem. § 34 EStG begünstigt sei. Eine Versagung dieser Begünstigung verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz und das Prinzip der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Diese Ansicht teilt der Große Senat jedoch nicht. Er folgt stattdessen der Auffassung des IV. Senats.<sup>102</sup> Die steuerliche Begünstigung der Veräußerung eines Bruchteils eines Mitunternehmeranteils basiere lediglich auf Aspekten der Rechtssicherheit und lässt sich allein aus diesem Grund nicht einfach auf andere Fälle übertragen. Eine Auseinandersetzung mit dieser rechtlich fraglichen Beurteilung hätte m.E. durch den Großen Senat erfolgen müssen.

---

<sup>98</sup> vgl. Offerhaus, in: Gedächtnisschrift für Knobbe/Keuk, 1997, S. 499, 509, 510

<sup>99</sup> vgl. BFH, Urteil v. 23.06.1981 - VIII R 138/80, BStBl II 1982, 622

<sup>100</sup> vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 18.Aufl. § 16 Rz. 565

<sup>101</sup> vgl. Schmidt/Seeger, EStG, 17.Aufl. § 18 Rz. 230, 231

<sup>102</sup> vgl. BFH, Beschluss v. GrS 2/98, Rz. 38 (juris)

Der Große Senat führt aus, dass die beiden Fallkonstellationen eine unterschiedliche Betrachtungsweise erfordern., da der Veräußerungsgegenstand im Falle der Aufnahme eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft bereits vorliegt, bei der Aufnahme eines Partners in ein Einzelunternehmen aber erst mit Gründung der Gesellschaft geschaffen wird (in Form von Mitunternehmeranteilen).<sup>103</sup> Die Auffassung, dass mit dem Anteil am Vermögen nicht zwingend ein bereits vorhandener Mitunternehmeranteil gemeint sein muss, teilt der Große Senat nicht. Er erachtet die einheitliche Auslegung der in § 18 Abs. 3 und § 16 Abs. 1 EStG erfassten Tatbestände als notwendig. Es gibt hierzu jedoch in der Literatur gegensätzliche Ansichten, eine Auslegung des Gesetzes, dass die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils auch möglich sei, wenn dieser quasi erst beim Erwerber entsteht.<sup>104</sup>

Aus der historischen Entwicklung des § 16 EStG lässt sich eine dahingehende Auslegung oder eine Lückenhaftigkeit nicht herleiten. Bereits im EStG 1925 wird ausgeführt, dass nur die Veräußerung eines (organisatorisch selbständigen) Teil eines Gewerbebetriebs - entsprechend dem heutigen Teilbetriebsbegriffs - begünstigt sei, nicht aber die Veräußerung unselbständiger Unternehmensteile.<sup>105</sup> Zu beachten ist nach Meinung des Großen Senats auch, dass Sinn und Zweck der Begünstigung gem. §§ 16, 34 EStG ist „die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven ESt-Tarif zu erfassen“.<sup>106</sup> Dies setzt also voraus, dass alle stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden, was im Umkehrschluss bedeutet, dass bei einer nicht vollständigen Aufdeckung keine Tarifbegünstigung gewährt werden kann.<sup>107</sup>

Zum Thema unerwünschter Gestaltungsmöglichkeiten wie das sog. Zwei-Stufen-Modell äußerte sich der Große Senat dahingehend, dass dieses nicht ausschlaggebend für eine Steuerbegünstigung einer entgeltlichen Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen sein kann. Bei diesem Modell erhält der neue Gesellschafter zunächst eine minimale Beteiligung gegen eine geringe Ausgleichszahlung und im 2. Schritt veräußert der bisherige Einzelunternehmer einen Bruchteil des nunmehr entstandenen Mitunternehmeranteils tarifbegünstigt.<sup>108</sup> Solche Gestaltungsmöglichkeiten sollten nach Ansicht des Senats durch

---

<sup>103</sup> vgl. BFH, Beschluss v. GrS 2/98, Rz. 48 (juris)

