

§ 24 UmwStG a.F. – Checkliste für den / die Einbringende/n

Einbringung in eine Personengesellschaft

gilt für Umwandlungen, die bis zum 12.12.2006 (Anmeldung zur Eintragung im HR od. Übergang wirtschaftl. Eigentum)

I. Tatbestandsvoraussetzungen des § 24 UmwStG a.F.

(BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Anhang 28 II EStH 2005 = UmwStE)

☐ Einzelrechtsnachfolge

(Tz. 24.01 a-d UmwStE)

☐ Gesamtrechtsnachfolge

(Tz. 24.01 e-f und Tz. 24.19 UmwStE)

Gegenstand der Einbringung ist ein

☐ Betrieb/Teilbetrieb

(Tz. 20.08-20.11, 24.03-24.06 UmwStE)

☐ (anteiliger) Mitunternehmeranteil

(Tz. 20.12-20.14 u. 24.05-24.06 UmwStE)

☐ 100%ige Beteiligung an einer KapG im BV

(Tz. 24.03 UmwStE)

Nein

Keine Anwendung des § 24 UmwStG a.F.!

Es gelten die allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Regelungen.

Ja

Wurden dem Einbringenden als Gegenleistung für die Sacheinlage Gesellschaftsrechte gewährt ?

Nein

Keine Anwendung des § 24 UmwStG a.F. !

Bei unentgeltlicher Übertragung ggf. BW-Ansatz nach § 6 Abs. 3 EStG.

Ja

Soweit die Gegenleistung in Gesellschaftsrechten besteht (Tz. 24.08 UmwStE)

Soweit weitere Gegenleistungen in das PV des Einbringenden gewährt wurden

Weitere Gegenleistung = Entgelt für die anteilige Veräußerung der eingebrachten WG.
Beim Einbringenden sind die stillen Reserven anteilig zu realisieren !
Bei Einbringung mit Zuzahlung zu BW vgl. Tzn. 24.09 ff UmwStE.
Bei Einbringung mit Zuzahlung zu TW vgl. Tz. 24.12a UmwStE.

II. Bewertungswahlrecht (§ 24 II UmwStG a.F.)

☐ Buchwert

☐ Zwischenwert

☐ Teilwert

Keine Aufdeckung stiller Reserven !

Anteilige Aufdeckung der stillen Reserven !

Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven !

grds. **keine** Gewinnauswirkung

Laufender Gewinn,

soweit auf Einbringungs- u. Übernehmerseite dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (§§ 24 III S. 3 UmwStG a.F., 16 II S. 3 EStG).

Beachte : GewSt-Pflicht (Tz. 24.17 UmwStE und Abschnitt 39 I Nr. 1 S. 3 GewStR)

Aber :

werden nicht wesentliche Betriebsgrundlagen im Rahmen der Einbringung in das PV überführt, entsteht insoweit ein laufender Gewinn, der nicht der GewSt unterliegt

(A 39 I Nr. 1 S. 6 GewStR)

§ 16 EStG gilt für den verbleibenden Gewinn !

Aber :

Keine Vergünstigungen nach §§ 16 IV, 34 EStG (vgl. § 24 III S. 2 UmwStG a.F.)

Keine GewSt (A 39 I GewStR)

Ausnahmen:

Einbringung eines Teils eines MU-Anteils nach dem 31.12.2001 (§ 16 I S. 2 EStG)

Einbringung einer zum BV gehörenden 100%-igen Beteiligung an einer KapGes (GewSt-Pflicht; A 39 I Nr. 1 S. 13 GewStR)

Beachte:

§ 3 Nr. 40 EStG u. § 8b II, VI KStG auf der Ebene des Gesellschafters (§ 24 III S. 2 UmwStG a.F.)

§ 16 EStG gilt für den verbleibenden Gewinn !

Tarifbegünstigung nach § 34 EStG

Ggf. Freibetrag nach § 16 IV EStG

Ausnahme :

Einbringung eines Teils eines MU-Anteils nach dem 31.12.2001 (§§ 24 III S. 4 UmwStG a.F., 16 Abs. 1 S. 2 EStG)

Keine GewSt (A 39 I GewStR)

Ausnahmen:

S. Zwischenwertansatz

Beachte:

§ 3 Nr. 40 EStG u. § 8b II, VI KStG auf der Ebene des Gesellschafters (§ 24 III S. 2 UmwStG a.F.)

III. Benötigte Unterlagen ¹

1. Gesamtrechtsnachfolge (vgl. Tzn. 24.01 e u. f sowie Tz. 24.02 UmwStE) :

- a) Verschmelzungsvertrag (§ 4-7 UmwG), Spaltungsvertrag (§ 126 UmwG)
- b) soweit vorgeschrieben : Verschmelzungs- oder Spaltungsbericht (§§ 8, 127 UmwG)
- c) Verschmelzungs- oder Spaltungsbeschluss (§§ 13, 125 UmwG)
- d) Anmeldung zur Eintragung ins Handelsregister
- e) Handelsregisterauszug
- f) handelsrechtliche und steuerliche Übertragungsbilanz zum steuerlichen Übertragungstichtag
- g) Eröffnungsbilanz, wenn die übernehmende Gesellschaft neu gegründet wird

2. Einzelrechtsnachfolge (vgl. Tzn. 24.01 a – d sowie 24.02 UmwStE) :

- a) Gesellschaftsvertrag, ggf. Sachgründungsbericht
- b) Handelsregisterauszug, wenn aufnehmende Gesellschaft eine OHG oder KG
- c) ggf. handelsrechtliche und steuerliche Einbringungsbilanz, wenn die Gesellschaft/das EU mit der Einbringung untergeht
- d) Eröffnungsbilanz, wenn die übernehmende Gesellschaft neu gegründet wird

¹ Die Unterlagen sind in Abstimmung mit dem für die übernehmende PersG zuständigen FA anzufordern (siehe auch § 24 UmwStG a.F. – Checkliste für die übernehmende PersG).

