

Gutachten des Deutschen Notarinstituts**Abruf-Nr.:** 172121**letzte Aktualisierung:** 24. Oktober 2019**UmwStG § 20****Erweitertes Anwachungsmodell; Voraussetzungen für die Buchwertfortführung; steuerlicher Übertragungsstichtag****I. Sachverhalt**

Der Sachverhalt betrifft eine GmbH & Co KG. Komplementärin ist eine Verwaltungs-GmbH, deren alleinige Gesellschafterin gleichzeitig die einzige Kommanditistin der GmbH & Co KG ist. Nun soll bei der Verwaltungs-GmbH eine Sachkapitalerhöhung erfolgen, zu deren Übernahme die einzige Gesellschafterin (= Kommanditistin) zugelassen wird. Als Sachkapital einzubringen sind ihre sämtlichen Kommanditanteile an der GmbH & Co KG. Als Folge erlischt die GmbH & Co KG und wächst ihr gesamtes Vermögen der Verwaltungs-GmbH als alleiniger verbleibender Gesellschafterin an. (sog. erweitertes Anwachungsmodells) Übertragungsstichtag im Innenverhältnis und steuerlicher Übertragungsstichtag soll der 1.1.2020 sein. Die Buchwerte der KG zum 31.12.2019 sollen fortgeführt werden. Die Beurkundung soll aber schon im Verlauf des Jahres 2019 erfolgen.

II. Frage

Kann die Sachkapitalerhöhung bereits vor dem 1.1.2020, also auch vor Vorliegen der Bilanz, beurkundet und vollzogen werden und dennoch als steuerlicher Übertragungsstichtag der 1.1.2020 und die Fortführung der Buchwerte aus der Bilanz zum 31.12.2019 vereinbart werden?

III. Zur Rechtslage**1. Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG**

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 20 UmwStG ist es, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhält (§ 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG).

Nach der h.M. in der Literatur, die nunmehr auch im Umwandlungssteuererlass 2011 vertreten wird, ist als Einbringender der einzelne Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen, wenn die Personengesellschaft, deren Betriebsvermögen übertragen wird, in Folge der Einbringung aufgelöst wird (Umwandlungssteuererlass 2011, Tz. 20.03; Haritz/Menner, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 20 Rn. 274; Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rn. 74 ff. m. w. N.).

Der Tatbestand der Einbringung ist nach dem Gesetzeswortlaut („dafür“) nur erfüllt, wenn **der Einbringende** für die Übertragung seines Betriebsvermögens **eine Gegenleistung in Gestalt neuer Anteile erhält**. Zwischen der Vermögensübertragung und der Gegenleistung muss ein Gegenseitigkeitsverhältnis bestehen. Der einbringende Rechtsträger muss dabei gem. § 20 Abs. 1 UmwStG als Gegenleistung für die Einlage zumindest auch neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten (vgl. hierzu Haritz/Menner, § 20 Rn. 180 ff.). Nach den Ausführungen im Umwandlungssteuererlass entstehen neue Anteile im Falle der Gesellschaftsgründung oder auch bei einer Kapitalerhöhung. Mangels Gewährung neuer Anteile fallen aber z.B. eine verdeckte Einlage oder eine verschleierte Sachgründung nicht in den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG (so E 20.10 Umwandlungssteuererlass 2011).

Es ist aber nicht erforderlich, dass die Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft ausschließlich in neuen Anteilen besteht. **Durch die Neufassung des § 20 Abs. 2 Nr. 4 UmwStG (neu eingefügt durch Gesetz vom 2.11.2015, BGBI. I, S. 1834) wurde allerdings die Höhe der steuerunschädlichen Gegenleistungen eingeschränkt**. Die Möglichkeit der Buchwertfortführung besteht daher nur noch dann, wenn die Grenzen des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG n. F. nicht überschritten sind (Wert der sonstigen Gegenleistung darf nicht mehr als 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000,00 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, betragen).