<sup>104</sup> vgl. Schmidt/Wacker aaO § 16 Rz.565

<sup>105</sup> vgl. Strutz, EStG 1925, § 30, Anm. 7, 385

<sup>106</sup> vgl. BFH, Urteil v.26.01.1994, III R 39/91, BFHE 173, 338, 343, BStBl II 1994, 458

<sup>107</sup> vgl. Patt/Rasche, DStR 1996, 645, 647

<sup>108</sup> vgl. Schmidt/Wacker, aaO § 16 Rz. 565

§ 42 AO weitgehend ausgeschlossen sein. In der Literatur gibt es dazu gegenteilige Meinungen. So sei es möglich, die Ausgleichszahlung zunächst in das Betriebsvermögen zu leisten, woraus sie , über einen Zeitraum von mehreren Jahren, entnommen wird oder aber zunächst mit einem Angehörigen eine Gesellschaft zu gründen und nach einiger Zeit den gewünschten Partner in die Gesellschaft aufzunehmen.<sup>109</sup>

### **4.3 Rechtslage ab 01. Januar 2002**

Ab 01.01.2002 wurde vom Gesetzgeber der § 16 EStG modifiziert. Eingefügt wurde mit § 16 Abs. 1 S. 2 EStG eine klare Regelung bezüglich der strittigen Frage, ob die Veräußerung eines (Bruch-)Teils eines Mitunternehmeranteils begünstigt zu besteuern ist oder nicht. Nunmehr ist klar, dass dieser Veräußerungstatbestand eindeutig zu einem laufenden Gewinn führt und eine ermäßigte Besteuerung als außerordentliche Einkünfte gem. § 34 EStG nicht in Betracht kommt. Somit erübrigt sich auch die Frage, ob eine analoge Anwendung auf den Fall der Aufnahme eines Partners in eine Einzelpraxis möglich ist.<sup>110</sup>

### **4.4 Rechtslage nach dem StÄndG 2015**

§ 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG wurde im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 neu gefasst. Nunmehr ist ein Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens mit dem Buchwert auch möglich, wenn zusätzlich zu den Gesellschaftsrechten sonstige Gegenleistungen gewährt werden. Allerdings dürfen sie 25 % des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 EUR, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigen. Bei Überschreitung dieser Grenzen ist gem. § 24 Abs. 2 S. 4 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen zwingend (anteilig) mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Dies wirft die Frage auf, ob die Problematik der steuerlichen Behandlung einer Zuzahlung ins Privatvermögen unter diesen Passus fällt. Wenn dem so wäre, würde sich die Beurteilung dieses Vorgangs grundlegend ändern. Unter Punkt 3.1 wurde bereits erläutert, welche Gestaltungsmöglichkeiten es für die Ausgleichszahlungen gibt. Im Folgenden soll die aufgeworfene Frage anhand zweier Beispiele näher beleuchtet werden.

---

<sup>109</sup> vgl. Paus, FR 2000, 605-608

<sup>110</sup> vgl. Kauffmann, in: Frotzcher/Geurts, EStG § 16, Rz. 124

Bisher kam es in dieser Konstellation stets zur anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven. Auf Grundlage der Trennungstheorie ging die Finanzverwaltung davon aus, dass im ersten Schritt ideelle Anteile an Wirtschaftsgütern veräußert werden und im zweiten Schritt die Einbringung teils auf eigene und teils auf Rechnung des zuzahlenden Gesellschafters erfolgt. Die Entstehung des Gewinns aufgrund der Zuzahlung konnte dabei nicht durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden.<sup>111</sup> Wenn nun also eine Ausgleichszahlung geleistet wird, die sich innerhalb der Grenzen des § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG bewegt, wäre die Konsequenz, dass die Trennungstheorie nicht mehr zum Tragen kommt und vielmehr auf die Einheitstheorie abgestellt wird – der gesamte Vorgang würde damit in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG fallen. Bei Wahl des Buchwertansatzes könnte eine Aufdeckung stiller Reserven und die Entstehung eines Gewinns damit gänzlich vermieden werden.

