

Die Aufnahme des Partners als Anwendungsfall von § 24 UmwStG

1 Die Aufnahme des Partners als Anwendungsfall von § 24 UmwStG

1.1 Die Partneraufnahme als begünstigter Einbringungs- vorgang

- (1) Der Tatbestand des § 24 UmwStG ist erfüllt, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in **eine Personengesellschaft** eingebracht wird und der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird (§ 24 Abs. 1 UmwStG).

Unter diesem Tatbestand sind mehr Sachverhalte zu subsumieren, als dies zunächst augenfällig ist. Nach Rn 24.01 i.V.m. Rn 01.47 UmwSt-Erlass 2011¹ sind **die wesentlichen praktischen Anwendungsfälle** des § 24 UmwStG die folgenden:

- (a) Einbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge
- ▷ Die „**Aufnahme**“ **eines Gesellschafters** (oder mehrerer Gesellschafter) in ein **Einzelunternehmen** gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter (i.S.d. § 24 UmwStG bringt der Einzelunternehmer seinen Betrieb in die neu entstehende Personengesellschaft ein).
 - ▷ Die Übertragung **betrieblicher Sachgesamtheiten** auf eine bereits **bestehende** oder **neue Personengesellschaft** oder der Zusammenschluss von mehreren ein Unternehmen betreibenden natürlichen oder juristischen Personen oder Personengesellschaften zu einer Personengesellschaft.
 - ▷ Der **Eintritt eines weiteren Gesellschafters** oder mehrerer Gesellschafter in eine **bestehende Personengesellschaft** gegen Geld- oder Sacheinlage. Die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue, durch den neu hinzutretenden Gesellschafter **vergrößerte Personengesellschaft** ein.

¹ Vgl. BMF-Schr. zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) v. 11.11.2011 (GZ: IV C 2 – S 1978-b/08/10001 / DOK 2011/0903665), BStBl I 2011, 1314 – im Folgenden zitiert als „UmwSt-Erlass 2011“

Die Aufnahme des Partners als Anwendungsfall von § 24 UmwStG

- ▷ Die Aufstockung eines bestehenden Mitunternehmeranteils (**Kapitalerhöhung**) durch Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Falle ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue, durch die Kapitalerhöhung in den Beteiligungsverhältnissen **veränderte Personengesellschaft** ein.
 - ▷ Die Übertragung aller **Mitunternehmeranteile in eine andere Mitunternehmerschaft** (Zielgesellschaft) mit der Folge des Anwachsens des Gesellschaftsvermögens bei der Zielgesellschaft und Erlöschens der ursprünglichen Personengesellschaft nach § 738 BGB, § 105 Abs. 3 HGB („**unechte**“ **Verschmelzung**).
- (b) Einbringungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge
- ▷ Die „echte“ **Verschmelzung** von Personenhandelsgesellschaften bzw. Partnerschaftsgesellschaften nach §§ 2, 39 ff UmwG auf Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften.
 - ▷ Die **Auf- oder Abspaltung** von Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften nach § 123 Abs. 1 und 2 UmwG durch Übertragung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen auf bestehende oder neu gegründete Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften.
 - ▷ Die **Ausgliederung** aus Körperschaften, Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften oder Einzelunternehmen auf Personenhandelsgesellschaften nach § 123 Abs. 3 UmwG.
- (2) Damit fällt auch der Ausgangsfall **der Aufnahme eines Partners** in den Anwendungsbereich von § 24 UmwStG – indes nur, wenn er sich **entgeltlich** gegen Geld- oder Sacheinlage in das Gesellschaftsvermögen vollzieht.²

Die **unentgeltliche Aufnahme** einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen soll demgegenüber nach Rn 01.47 UmwSt-Erlass 2011 kein Anwendungsfall des § 24 UmwStG sein, weil § 6 Abs. 3 EStG als *lex specialis* vorgehe.

