



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Umwandlungssteuerrecht

§§ 20, 21, 24 UmwStG – Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, Anteilstausch, Einbringung in eine Personengesellschaft

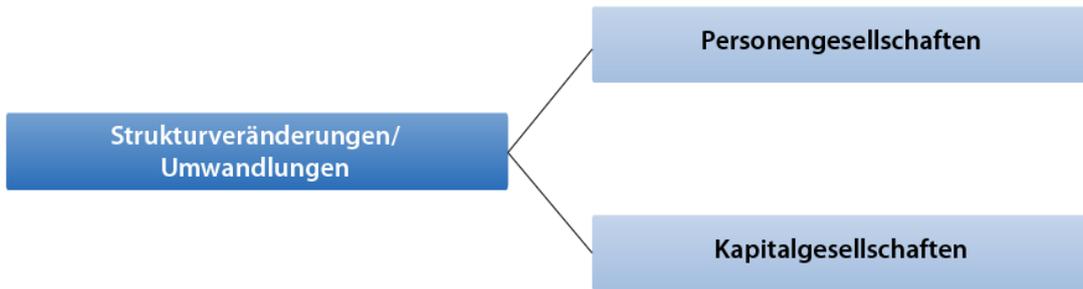
Skript zum Online-Training

Inhalt

1	§ 24 UmwStG in Beziehung zu anderen Vorschriften	1
1.1	Verhältnis zu § 6 Abs. 3 EStG	2
1.2	Verhältnis zu § 6 Abs. 5 EStG	4
1.3	Verhältnis § 24 UmwStG zu §§ 20, 21 UmwStG	4
2	Einbringung in eine Personengesellschaft	6
2.1	Sachlicher Anwendungsbereich	6
2.2	Persönlicher Anwendungsbereich	7
2.3	Ebene der übernehmenden Personengesellschaft	7
2.3.1	Wertansatz	7
2.3.2	Rechtsstellung	7
2.4	Ebene des einbringenden Rechtsträgers	8
2.4.1	Wertverknüpfung und Besteuerung eines originären Einbringungsgewinns	8
2.4.2	Entstehung und Besteuerung eines Einbringungsgewinns II	8
3	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	10
3.1	Sachlicher Anwendungsbereich	10
3.2	Persönlicher Anwendungsbereich	11
3.3	Einbringung von Unternehmensteilen gem. §§ 20 ff. UmwStG	13
3.3.1	Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft	13
3.3.1.1	Wertansatz	13
3.3.1.2	Rechtsstellung	16
3.3.1.3	Gegenstand der Einbringung	17
3.3.1.3.1	Teilbetrieb	17
3.3.1.3.2	Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen	18
3.3.1.3.3	Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern	18
3.3.2	Ebene des einbringenden Rechtsträgers	19
3.3.2.1	Wertverknüpfung und Durchbrechung	19
3.3.2.2	Originärer Einbringungsgewinn	20
3.3.2.3	Einbringungsgewinn I und Veräußerungsgewinn	21
3.3.3	Übersicht zur Einbringung von Sachgesamtheiten	23
3.4	Anteilstausch nach § 21 UmwStG	26
3.4.1	Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft	26
3.4.2	Ebene des einbringenden Rechtsträgers	27

3.4.2.1	Wertverknüpfung und Durchbrechung	27
3.4.2.2	Originärer Einbringungsgewinn	28
3.4.2.3	Einbringungsgewinn II.....	28
4	Neuerungen ab 01.01.2023	30

1 § 24 UmwStG in Beziehung zu anderen Vorschriften



1 Ertragsteuerliche Regelungen zur Umstrukturierung von bzw. auf Gesellschaften (Personen- und Kapitalgesellschaften) oder im Umfeld von Gesellschaften finden sich im Gesetz an verschiedenen Stellen. Man findet sie beispielsweise:

**Umstrukturierungen
nach EStG und
Einführung ins
UmwStG**

▶ im **Einkommensteuergesetz**

- § 6 Abs. 3 EStG - vorweggenommene Erbfolge
- § 6 Abs. 5 EStG - Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter
- § 16 EStG - Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, Betriebsaufgabe und - als Sonderfall der Betriebsaufgabe - die Regelungen zur Realteilung