### Beispiel 1:

A hat ein Einzelunternehmen (Buchwert 4 Mio., gemeiner Wert 10 Mio.) und gründet mit B eine OHG. Beide sollen hälftig beteiligt sein. A bringt seinen Betrieb ein und erhält als Gegenleistung Gesellschaftsrechte sowie eine Ausgleichszahlung von B i.H.v. 5 Mio.

### Lösung alt (nach BMF-Schreiben vom 11.11.2011):

Veräußerungspreis (=Ausgleichszahlung)	5.000.000 EUR
abzgl. anteiliger Buchwert	2.000.000 EUR
<hr/>	
Veräußerungsgewinn (=Ifd. Gewinn)	3.000.000 EUR

### Lösung neu (Anwendung § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG):

Prüfung der Grenzen

- max. 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens
- oder max. 500.000 EUR, höchstens der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens → nicht erfüllt

<sup>111</sup> vgl. BFH, Urteil vom 08.12.1994 - IV R 82/92-, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599

**1.**

Gemeiner Wert der sonstigen Gegenleistung	5.000.000 EUR
höchstens 25 % des BW des eingebrachten BV	1.000.000 EUR
<hr/>	
übersteigender Betrag	4.000.000 EUR

**2.**

Verhältnis übersteigende Gegenleistung / gemeiner Wert des eingebrachten BV

→  $4.000.000/10.000.000$  → 40 % Aufdeckung stiller Reserven

→ somit können 60 % des eingebrachten BV mit dem BW angesetzt werden

$$= 2.400.000$$

**3.**

Wertansatz bei Gesellschaft

BW-Fortführung 60 % von 4.000.000	2.400.000 EUR
Sonstige Gegenleistung	4.000.000 EUR
<hr/>	
Ansatz BV	6.400.000 EUR

**4.**

Ermittlung Einbringungsgewinn für A

Veräußerungspreis § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG	6.400.000 EUR
BW	4.000.000 EUR
<hr/>	
Einbringungsgewinn	2.400.000 EUR

Unter Anwendung des BMF-Schreibens entsteht ein Gewinn i.H.v. 3.000.000 EUR, bei Berücksichtigung der geänderten Gesetzeslage hingegen ein Gewinn von nur 2.400.000 EUR.

## Beispiel 2:

A hat ein Einzelunternehmen (Buchwert 100.000, gemeiner Wert 200.000). Er nimmt B gegen eine Zahlung von 100.000 EUR, die in sein Privatvermögen fließt, in sein Unternehmen auf. A bringt den Betrieb in die neu gegründete Gesellschaft ein und erhält dafür Gesellschaftsrechte.

## Lösung alt (nach BMF-Schreiben vom 11.11.2011):

Veräußerungspreis (=Zahlung ins PV)	100.000 EUR
abzgl. anteiliger Buchwert	50.000 EUR
<hr/>	
Gewinn	50.000 EUR

Der Gewinn ist als laufender Gewinn im Einzelunternehmen des A zu versteuern. Er fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG und ist nicht begünstigt gem. §§ 16, 34 EStG.

## Lösung neu (Anwendung § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG):

Prüfung der Grenzen

- max. 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens:  
25.000 EUR (25 % von 100.000) → nicht erfüllt
- oder max. 500.000 EUR, höchstens der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens → diese Bedingung ist erfüllt (100.000 < 500.000)

Da die Grenzen des § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG erfüllt sind, ist ein Buchwertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens insgesamt möglich. Die Aufdeckung der stillen Reserven wird vermieden, es entsteht für A kein zu versteuender Gewinn.

## 5 Fallbeispiele

### 5.1 Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen

A ist Rechtsanwalt und erzielt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in einer bisher als Einzelunternehmen betriebenen Kanzlei. Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs. 3 EStG. Zum 01.01.2017 möchte er B als Partner aufnehmen und mit ihm die Kanzlei in der Rechtsform einer GbR betreiben.