² Vgl. zur Problematik der Zuzahlung Abschn. 5.

Die Aufnahme des Partners als Anwendungsfall von § 24 UmwStG

Kritische Anmerkung: § 6 Abs. 3 EStG bedingt zwingend die Rechtsfolge der Buchwertfortführung, wohingegen § 24 UmwStG mit dem Wahlrecht verbunden ist, statt des gemeinen Wertes den Buchwertansatz oder einen Zwischenwertansatz zu wählen. Der Ansatz von Zwischenwerten kann sich etwa empfehlen, um einen Verlustvortrag auf Seiten des Praxiseinbringenden zu nutzen. Erfolgt die Aufnahme einer natürlichen Person unentgeltlich, wird das Bewertungswahlrecht nach § 24 UmwStG u.E. unzulässiger Weise ausgeschlossen. Die unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen ist nach Maßgabe der BFH-Rechtsprechung dahingehend gestaltbar, dass zunächst eine betriebliche Sachgesamtheit gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wird (verbunden mit dem Bewertungswahlrecht gem. § 24 UmwStG) und sodann Teile unentgeltlich übertragen werden (Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG).³

1.2 Begünstigte Rechtswege

- (3) Die ertragsteuerliche Beurteilung der Umformung von Einzelunternehmen in mitunternehmerische Personengesellschaften, der Übertragung von Mitunternehmeranteilen auf mitunternehmerische Personengesellschaften oder der Verschmelzung von Personengesellschaften ist nicht davon abhängig, welcher **Rechtsweg** beschritten wird (Einzelrechtsnachfolge oder Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG). Es ist ertragsteuerrechtlich ferner irrelevant, ob es sich um Personenhandelsgesellschaften (z.B. OHG, KG, GmbH & Co. KG) oder nichtkaufmännische Personengesellschaften (z.B. GbR, Partnerschaftsgesellschaft) handelt. Irrelevant ist ferner die **Gewinneinkunftsart** (Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG, selbständige Arbeit i.S.d. § 18 EStG;⁴ Land- und Forstwirtschaft i.S.d. § 13 EStG) und die **Gewinnermittlungsmethode** (Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG oder Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG).

³ Vgl. BFH-Urt. v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl II 2009, 993 – danach sieht der BFH in dem Vorgang eine unter § 24 UmwStG fallende Übertragung der Praxis gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten mit anschließender (im Urteilsfall entgeltlicher) Übertragung eines Mitunternehmeranteils an den Aufzunehmenden.

⁴ Vgl. dazu z.B. BFH-Urt. v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl II 1980, 239; BFH-Urt. v. 26.2.1981 – IV R 98/79, BStBl II 1981, 568

Die Aufnahme des Partners als Anwendungsfall von § 24 UmwStG

- (4) Die Aufnahme eines Partners in eine bestehende Einzelpraxis ist nur im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** zulässig. Sie kann damit auch nicht in steuerlicher Rückwirkung erfolgen.⁵

1.3 Begünstigte Sachgesamtheiten

- (5) Zwingend erforderlich ist für die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG, dass betriebliche Sachgesamtheiten, d.h. **Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile** gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Mitunternehmerschaft eingebracht werden.⁶ Es gilt der **allgemeine ertragsteuerliche Betriebsbegriff**, der sämtliche wesentlichen Grundlagen umfasst. Für den normspezifischen Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage findet ausschließlich das **funktionale Verständnis** Anwendung (d.h. es kommt auf die Funktion der Wirtschaftsgüter für den Betrieb an, nicht auf den Wert oder die stillen Reserven).⁷

- (6) Der Begriff des **Mitunternehmeranteils** umfasst nach dem allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Verständnis das **Sonderbetriebsvermögen**. Die Anwendung von § 24 UmwStG setzt voraus, Sonderbetriebsvermögen, das eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage für die Mitunternehmerschaft ist, zu übertragen oder der Zielmitunternehmerschaft zur Nutzung zu überlassen; das vorhandene Sonderbetriebsvermögen gilt im Fall der Einbringung von Mitunternehmeranteilen als mit eingebracht und fällt unter das Bewertungswahlrecht des § 24 Abs. 2 UmwStG.⁸

Anmerkung: Von § 24 UmwStG umfasst ist auch die Übertragung von Teilanteilen an Mitunternehmerschaften,⁹ was schon durch deren Erwähnung in § 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG verdeutlicht wird.