▶ im **Umwandlungssteuergesetz**

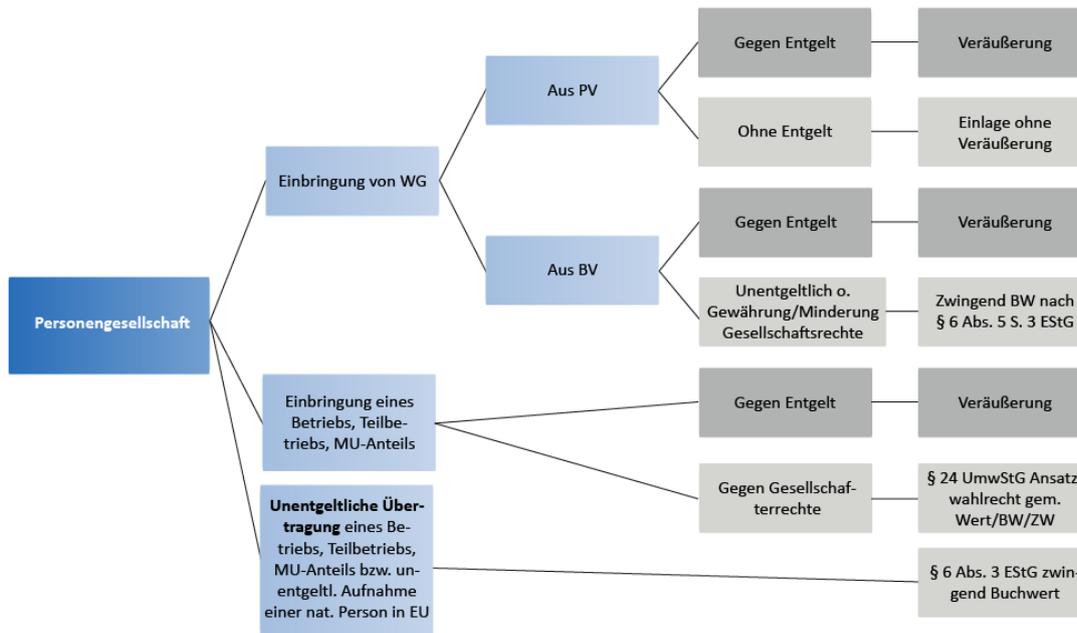
- §§ 3 ff. UmwStG - Umwandlung von Kapitalgesellschaften in bzw. auf Personenunternehmen
- §§ 15, 16 UmwStG - Auf- bzw. Abspaltung von Mitunternehmeranteilen und Mitunternehmerteilanteilen bzw. auf eine Personengesellschaft
- § 20 UmwStG - Einbringung von Mitunternehmeranteilen oder Mitunternehmerteilanteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
- § 24 UmwStG - Einbringung in eine Personengesellschaft
- § 25 UmwStG - Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft

▶ im **Gewerbsteuergesetz**

- § 10a S. 4 f. GewStG - Kürzung vortragsfähiger Fehlbeträge bei Anteilseignerwechsel

2 Durch das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) wird keine eigenständige Steuer für Unternehmensumstrukturierungen begründet, es enthält vielmehr Regelungen, die ergänzende Sondervorschriften zum EStG, KStG und GewStG sind.¹

¹ BMF, Schreiben v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz.01.01.



- 3 Im Online-Training zu § 6 Abs. 3 und 5 EStG haben Sie sich bereits mit der Möglichkeit der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben sowie Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG vertraut gemacht. Dabei wurde sowohl auf die Voraussetzungen und Besonderheiten der unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG, insbesondere im Hinblick auf das Sonderbetriebsvermögen, sowie auf die Begrifflichkeiten der Überführung und Übertragung, insbesondere vor dem Hintergrund des § 6 Abs. 5 EStG, eingegangen. Schließlich lernten Sie die Tatbestandsmerkmale der einzelnen Transfermöglichkeiten i.S.d. § 6 Abs. 5 EStG kennen.

Nachstehend wird erläutert, in welchem Verhältnis die §§ 6 Abs. 3 und 5 EStG zu den §§ 20 - 24 UmwStG stehen.

1.1 Verhältnis zu § 6 Abs. 3 EStG

- 4 § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG regeln die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil). In **§ 6 Abs. 3 EStG** wird ausschließlich die **unentgeltliche Übertragung** geregelt. § 24 UmwStG bestimmt die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und setzt eine Einbringung des eintretenden Gesellschafters voraus. Diese Norm des **UmwStG ist lex specialis** und **hat Vorrang gegenüber § 6 Abs. 3 EStG**. Wenn die Voraussetzungen des § 24 UmwStG vorliegen, findet ausschließlich § 24 UmwStG Anwendung. Die Vorschriften können für denselben Vorgang nicht nebeneinander angewendet werden, weil nur eine oder keine Gegenleistung gewährt werden kann. Daher ist auch § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht neben § 24 UmwStG anwendbar.²

**Verhältnis
§ 6 Abs. 3 EStG zu
§ 24 UmwStG**

² Kuloša in Schmidt, L., 41. Aufl. 2022, § 6 EStG Rz. 727.