Für die Anwendbarkeit des § 20 UmwStG ist weitere Voraussetzung, **dass sämtliche Wirtschaftsgüter, die zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs gehören, auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden** (so ausdrücklich Umwandlungssteuererlass 2011, Rn. 20.06). Bei Mitunternehmerschaften umfasst das steuerliche Betriebsvermögen i. S. d. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG sowohl die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens (Betriebsvermögen der Gesellschaft) als auch Wirtschaftsgüter im Eigentum der Mitunternehmer, welche Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft sind (Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 15 Rn. 480 ff.). Das Sonderbetriebsvermögen bildet zusammen mit dem Gesellschaftsanteil den Mitunternehmeranteil i. S. d. § 20 UmwStG (Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Loseblatt, Std.: 08/2017, § 15 Rn. 759). **In den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 UmwStG gelangt man deshalb nur dann, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens und des Sonderbetriebsvermögens in die übernehmende Gesellschaft eingebracht werden. Befindet sich eine wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögensbereich des Mitunternehmers, muss diese gem. § 20 Abs. 1 UmwStG zeitgleich auf die Übernehmerin übertragen werden (so Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, Loseblatt, § 20 Rn. 124 m. w. H. auf Rspr.).** Werden nicht alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in die aufnehmende Gesellschaft eingebracht, so liegt keine Betriebseinbringung i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG vor.

Unschädlich für die Anwendung des § 20 UmwStG ist es hingegen, wenn **nicht funktional wesentliche Betriebsgrundlagen** zurückbehalten werden. Allerdings ist dann zu beachten, dass die zurückbehaltenen, nicht funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter grundsätzlich als ins Privatvermögen entnommen gelten (so Tz. 20.08 Umwandlungssteuererlass 2011), mit der Folge, dass die stillen Reserven versteuert werden müssen. Eine andere Beurteilung ist nur dann möglich, wenn die (nicht funktional wesentlichen) Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen sind bzw. bleiben (z. B. durch Überführung in anderes Betriebsvermögen).

2. Beteiligung an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage

Zur Frage, wann eine Beteiligung an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage behandelt wird, gibt es in Literatur, Rechtsprechung und Finanzverwaltung unterschiedliche Auffassungen. Insoweit verweisen wir auf die Ausführungen von *Patt* (in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 Rn. 135-137), *Herlinghaus* (in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20, Rn. 118 - 120) soweit *Traßl* (in: Engl, Formularbuch Umwandlungen, 4. Aufl. 2017, A. 8 Rn. 101-111) sowie auch die Ausführungen der OFD NRW vom 21.6.2016 (BeckVerw 331403), die den Meinungstand umfassend darstellen.

Vom BFH gibt es zu der Frage, ob die Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH zu den funktional wesentlichen Grundlagen des Mitunternehmeranteils zählt, keine abschließende Klärung. In seinem Urteil vom 25.11.2009 (Az.: I R 72/08, Ausdruck juris) hat der BFH lediglich ausgeführt, dass der Begriff „wesentliche Betriebsgrundlage“ im funktionalen Sinne zu verstehen ist und als funktional wesentlich alle Wirtschaftsgüter angesehen werden, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben, mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind und dem Betrieb das Gepräge geben. Die Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH ordnete der BFH nicht schon deshalb als funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils ein, weil sie zum Sonderbetriebsvermögen II des Mitunternehmers zählt. Für eine funktionale Wesentlichkeit ist nach dem BFH vielmehr im Weiteren erforderlich, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH im konkreten Einzelfall die Stellung des Mitunternehmers im Rahmen der KG nachhaltig stärkt. Eine solche Beurteilung kommt nach dem BFH insbesondere dann in Betracht, wenn die Beteiligung den Einfluss des Mitunternehmers auf die Geschäftsführung der KG grundlegend erweitert.