- (7) Nach dem UmwSt-Erlass 2011 soll die bisherige Sichtweise beibehalten werden, dass es der Anwendung von § 24 UmwStG nicht entgegensteht, wenn einzelne Wirtschaftsgüter nicht in das Gesamthandsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft eingebracht, sondern dieser lediglich

⁵ Vgl. Rn 24.06 UmwSt-Erlass 2011

⁶ Vgl. Rn 24.03 i.V.m. Rn 20.06 UmwSt-Erlass 2011

⁷ Vgl. Rn 24.02 i.V.m. Rn 20.05 UmwSt-Erlass 2011

⁸ Vgl. z.B. BFH-Urt. v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl II 1994, 856

⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl II 2006, 847 m.w.N.

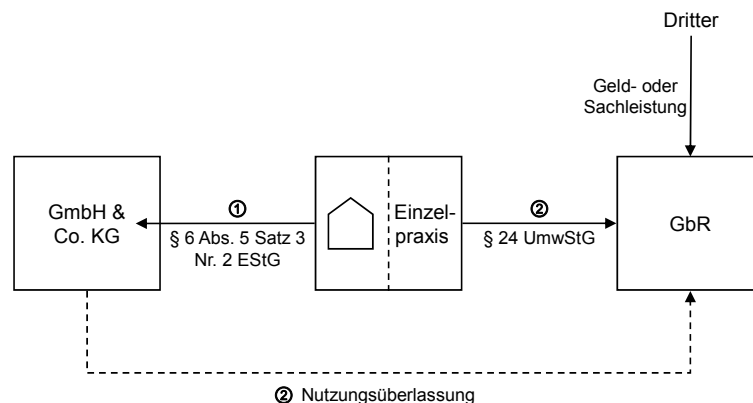
Die Aufnahme des Partners als Anwendungsfall von § 24 UmwStG

zur **Nutzung überlassen** werden.¹⁰ Unter Rn 24.05 UmwSt-Erlass 2011 heißt es insoweit klarstellend:

„Im Rahmen des § 24 UmwStG ist es ausreichend, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen teilweise Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft wird.“

1.4 Ausgliederung vor Aufnahme des Partners in die Einzelpraxis

- (8) Es stellt sich indes verstärkt die Problematik der **Ausgliederung vor Aufnahme** eines Partners in die freiberufliche Praxis (oder in eine bereits bestehende Mitunternehmerschaft), die anhand der folgenden Abbildung verdeutlicht sei:



Die steuerneutrale Ausgliederung eines Grundstücks aus der Einzelpraxis in eine GmbH & Co. KG vollzieht sich gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zu Buchwerten, wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich vollzogen wird. Dieses Grundstück rechnet dann zur Betriebsvermögenssphäre der überlassenden GmbH & Co. KG, nicht aber der nutzenden GbR. Es droht damit die Annahme des Handelns in einem **steuerschädlichen Gesamtplan**. Nach Rn 24.03 i.V.m. Rn 20.07 UmwSt-Erlass 2011 gilt nämlich Folgendes:

¹⁰ So auch schon Ministerium für Finanzen und Energie des Landes Schleswig-Holstein v. 17.3.2008 – VI 30 – S 1978d – 005, DATEV-LEXinform Dok-Nr. 5231318; zweifelnd aber *Patt*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG (SEStEG) Tz 16 (Februar 2008)