- 5 § 6 Abs. 3 EStG findet analog auf die **verdeckte Einlage** betrieblicher Sachgesamtheiten in eine Personengesellschaft Anwendung.³ Es kommt zu keiner Aufdeckung stiller Reserven in dem verdeckt eingelegten Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil.⁴ Die Werterhöhung der Beteiligung des verdeckt einlegenden Gesellschafters stellt keine Gegenleistung dar,⁵ sondern nur Reflex der verdeckten Einlage.⁶ Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn dem verdeckt einlegenden Gesellschafter weder erstmalig eine Gesellschafterstellung eingeräumt noch seine bereits bestehende Gesellschafterstellung erhöht wird.⁷ Danach liegt z.B. eine verdeckte Einlage vor, wenn der eingebrachte Betrieb ausschließlich gegen die gesamthänderisch gebundene Rücklage gebucht wird.⁸
- 6 Es können **zwei Übertragungsvorgänge zusammenfallen**, von denen einer sich in § 24 UmwStG und der andere in § 6 Abs. 3 EStG vollzieht. Dies ist z.B. der Fall, wenn ein Betrieb in eine Personengesellschaft für eigene Rechnung und für Rechnung eines Dritten eingebracht wird, ohne dass der Dritte eine Gegenleistung erbringt.
- 7 Werden bei einer Betriebsübertragung alle Wirtschaftsgüter eines Einzelunternehmens nur in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer neu gegründeten Kommanditgesellschaft (KG) im Wege der verdeckten Einlage übertragen, so liegt keine Einbringung nach § 24 UmwStG vor, weil nichts getauscht wird. Dem Gesellschafter gehören nach wie vor alle Wirtschaftsgüter und nicht der Gesamthand der KG. Eine solche Übertragung erfolgt zwingend zu Buchwerten. Dies ergibt sich jedoch nicht aus § 6 Abs. 3 S. 1 EStG,⁹ weil die Vorschrift einen Rechtsträgerwechsel voraussetzt, an dem es bei einer Überführung in das Sonderbetriebsvermögen fehlt. Die Buchwertfortführung ergibt sich bei Übertragung eines Betriebs in das Sonderbetriebsvermögen auch nicht aus § 6 Abs. 5 S. 2 EStG, weil die Vorschrift nur die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern regelt.¹⁰ Die gesetzlich nicht geregelte **Überführung von Sachgesamtheiten in ein Sonderbetriebsvermögen erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen (finaler Entnahmebegriff) zwingend zu Buchwerten**. Eine Entnahme i.S.v. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG liegt nur vor, wenn ein Wirtschaftsgut in den privaten Bereich übergeht oder wenn es innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen überführt wird und dadurch eine spätere Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist. Daran fehlt es bei der Überführung in das Sonderbetriebsvermögen.¹¹ Da weder eine Entnahme noch eine Veräußerung vorliegt, fehlt es an einem Realisierungstatbestand.¹²

³ Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 41 (September 2022); Crezelius, JbFStR 2010/2011, 477.

⁴ Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 41 (September 2022); Ehmcke/Krumm in Brandis/Heuermann, § 6 EStG Rz. 1225 (August 2022); Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 9. Aufl. 2020, § 24 UmwStG Rz. 26.

⁵ Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 40 (September 2022).

⁶ Zur verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft BFH v. 20.7.2002, X R 22/02, BStBl II 2006, 457 unter II 2 b der Gründe; FG Saarland v. 6.2.2009, 1 V 1480/08, EFG 2009, 657 (rkr.).

⁷ Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, 9. Aufl. 2020, UmwG § 24 Rz. 26.

⁸ Ebenso Mutscher, DStR 2009, 1625; Kulosa in Schmidt, L., 41. Aufl. 2022, § 6 EStG Rz. 727.

⁹ Sowohl Kulosa in Schmidt, L., 41. Aufl. 2022, § 6 EStG Rz. 732.