Das Betriebsvermögen des A hat einen gemeinen Wert von 440.000 EUR. A und B sollen je zur Hälfte an der Gesellschaft beteiligt sein. B zahlt daher 250.000 EUR in das Privatvermögen des A. A veräußert also anteilig die Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens an B. Im Zuge des Veräußerungs- bzw. Einbringungsvorganges muss A zur Bilanzierung übergehen. Ein dabei eventuell entstehender Übergangsgewinn ist von A als laufender Gewinn zu versteuern.

Schlussbilanz der Rechtsanwaltskanzlei des A zum 31.12.2016:

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Grubo	100.000	Kapital	300.000
Gebäude	200.000		
BGA	50.000	Verbindlichkeiten	100.000
Forderungen	50.000		
	<hr/>		<hr/>
	<b>400.000</b>		<b>400.000</b>

Es sind stille Reserven i.H.v. 140.000 EUR enthalten. Die Differenz zur oben angegebenen Zahlung des B i.H.v. 30.000 EUR entfällt auf den Firmenwert. B erhält seine Gesellschafterstellung durch eine Zahlung in das Privatvermögen des A, er leistet somit keinen Beitrag in das Gesellschaftsvermögen. Dieses besteht nur aus den Wirtschaftsgütern, die in der Folge von A auf dessen und auf Rechnung des B in die GbR eingebracht werden. A und B sind nun je zur Hälfte an der neu gegründeten Gesellschaft beteiligt.

Grundsätzlich ist der Vorgang in 2 Schritte aufzuteilen:

1. Die Veräußerung

A veräußert anteilig die Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens an B. Dabei bildet sich der Veräußerungsgewinn aus der Differenz der von B geleisteten Zuzahlung i.H.v. 250.000 EUR und den anteiligen Buchwerten der Wirtschaftsgüter i.H.v. 150.000 EUR. Dies ergibt einen Gewinn von 100.000 EUR, der nicht der Begünstigung der §§ 16, 34 EStG unterliegt, da A lediglich Anteile an Wirtschaftsgütern veräußert hat und keinen ganzen (Teil-)Betrieb. A hat demnach einen laufenden Gewinn i.H.v. 100.000 EUR zu versteuern. Der Veräußerungsvorgang fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG, er kann also nicht durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden.

2. Die Einbringung

Im 2. Schritt bringt nun A seinen Betrieb teilweise auf seine eigene und teilweise auf Rechnung des B in die Gesellschaft ein. Ob hierbei zusätzlich zum Veräußerungsgewinn noch ein Einbringungsgewinn für A entsteht, ist abhängig von der Wahl des Wertansatzes durch die aufnehmende Gesellschaft.

a) **Buchwertansatz**

Hier wird die Aufdeckung der stillen Reserven vermieden und es entsteht folglich kein Einbringungsgewinn.

**Eröffnungsbilanz 01.01.2017**

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Grubo	140.000	Kapital A	250.000
Gebäude	280.000	Kapital B	250.000
BGA	70.000	Verbindlichkeiten	100.000
Forderungen	50.000		
Firmenwert	60.000		
	<b>600.000</b>		<b>600.000</b>



In der Gesamthandsbilanz werden nach der Bruttomethode die Teilwerte ausgewiesen, die Kapitalkonten sind gleich und spiegeln die Beteiligungsverhältnisse wieder. Die Anschaffungskosten des B sind zutreffend erfasst.

Durch eine negative Ergänzungsbilanz für A werden die aufgedeckten stillen Reserven neutralisiert, durch die Buchwertfortführung entsteht für A kein Einbringungsgewinn.

### Ergänzungsbilanz A

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	100.000	Grubo	20.000
		Gebäude	40.000
		BGA	10.000
		Firmenwert	30.000
	<b>100.000</b>		<b>100.000</b>

#### b) Teilwertansatz

Bei der Einbringung des Einzelunternehmens in die Gesellschaft werden alle stillen Reserven aufgelöst. Für A entsteht ein Einbringungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen den in der Gesamthandsbilanz angesetzten Wert – 250.000 EUR – und dem anteiligen Buchwert – 150.000 EUR, mithin also i.H.v. 100.000 EUR.