IV. Beachte :

Steuerlicher Übertragungsstichtag

a) Grundsatz :

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, d.h. regelmäßig Übergang Nutzen und Lasten lt. Einbringungsvertrag

b) Bei Gesamtrechtsnachfolge auf Antrag Rückbezug möglich (§§ 24 IV, 20 VII u. VIII UmwStG a.F.; Tzn. 20.19 ff UmwStE) :

- > Zeitpunkt, für den die Schlussbilanz des einbringenden Unternehmens aufgestellt ist
- > höchstens 8 Monate vor der Anmeldung zum Handelsregister

V. Weitere Hinweise :

- a) Eine zum BV gehörende 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt als Teilbetrieb i.S.d. § 24 UmwStG a.F. (Tz. 24.03 UmwStE u. R 16 III S. 6 EStR 2005)
- b) Wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart bei Einnahme-/Überschussrechnung vgl. Kurzinfo der OFD Münster 013/2004 und der OFD Rheinland 002/2006
- c) Für die Anwendung des § 24 UmwStG a.F. ist es unschädlich, wenn die WG in das SBV übertragen werden (Tz. 24.06 UmwStE)
- d) Es ist zu prüfen, ob ggf. ein Einbringungsfolgegewinn entstanden ist (§§ 24 IV, 22 V, 6 I u. II UmwStG a.F.. Beachte § 26 I UmwStG a.F.)
- e) Die für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug erforderliche Unternehmeridentität besteht im Fall einer Einbringung i.S.d. § 24 UmwStG a.F., soweit die Gesellschafter der eingebrachten PersG auch Gesellschafter der aufnehmenden PersG sind (vgl. A 68 III Nr. 5 GewStR 1998).
Wird ein Einzelunternehmen gem. § 24 UmwStG a.F. in eine Personengesellschaft eingebracht, kann der in dem Einzelunternehmen entstandene Fehlbetrag insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abgezogen werden, der von dem gesamten Gewerbeertrag der Personengesellschaft auf den früheren Einzelunternehmer entfällt (vgl. A 68 II GewStR 1998).
- f) Der Einbringungsgewinn ist wie folgt zu ermitteln (§ 16 II EStG) :

Veräußerungspreis (§ 24 III S. 1 UmwStG a.F. = Wertansatz bei der übernehmenden PersG)

./. BW des übertragenen BV bzw. Anteils am BV

./. Einbringungskosten

= Einbringungsgewinn/-verlust
- g) Es ist zu prüfen, ob und ggf. wie weit § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG bei der Ermittlung des Einbringungsgewinns anzuwenden sind.
- h) Der Gewinn aus der Einbringung eines (Teil-)Betriebs ist ab dem **EZ 2002** gewerbesteuerpflichtig, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligtem Mitunternehmer entfällt. Gleiches gilt für den Gewinn aus der Einbringung eines Mitunternehmeranteils (§§ 7 S. 2 Nrn. 1 u. 2 GewStG)

VI. Hinweise zur Grunderwerbsteuer :

- a) Betrifft die Einbringung unmittelbar oder mittelbar auch Grundbesitz, führt dies zur Realisierung eines grunderwerbsteuerlichen Erwerbsstatbestandes.
Hinweis auf das Merkblatt über die Mitwirkungsaufgaben von Veranlagungsstellen und Prüfungsdiensten in Grunderwerbsteuerfällen vom 20.04.2005 S 4600 - 15 - St 224-K, S 3900/S 4600/S 6500/S 6580 - 1 - St 231-D, S 3715 - 7 - St 23/24 - 35 -MS.
(http://isys/steuer/verkehrsteuern/grunderwerbsteuer/20040501_merkblatt_grunderwerb/index.html)
- b) Es empfiehlt sich in diesen Fällen kurz Rücksprache mit der GRST zu halten. Ggf. ist der Vorgang (Kopien der HR-Eintragung und der Verträge) mit dem Vordruck 816/13 („Kontrollmitteilung für Zwecke der Grunderwerbsteuer“; Fundstelle: Vordruckschrank, Registerkarte „Sonstige“ bzw. ETV, Vordrucke, Einkommensteuer, Kontrollmaterial) an die GRST bzw. das zuständige Finanzamt zu senden.

VII. Hinweise zur Adressierung bei Abspaltungen und Ausgliederungen :

In den Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung liegt keine Gesamtrechtsnachfolge i.S.d. § 45 AO der übernehmenden Personengesellschaft vor. Dies gilt unabhängig von einer Vereinbarung über die Übernahme von Steuerverbindlichkeiten (vgl. BFH-Urteil vom 07.08.2002, BStBl II 2003, 835).

Deshalb ist ausschließlich der übertragende Rechtsträger Inhalts- und Bekanntgabeadressat.
(Vgl. im Einzelnen : AEAO zu § 45 AO, Nr. 2 und AEAO zu § 122 AO, Nr. 2.15)

Für Zwecke der Anwendung der §§ 24 IV, 20 VII u. VIII UmwStG a.F. (Möglichkeit der Rückbeziehung) wird vom Vorliegen einer „partiellen“ Gesamtrechtsnachfolge ausgegangen.