¹⁰ Nach abweichender Auffassung im BMF v. 8.12.2011, IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl I 2011, 1279, zu § 6 Abs. 5 EStG, danach soll § 6 Abs. 5 S. 1 - 3 EStG hingegen auch Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile erfassen, vgl. Tz. 6 und 12. Die Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG führt nach Verwaltungsauffassung zur Anwendung der Trennungstheorie und damit zur Gewinnrealisierung, wenn auch Verbindlichkeiten übertragen werden.

¹¹ Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz. 489 (Juli 2016).

¹² So FG Düsseldorf v. 30.4.2003, 16 K 2934/01, EFG 2003, 1180 (rkr.); Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, 9. Aufl. 2020, § 24 UmwStG Rz. 35.

1.2 Verhältnis zu § 6 Abs. 5 EStG

- 8 § 24 UmwStG, der die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (d.h. nicht einzelner Wirtschaftsgüter) in eine Mitunternehmerschaft regelt, hat als speziellere Vorschrift grundsätzlich Vorrang gegenüber § 6 Abs. 3 EStG, soweit eine Einlage durch den eintretenden Gesellschafter geleistet wird.¹³ Ohne eine solche Einlage wird die Mitunternehmerstellung unentgeltlich erlangt, so dass nur § 6 Abs. 3 EStG anwendbar ist. § 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG können auch nebeneinander zur Anwendung kommen, wenn ein Steuerpflichtiger einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft einbringt und zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zuwendet.¹⁴ § 6 Abs. 5 S. 3 EStG weist wegen der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter grundsätzlich keinen Überschneidungsbereich mit § 24 UmwStG auf. Wenn aber ein Dritter gegen Einlage eines Wirtschaftsguts i.S.d. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG in eine Mitunternehmerschaft eintritt, wird für die Altgesellschafter nach h. M. § 24 UmwStG angewendet, indem die bisherigen Mitunternehmeranteile in eine neue (erweiterte) Mitunternehmerschaft eingebracht werden.¹⁵ § 24 UmwStG sieht im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 5 EStG weder Haltefristen noch eine Körperschaftsklausel vor.¹⁶
- Verhältnis
§ 6 Abs. 5 EStG zu
§ 24 UmwStG**

1.3 Verhältnis § 24 UmwStG zu §§ 20, 21 UmwStG

- 9 **§ 20 UmwStG** betrifft die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen **in eine Kapitalgesellschaft** oder Genossenschaft. **§ 24 UmwStG regelt** die Übertragung (Einbringung) der gleichen Sachgesamtheiten **in eine Personengesellschaft. § 21 UmwStG regelt den Anteilstausch**, die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (Genossenschaft) in eine andere Kapitalgesellschaft (Genossenschaft). § 24 UmwStG betrifft nur die Übertragung auf eine Personengesellschaft. Die Vorschriften können nebeneinander zur Anwendung kommen.
- 10 Im Gegensatz zu Einbringungsvorgängen in die Kapitalgesellschaft bleibt der Einbringende in den Fällen des § 24 UmwStG selbst Besteuerungssubjekt (außer bei der Gewerbesteuer). Dies gilt sowohl für die Erträge aus der Personengesellschaft als auch für die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft. Daher bedarf es **bei § 24 UmwStG keiner Regelungen zu Sperrfristen** für die im Rahmen der Einbringung erhaltenen Anteile an der Personengesellschaft. Im Unterschied dazu kommt es bei Einbringungen in die Kapitalgesellschaft zur Verdoppelung der stillen Reserven.
- 11 Die Erträge der Kapitalgesellschaft unterliegen der zweistufigen Besteuerung; auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und als Ausschüttung beim Gesellschafter. Deshalb gibt es nur bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften hinsichtlich der erhaltenen Anteile die 7-jährige Sperrfrist gem. § 22 Abs. 1 UmwStG.¹⁷
- Verhältnis §§ 20,21
zu § 24 UmwStG**

¹³ Vgl. *Kulosa* in Schmidt, 41. Auflage 2022 § 6 EStG Rz. 727.

¹⁴ Vgl. BFH v. 18. 9. 2013 - X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006.

¹⁵ Mayer, DStR 2003, 1553.

¹⁶ Verhältnis § 6 Abs. 3, 5 EStG zu § 24 UmwStG aus *Fuhrmann* in: Widmann/Mayer Umwandlungsrecht, 1. Aufl. 2002, 198. Lieferung, § 24.

¹⁷ Patt, EStB 2016, 373.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

ID: 0060-01-10-01-01-23