Der Einbringungsgewinn unterliegt gem. § 24 Abs. 3 UmwStG den Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG.

Umsatzsteuerlich gesehen ist der Einbringungsvorgang kein steuerbarer Umsatz. Die Übereignung der Kanzlei durch A ist eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG.

Grunderwerbsteuer entsteht bei der Übertragung des Grundstücks gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG durch den (teilweisen) Rechtsträgerwechsel. Insoweit A als bisheriger Eigentümer nach der Übertragung an dem Grundstück beteiligt ist – hier mit 50 % - fällt gem. § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG keine Grunderwerbsteuer an.

## 5.2 Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft

Die AB-OHG ist eine Personengesellschaft, Gesellschafter sind A und B, die je zur Hälfte am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind. Zum 01.01.2017 nehmen sie C in die OHG auf.

Das Betriebsvermögen der OHG hat einen gemeinen Wert von 1.200.000 EUR. A, B und C sollen je zu einem Drittel an der Gesellschaft beteiligt sein. C zahlt jeweils 200.000 EUR an A und B. Diese veräußern somit jeweils die Hälfte ihres Mitunternehmeranteils gegen eine Zahlung in ihr Privatvermögen. Anschließend bringen sie die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern teils auf eigene und teils auf Rechnung des C in die „neue“ OHG ein.

### Schlussbilanz AB-OHG 31.12.2016

Aktiva		Passiva	
Grubo	100.000	Kapital A	300.000
Gebäude	300.000	Kapital B	300.000
BGA	200.000		
	<b>600.000</b>		<b>600.000</b>

Es erfolgt wie auch im ersten Fall eine Betrachtung des an sich einheitlichen Vorganges in zwei Teilschritten.

A und B veräußern jeweils einen Teil ihres Mitunternehmeranteils gegen eine Zahlung in ihr Privatvermögen. Dieser Vorgang fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG und führt somit zwingend zur anteiligen Auflösung der stillen Reserven. Der Veräußerungsgewinn ist die Differenz der von C erhaltenen Zahlung (je 200.000 EUR) und dem anteiligen Buchwert (150.000 EUR – ½ Mitunternehmeranteil). Dieser Gewinn kann nicht durch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für A und B neutralisiert werden. Es handelt sich dabei gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 S. 2 EStG um laufenden Gewinn für die Alt-Gesellschafter A und B, der auch der Gewerbesteuer unterliegt. Der Gewinn in Höhe von 50.000 EUR ist dabei nicht begünstigt nach §§ 16, 34 EStG, da A und B lediglich ideelle Anteile an Wirtschaftsgütern in Form eines Bruchteils eines Mitunternehmeranteils und keinen ganzen Mitunternehmeranteil veräußern.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob bei der Wahl des Teilwertansatzes durch die OHG, eine Tarifbegünstigung des Veräußerungsgewinns gem. §§ 16, 34 EStG möglich ist. Denn somit erfolgt die Aufdeckung der stillen Reserven des Mitunternehmeranteils bei der anschließenden Einbringung in einem einheitlichen Vorgang. Denn trotz der zwei getrennt zu beurteilenden Vorgänge – Veräußerung und Einbringung, erfolgen diese dennoch zeitgleich und unterliegen einem Gesamtplan. Der Gewinn ist in diesem Fall gem. § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG tarifbegünstigt nach §§ 16, 34 EStG insoweit A und B nicht selbst an der Gesellschaft beteiligt sind.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 16 Abs. 2 EStG i.V.m. § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG für A und B folgendermaßen:

Veräußerungspreis (Einbringung auf Rechnung des C)	200.000 EUR
zzgl. VP (Einbringung auf eigene Rechnung)	400.000 EUR
<u>abzgl. Buchwert/Kapitalkonto</u>	<u>300.000 EUR</u>
Veräußerungsgewinn	300.000 EUR
- davon laufender Gewinn	200.000 EUR
- davon begünstigter Gewinn	100.000 EUR

A und B bringen ihre Mitunternehmeranteile zum Teil auf eigene Rechnung gegen Gesellschaftsrechte an der neuen Personengesellschaft ein und zum Teil auf Rechnung des C.