In dem hier geschilderten Fall ist die Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 16.12.2009 (Az.: I R 97/08, BeckRS 2009, 24003988) relevant. Der BFH hat hier ausgeführt, dass das Zurück behalten einer wesentlichen Betriebsgrundlage in Form der Beteiligung an der Komplementär-GmbH dann nicht vorliegt, wenn eine KG in Folge des Einbringungsaktes von Rechts wegen erlischt. Zwar sei für die Beurteilung als wesentliche Betriebsgrundlage grundsätzlich auf die Situation aus der Sicht des Einbringenden zum Zeitpunkt der Einbringung abzustellen. Wenn allerdings die Besonderheit besteht, dass bei Einbringung eines Betriebs einer KG in eine Gesellschaft anderer Rechtsform die bisherige Komplementär-Stellung in Folge der Einbringung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig gegenstandslos wird, weil die KG in Folge des Umwandlungsaktes von Rechts wegen erlischt, wäre die Übertragung auch der Beteiligung an der bisherigen Komplementär-Gesellschaft, deren Tätigkeit sich auf die Geschäftsführungsfunktion an der KG beschränkt hat, somit wirtschaftlich ohne Sinn. Es könnte deshalb in diesem Fall nicht davon die Rede sein, dass der vormalige Kommanditist mit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH etwas für den übertragenen Mitunternehmeranteil Wesentliches zurück behalten hat (so BFH v. 16.12.2009, I R 97/08, a. a. O.).

3. Beurteilung des „erweiterten Anwachungsmodells“

Nach dem von Ihnen geschilderten Sachverhalt soll der Kommanditist, der zu 100 % an der GmbH & Co. KG beteiligt ist, seine Anteile auf die Komplementär-GmbH, an welcher er ebenfalls zu 100 % beteiligt ist, übertragen. Nach der Abtretung der Mitunternehmeranteile ist die verbleibende und aufnehmende Komplementär-GmbH einzige Gesellschafterin der

KG. Dies führt zur Beendigung der Personengesellschaft und zieht die Anwachsung des Vermögens der Personengesellschaft bei der Kapitalgesellschaft nach sich. Gewährt die übernehmende Kapitalgesellschaft dem übertragenden Gesellschafter neue Anteile, so stellt sich die Frage der Anwendbarkeit des § 20 UmwStG. Während dieser Vorgang nach der bis zum 12.12.2006 geltenden Rechtslage als Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG qualifiziert wurde, haben sich insoweit infolge der Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes vom 7.12.2006 Zweifel ergeben, da der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes in § 1 Abs. 3 abschließend geregelt wurde. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG gilt das Umwandlungssteuergesetz für die „Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft oder Personengesellschaft“.

Auch wenn der Wortlaut der Vorschrift die erweiterte Anwachsung nicht erfasst, wird nach der h.M. in der Literatur die erweiterte Anwachsung auch nach der geltenden Fassung des § 20 UmwStG vom sachlichen Anwendungsbereich der Einbringung erfasst (Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rn. 94, 209 ff.; Haritz/Menner/Bilitewski, § 20 Rn. 242 ff.; im Ergebnis auch Patt, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 Rn. 6, 160).

Begründet wird dies u.a. damit, dass im Rahmen der erweiterten Anwachsung zwischen der Anwachsung selbst und dem die Anwachsung auslösenden Ereignis zu unterscheiden ist. Die Übertragung der Mitunternehmeranteile durch den Personengesellschafter gegen Gewährung neuer Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft stellt eine begünstigte Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge dar. Die nachfolgende Anwachsung hat keine eigenständige Bedeutung, sie ist vielmehr die zwingende Folge der Übertragung der Mitunternehmeranteile und kann nicht abbedungen werden; sie ist unselbstständiger Teil der Einbringung aller Mitunternehmeranteile (so Menner, § 20 Rn. 246; Rödder/Herlinghaus, § 20 Rn. 94 jew. m.w.H. auf Lit.). Zudem habe der Gesetzgeber diesen Vorgang wie bisher begünstigen wollen, da dies vom Sinn und Zweck des Gesetzes erfasst sei.

Es ist auch davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die erweiterte Anwachsung nach § 20 UmwStG behandelt. Im Umwandlungssteuererlass ist unter Ziff. 1.44, letzter Absatz, ausgeführt, dass die Folge einer Einbringung eines Mitunternehmeranteils, u.a. im Wege der Einzelrechtsnachfolge, auch eine Anwachsung (§ 738 BGB) sein kann. Daraus ist u. E. zu schließen, dass § 20 UmwStG auch die erweiterte Anwachsung umfasst (so auch Menner, in: Haritz/Menner/Bilitewski, § 20 Rn. 247).

