BFH: Sonderbetriebsvermögen bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils

Bei Einbringung eines ganzen Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft nach § 24 Abs. 1 UmwStG reicht es aus, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen aus einem Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der aufnehmenden Personengesellschaft überführt werden. Eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen ist nicht erforderlich. Das entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass (BMF-Schreiben vom 11.11.2011).

Sachverhalt

J und U waren ehemalige Gesellschafter der P-GbR. Ein sich im Bruchteileigentum der beiden Gesellschafter J und U befindendes Grundstück vermietete die P-GbR zur betrieblichen Nutzung an die P-GmbH (an der zunächst beide Gesellschafter und später nur noch U beteiligt war). Das Grundstück sowie die GmbH-Anteile des U waren Sonderbetriebsvermögen bei der GbR.

In 2008 errichteten J und U die V-GmbH und die P-GmbH & Co. KG (P-KG). Zur Erbringung ihrer Pflichteinlage brachten J und U ihre Anteile an der P-GbR zum Buchwert in die P-KG ein. Im Wege der Anwachsung sollte das Vermögen der P-GbR dann auf die P-KG übergehen. Weiterhin brachten J und U ihre Miteigentumsanteile an dem Grundstück als Einlagen zu Buchwerten in die P-KG ein. In einer Vorbemerkung zu dem Gesellschaftsvertrag hatten die Parteien darauf verwiesen, dass die Gesellschafter J und U bei Erwerb des Grundstücks dessen Erwerb durch die P-GbR beabsichtigt hätten, jedoch versehentlich eine Übereignung an J und U als Bruchteileigentümer erfolgt sei; sie seien sich darüber einig, dass das Eigentum an dem Grundstück auf die P-GbR übergehe.

Strittig ist, ob im Zusammenhang mit der Umwandlung der P-GbR in die P-KG ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn entstanden ist.

Entscheidung

Der BFH geht von einer steuerneutralen Buchwertfortführung aus.

Nach Ansicht des BFH kann dahinstehen, ob das Grundstück noch vor der Einbringung der GbR-Anteile in die KG Gesamthandsvermögen der GbR geworden ist, oder ob die Miteigentumsanteile unmittelbar aus dem Sonderbetriebsvermögen von J und U in das Vermögen der KG übergegangen sind. Denn jedenfalls konnten für alle Wirtschaftsgüter des Vermögens der GbR die Buchwerte fortgeführt werden, weil die zivilrechtliche Anteilsvereinigung steuerrechtlich als Einbringung der gesamten Mitunternehmeranteile von J und U an der P-GbR in die P-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu beurteilen war, die die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG erfüllt und für die zu Recht nach § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG die Fortführung der Buchwerte beansprucht worden ist.

Das Grundstück war Gesamthandsvermögen der GbR

War das Grundstück zuvor bereits Gesamthandsvermögen der GbR, hatte die GbR den Buchwert infolge der Einbringung aus dem Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG fortzuführen mit der Folge, dass er auch nach § 24 Abs. 2 UmwStG von der KG fortgeführt werden konnte.

Das Grundstück war Sonderbetriebsvermögen bei der GbR

Wurden die Miteigentumsanteile an dem Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen von J und U zusammen mit dem Gesamthandsanteil in die KG eingebracht, ergibt sich die Buchwertfortführung insgesamt aus § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG.

Dass die GmbH-Anteile des U im Zusammenhang mit der Anteilsvereinigung nicht auf die KG übertragen wurden, steht der Buchwertfortführung durch die KG nicht entgegen, denn soweit die Anteile Sonderbetriebsvermögen des U bei der GbR waren, wurden sie in das Sonderbetriebsvermögen des U bei der KG überführt. Für die Berechtigung zur

Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG reicht es nach Auffassung des BFH aus, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen der Ausgangsgesellschaft ins Sonderbetriebsvermögen der Zielgesellschaft überführt werden. Eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen sei nicht erforderlich.

Betroffene Norm

§ 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG, § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG

Streitjahr 2008

Anmerkungen

Der BFH hatte bereits zum UmwStG 1977 die Auffassung vertreten, dass es für eine Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG ausreicht, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen aus einem Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden nicht in das Gesamthandsvermögen, sondern in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der aufnehmenden Personengesellschaft und überführt werden (BFH-Urteil vom 26.01.1994, III R 39/91). Dies bestätigt der BFH nun soweit ersichtlich zum ersten Mal auch für das geltende UmwStG 2006. Die BFH-Rechtsprechung steht in Einklang mit der Ansicht der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011 (Rz. 24.05).

Vorinstanz

Finanzgericht Baden-Württemberg vom 10.02.2016, 12 K 2840/13

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17.04.2019, [IV R 12/16](#), lt. BMF zur [Veröffentlichung im BStBl. II](#) vorgesehen

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, Umwandlungssteuererlass, Rz. 24.05, BStBl. I 2011, S. 1314

BFH, Urteil vom 26.01.1994, III R 39/91, BStBl II 1994, S. 458

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.