Bezüglich der Einbringung auf eigene Rechnung liegt ein Fall des § 24 UmwStG vor. Bei Wahl des Buchwertansatzes durch die Gesellschaft entsteht für A und B kein Einbringungsgewinn. Durch die Erstellung negativer Ergänzungsbilanzen für A und B wird die Aufdeckung stiller Reserven vermieden. Gewinnauswirkungen ergeben sich im Zuge der Minder-Afa und führen so zu einer sukzessiven Versteuerung der anteiligen stillen Reserven.

### Eröffnungsbilanz ABC-OHG 01.01.2017

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Grubo	200.000	Kapital A	400.000
Gebäude	600.000	Kapital B	400.000
BGA	400.000	Kapital C	400.000
	<hr/> <b>1.200.000</b>		<hr/> <b>1.200.000</b>

### Ergänzungsbilanz A/B 01.01.2017

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Kapital A/B	200.000	Grubo	33.333
		Gebäude	100.000
		BGA	66.667
	<hr/> <b>200.000</b>		<hr/> <b>200.000</b>

#### Umsatzsteuer

Die OHG erbringt keinen steuerbaren Umsatz. Die Übertragung der Anteile an der Personengesellschaft ist eine sonstige Leistung der Alt-Gesellschafter A und B, erbringen sie diese im Rahmen ihres Unternehmens, so ist der Vorgang steuerbar, aber gem. § 4 Nr. 8f UStG steuerfrei.

#### Grunderwerbsteuer

Durch den Eintritt von C in die OHG entsteht nur unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG Grunderwerbsteuer, wenn innerhalb von 5 Jahren mindestens 95 % der Anteile am Gesamthandsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen.

## 6 Fazit

Wie anfangs erwähnt, ist es Sinn und Zweck des § 24 UmwStG, betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen zu erleichtern und die daraus resultierenden steuerlichen Folgen zu minimieren.

In dieser Arbeit wurde das Augenmerk vor allem auf den Sonderfall der Einbringung mit Zuzahlung ins Privatvermögen gelegt. Bei der Untersuchung der bisherigen BFH-Rechtsprechung zeigte sich, dass die Senate durchaus unterschiedliche Ansichten bezüglich der Behandlung dieser Ausgleichszahlung vertreten.

Aufgrund der nicht eindeutigen Gesetzeslage vor 2002 gab es Unterschiede in der Behandlung von Zuzahlungen, die anlässlich der Aufnahme in ein Einzelunternehmen oder aber bei der Aufnahme in eine schon bestehende Gesellschaft geleistet wurden. Während der XI. Senat diesbezüglich die Ansicht vertrat, dass der entstehende Veräußerungsgewinn in jedem Fall unter die ermäßigte Besteuerung gem. §§ 16, 34 EStG fiele, waren dagegen der IV. Senat und mit ihm auch der Große Senat der Ansicht, dass die Ausgleichszahlung im Falle des Eintritts in ein Einzelunternehmen nicht in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG fiele und damit nicht durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden könne. Dieser Streitpunkt hat sich aufgrund der Gesetzesänderung zum 01.01.2002 mit der Aufnahme des Satzes 2 in den § 16 Abs. 1 EStG erledigt. Eine Tarifbegünstigung war nunmehr in keinem der beiden Fälle möglich.