4. Steuerlicher Übertragungsstichtag

Der Zeitpunkt des zivilrechtlichen Eigentumswechsels und der Zeitpunkt des steuerlichen Vermögensübergangs (Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG) sind nicht notwendig identisch, da steuerlich auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums i. S. d. § 39 Abs. 2 AO abgestellt wird.

Im Umwandlungssteuererlass ist unter Ziff. 20.13 hierzu Folgendes regelt:

„Die Einbringung i. S. v. § 20 UmwStG erfolgt steuerlich grundsätzlich zu dem Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum an dem eingebrachten Vermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht (steuerlicher Übertragungsstichtag bzw. Einbringungszeitpunkt). Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt in den Fällen der Einzelrechtsnachfolge regel-

mäßig zu dem im Einbringungsvertrag vorgesehenen Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten. In Fällen der Gesamtrechtsnachfolge geht das wirtschaftliche Eigentum spätestens im Zeitpunkt der Eintragung in das Register über.“

Erfolgt die Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge, so ist im weiteren erforderlich (aber auch ausreichend), wenn die Einzelübergänge in einem zeitlichen und sachlichen Übertragungszusammenhang miteinander stehen (so Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 Rn. 454; Menner, in: Haritz/Menner/Bilitewski, § 20 Rn. 575).

Wird für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Einbringungsvertrag ein bestimmter Zeitpunkt vereinbart, der vor der Handelsregistereintragung liegt, so ist dieser Zeitpunkt der steuerliche Übertragungstichtag.

Es stellt sich daher die Frage, ob ein steuerlicher Übertragungszeitpunkt durch abweichende Vereinbarung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (Nutzen und Lasten) wirksam auf einen späteren Zeitpunkt als der zivilrechtliche Einbringungszeitpunkt vereinbart werden kann.

Hierzu wird vereinzelt die Meinung vertreten, dass dies möglich sei (so Widmann, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Umwandlungsgesetz, Loseblatt, Std.: Apr. 2007, § 20 UmwStG, R 236; wohl auch Menner, in: Haritz/Menner/Bilitewski, § 20 Rn. 577, der aber darauf hinweist, dass diese Auffassung nicht rechtssicher ist).

Nach der wohl herrschenden Auffassung in der Literatur (Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 Rn. 454; Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl. 2016, § 20 Rn. 236; Kraft/Edelmann/Bron, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl. 2019, § 20 Rn. 401-403) sowie auch nach der Auffassung der Finanzverwaltung (Umwandlungssteuererlass 20.13) ist aber davon auszugehen, dass das wirtschaftliche Eigentum spätestens im Zeitpunkt der Eintragung in das Register übergeht, auch wenn der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums als ein Zeitpunkt nach der zivilrechtlich wirksamen Übertragung vereinbart wird. Der BFH hat hierzu in einem Urteil vom 18.5.2006 (III R 25/05, juris) Folgendes ausgeführt:

„Sobald der Käufer zivilrechtliches Eigentum erlangt, steht der Kaufpreisforderung nichts mehr entgegen, sodass der Gewinn spätestens zu diesem Zeitpunkt realisiert ist. Auch wenn der Besitz nach dem Eigentumsübergang zurückbehalten wird und Grundstückslasten und Gefahr erst später übergehen sollen, hindert dies Gewinnrealisierung nicht. Dem Kläger verbleibt nach Auflassung und Umschreibung des Eigentums kein wirtschaftliches Eigentum, das eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung rechtfertige.“

Diese Auffassung des BFH betraf zwar eine Grundstücksübertragung. Es ist aber fraglich, ob der BFH dies in Bezug auf die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen und auch im Rahmen von Umwandlungsvorgängen anders beurteilen wird.

5. Ergebnis:

Nach der aktuell herrschenden Meinung ist davon auszugehen, dass ein nach Eintragung im Handelsregister vereinbarter Übergang von Nutzen und Lasten nicht als steuerlicher Übertragungszeitpunkt anerkannt wird.