Ganz anders stellt sich die Lage seit dem 01.01.2015 dar. Durch die Änderung des § 24 UmwStG ist gem. Gesetzeswortlaut nun auch eine Buchwertfortführung möglich, wenn neben Gesellschaftsrechten sonstige Gegenleistungen gewährt werden. Somit fallen auch Zuzahlungen, die ins Privatvermögen fließen, soweit sie sich in den Grenzen des § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG bewegen, in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG. Ein Ansatz der Buchwerte ist für das gesamte eingebrachte Betriebsvermögen möglich und eine Aufdeckung der stillen Reserven kann somit vermieden werden.

Das diesbezügliche BMF-Schreiben vom 11.11.2011 wurde bisher jedoch noch nicht an die geänderte Gesetzeslage angepasst. Es wird interessant, wie sich der BFH und die Finanzverwaltung in dieser Hinsicht in Zukunft positionieren.

## Verzeichnis der Gesetze

*Abgabenordnung* in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. 2002 I S.3866; ber.BGBl. 2003 I S. 61 = BStBl 2002 I S. 1056) zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22.12.2016 (BGBl. I S. 3152)

*Bürgerliches Gesetzbuch* in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, ber. S. 2909 und BGBl. 2003 I S. 738)

*Einkommensteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862) zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3214)

*Handelsgesetzbuch* in der im BGBl. III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 11 Absatz 28 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745)

*Körperschaftsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144) zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2730)

*Umsatzsteuergesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386) zuletzt geändert durch Artikel 11 Absatz 35 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745)

*Umwandlungssteuergesetz* vom 7. Dezember 2006 (BGBl. S. 2782, 2791, Berichtigung vom 24. Januar 2007, BGBl. S. 68, BStBl 2007 I S. 4) zuletzt geändert durch Artikel 6 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834, BStBl I S. 846)

## Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

- BMF-Schreiben v. 25.03.1998, BStBl I 1998, 268
- BMF-Schreiben v. 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314

## Rechtsprechungsverzeichnis

- BFH, Urteil v. 11.08.1971 – VIII 13/65 –, BFHE 104, 48, BStBI II 1972, 270
- BFH, Urteil v. 26.02.1981 – IV R 98/79 –, BStBI II 1981, 568-570, BFHE 133, 186
- BFH, Urteil v. 23.06.1981 – VIII R 138/80 –, BFHE 135, 551, BStBI II 1982, 622
- BFH, Urteil v. 05.04.1984 – IV R 88/80 –, BFHE 141, 27, BStBI II 1984, 518
- BFH, Urteil v. 26.01.1994 – III R 39/91 –, BFHE 173, 338, BStBI II 1994, 458
- BFH, Urteil v. 14.09.1994 – I R 12/94 –, BFHE 176, 520, BStBI II 1995, 407
- BFH, Urteil v. 08.12.1994 – IV R 82/92 –, BFHE 176, 392, BStBI II 1995, 599
- BFH, Urteil v. 21.09.2000 – IV R 54/99 –, BFHE 193, 301, BStBI II 2001, 178
- BFH, Urteil v. 15.06.2004 – VIII R 7/01 –, BFHE 205, 307, BStBI II 2004, 754
- BFH, Urteil v. 25.04.2006 – VIII R 52/04 –, BFHE 214, 40, BStBI II 2006, 847
  
- EuGH, Urteil v. 26.06.2003 – C-442/01
  
- BFH, Vorlagebeschluss v. 22.04.1998 – XI R 96/96 –, BFHE 185, 486, BStBI II 1998, 475
- BFH, Beschluss v. 18.10.1999 – GrS 2/98 –, BFHE 189, 465, BStBI II 2000, 123



## Literaturverzeichnis

Blümich: EStG, KStG, GewStG, 139. Auflage 2017. Loseblattsammlung. München: Vahlen Verlag, Stand 2017

Claß, Günther; Weggenmann, Hans: „Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht – entscheidet zukünftig der EuGH?“ in BB 2012

Dötsch, Ewald; Pung, Alexandra; Möhlenbrock, Rolf: Die Körperschaftsteuer: KSt, Loseblattsammlung. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, Stand April 2015

Dötsch, Ewald; Pung, Alexandra; Möhlenbrock, Rolf: Kommentar zum KStG und EStG. Stuttgart: Schäffer- Poeschel, Stand 2017

Dötsch, Ewald; Jost, Werner; Pung, Alexandra; Witt, Georg: Die Körperschaftsteuer. Stuttgart: Schäffer-Poeschel

Frotscher, Gerrit; Drüen, Klaus-Dieter: Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Loseblattwerk mit 141. Aktualisierung 2017. Freiburg: Haufe lexware, Stand November 2017

Frotscher, Gerrit; Geurts, Matthias: Kommentar zum Einkommensteuergesetz (EStG), Loseblattwerk mit 201. Aktualisierung 2017. Freiburg: Haufe lexware, Stand Oktober 2017

Glade, Anton; Steinfeld, Gustav: Umwandlungssteuerrecht 1977, Kommentar. Herne: NWB Verlag 1980

Götz, Hellmut: „Umsatzsteuer bei Spaltung, Verschmelzung, Formwechsel und Einbringung“ in Gestaltende Steuerberatung 07/1999

Graw, Christian: „Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem UmwStE 2011“ in IFSt-Schrift Nr. 488

Haritz, Detlef; Menner, Stefan: Umwandlungssteuergesetz, 4. Auflage. München: C.H. Beck, 2015

Herrmann, Carl; Heuer, Gerhard; Raupach, Arndt: EStG/KStG, 282. Lieferung. Köln: Dr. Otto Schmidt, Stand Oktober 2017

Hild, Dieter: „Eintritt eines weiteren Mitunternehmers in eine bestehende Mitunternehmerschaft“ in DB 1990

Ley, Ursula: „Gesellschafterkonten im Lichte der grundlegenden BFH-Entscheidung vom 16.10.2008 IV R 98/06“ in DStR 2009

Lippross, Otto-Gerd; Seibel, Wolfgang: Basiskommentar Steuerrecht, 104. Lieferung. Köln: Dr. Otto Schmidt, Stand Oktober 2017

Patt, Joachim; Rasche, Ralf: „Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens als begünstigter Vorgang gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 EStG?“ in DStR 1996

Paus, Bernhard: „Einbringen eines Einzelunternehmens gegen Ausgleichszahlung“ in FR 2000

Offerhaus, Klaus: „Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk“. Köln: Otto-Schmidt-Verlag 1997

Rödter, Thomas; Herlinghaus, Andreas; van Lishaut, Ingo: Umwandlungssteuergesetz: Kommentar, 2. Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, Stand 2013

Schmidt Ludwig; Seeger, Siegbert: Einkommensteuergesetz, 17. Auflage. München: C.H. Beck

Schmidt, Ludwig; Wacker, Roland: Einkommensteuergesetz, 18. Auflage. München: C.H. Beck

Strutz, Georg: Kommentar zum EStG vom 10.08 1925. Berlin: Verlag von Otto Liebmann, Stand 1929

Wilhelm, Sighard: „Zuzahlungen bei Gründung einer neuen oder beim Beitritt in eine bestehende Personengesellschaft“ in BB 1996

Widmann, Siegfried; Mayer, Dieter: Umwandlungsrecht Kommentar, Loseblattsammlung.  
Bonn: Stollfuß Medien, Stand März 2015

## Internetquellenverzeichnis

Kaeser/Götz/Höhn: „Einbringung: Teilbetrieb in Personengesellschaft“

<https://products2.haufe.de/#link?productid=PI11444&docid=HI2959459>

Abruf am 14.03.2018

Ott, : „Einbringung in eine Personengesellschaft nach Zivil- und Steuerrecht“

<https://products2.haufe.de/#link?productid=PI11525&docid=HI9039659>

Abruf am 14.03.2018

### **Eidesstattliche Versicherung**

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorgelegte Diplomarbeit selbständig verfasst, nur die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt sowie alle Stellen der Arbeit, die wörtlich oder sinngemäß aus anderen Quellen übernommen wurden, als solche kenntlich gemacht habe und die Diplomarbeit in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorgelegt worden ist.

Die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit sind identisch.