

# 1. Überblick zur Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft nach § 20 UmwStG

## 1.1 Regelungsbereich/Abgrenzung zu anderen Vorschriften

Die Regelungen in § 20 UmwStG begünstigen in ertragsteuerlicher Hinsicht (nur) die Einbringung betrieblicher (Funktions-)Einheiten (nämlich Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteile) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, wenn die Gegenleistung zumindest teilweise im Erwerb von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft liegt (sog. Sacheinlage, § 20 Abs. 1 UmwStG). § 20 UmwStG erfasst **nur die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer** (s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.01; zu gewerbesteuerlichen Folgen der Einbringung s. Patt, Checkliste Besonderheiten bei der Gewerbesteuer in Umwandlungs- und Einbringungsfällen; **zur Grunderwerbsteuer**: s. Potsch, KÖSDI 2013, 18418; s. Scheffler/Nagel, Ubg 2013, 442; s. § 6a GrEStG sowie gleichlautende Ländererlasse vom 19.06.2012, BStBl I 2012, 662 und vom 09.10.2013, DStR 2013, 2636; **zur Umsatzsteuer** s. OFD Frankfurt/M. vom 17.12.2015, DStR 2016, 539; D/P/M, § 23 UmwStG Tz. 100 ff.). Im Grunde genommen bedeutet die Einbringung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG – unabhängig von der zivilrechtlichen Art der Eigentumsübertragung – die Veräußerung der dort genannten (Funktions-)Einheiten (d.h. Betriebsveräußerung), weil sie entgeltlich (auch) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Übernehmerin (und ggf. anderen Leistungen) erfolgt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH vom 24.04.2007, BStBl II 2008, 253 unter II. 1.; s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.01). Daher stehen die Bestimmungen zur Einbringung gem. § 20 Abs. 1 UmwStG in einem Konkurrenzverhältnis zu den Regelungen der §§ 6 Abs. 6 Satz 1 und 16 Abs. 1 EStG. Dabei gehen die Einbringungsvorschriften der §§ 20 bis 23 UmwStG diesen (allgemeineren) Regelungen vor (BFH vom 07.07.1998, BStBl II 1999, 209 unter II.1. aa).

Der sachliche Anwendungsbereich der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ergab sich bisher nur aus dem Tatbestand der Sacheinlage i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG (a.F.). Den aktuellen Einbringungsvorschriften des Sechsten Teils des UmwStG wird nunmehr in den »Allgemeinen Vorschriften« (s. § 1 Abs. 3 UmwStG) ein (abschließender) sachlicher Anwendungsbereich von begünstigten Vorgängen vorangestellt (dazu s. 1.2).

Die Anwendung des § 20 UmwStG auf die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft wird erstmals von einer gesetzlichen Anwendungsregelung in persönlicher Hinsicht abhängig gemacht (s. § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG). Dies folgt aus der »Europäisierung« des Tatbestands der Einbringung. Als übernehmende Gesellschaft kommt (nur) eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft infrage. Diese Gesellschaft muss eine EU-/EWR-Gesellschaft sein (s. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG; s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.54). Einbringender kann jede natürliche Person, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft, Genossenschaft und sonstige einen Erwerbszweck verfolgende juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts des EU- oder EWR-Bereichs sein (s. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UmwStG). Weiterhin kommt jede Person aus einem Drittstaat als Einbringender infrage, wenn am steuerlichen Übertragungstichtag ein unbeschränktes inländisches Besteuerungsrecht für die stillen Reserven in den (Geschäfts-)Anteilen an der Übernehmerin besteht (s. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG; s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.53-01.55).

## 1.2 Vorgänge der Einbringung nach § 20 UmwStG

Die Vorgänge, die den Einbringungstatbestand gem. § 20 Abs. 1 UmwStG erfüllen, sind vielfältig. Folgende »Kategorien« fallen (z.B.) in den Anwendungsbereich.

### Checkliste: Die Umstrukturierung eines (Einzel-)Betriebs in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft liegt in den folgenden Fällen vor

	Geprüft	
	Ja	Nein
Der Einzelunternehmer (aus dem Inland oder ausländischen EU-/EWR-Gebiet) bringt seinen gesamten inländischen Betrieb in eine neu gegründete oder bereits bestehende Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH, UG (haftungsbeschränkt) oder vergleichbare ausländische „GmbH oder AG“) oder Genossenschaft durch Einzelübertragung des zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern ein (im Rahmen der Sachgründung, Sachkapitalerhöhung oder Bargründung/-kapitalerhöhung mit Sacheinlageagio; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.44; dazu s. auch Patt, GmbH-StB 2017, 148).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
Der in einem Drittland (d.h. außerhalb der EU/EWR) ansässige Einzelunternehmer bringt seinen inländischen Betrieb in eine inländische (oder vergleichbare ausländische) Kapitalgesellschaft gegen neue Anteile ein und das Besteuerungsrecht der stillen Reserven in den erworbenen Anteilen liegt im Inland (z.B. wegen Zugehörigkeit der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte des Einbringenden)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der Einzelunternehmer bringt seine gesamte freiberufliche Praxis in eine bestehende oder neu gegründete GmbH durch Übertragung des zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentums ein.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der Einzelkaufmann überträgt durch handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) das gesamte Vermögen seines Einzelunternehmens in eine neu gegründete GmbH.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einzelübertragung oder handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) des Vermögens eines Betriebs gewerblicher Art durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts auf eine GmbH oder AG.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Das im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassene Vermögen (Besitzunternehmen) wird unter Zurückbehaltung der Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft in die Betriebsgesellschaft im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung (oder Barkapitalerhöhung mit Sacheinlageagio) übertragen (Ott, Ubg 2019, 129).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

### **Checkliste: Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft**

Dazu s. Patt, Checkliste Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§§ 20, 25 UmwStG).

### Checkliste: Errichtung oder Erweiterung von Tochtergesellschaften, Erweiterung von Beteiligungsketten

	Geprüft	
	Ja	Nein
Einbringung des Betriebsvermögens eines/r Teilbetriebs/ Teilpraxis einer Personen(handels)gesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft auf eine bestehende oder neu gegründete Tochter-Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft durch Einzelübertragung gegen neue Anteile oder durch handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der Betrieb oder Teilbetrieb einer inländischen Personengesellschaft/Kapitalgesellschaft wird gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine ausländische (nach deutschem Steuerrecht vergleichbare) „Kapitalgesellschaft“ (des EU-/ EWR-Raums) eingebracht.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eine Personen- oder Kapitalgesellschaft bringt ihre Beteiligung an einer inländischen (Unter-)Personengesellschaft (Mitunternehmeranteil) in eine neu gegründete inländische oder ausländische (nach deutschem Steuerrecht vergleichbare) Kapitalgesellschaft ein.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

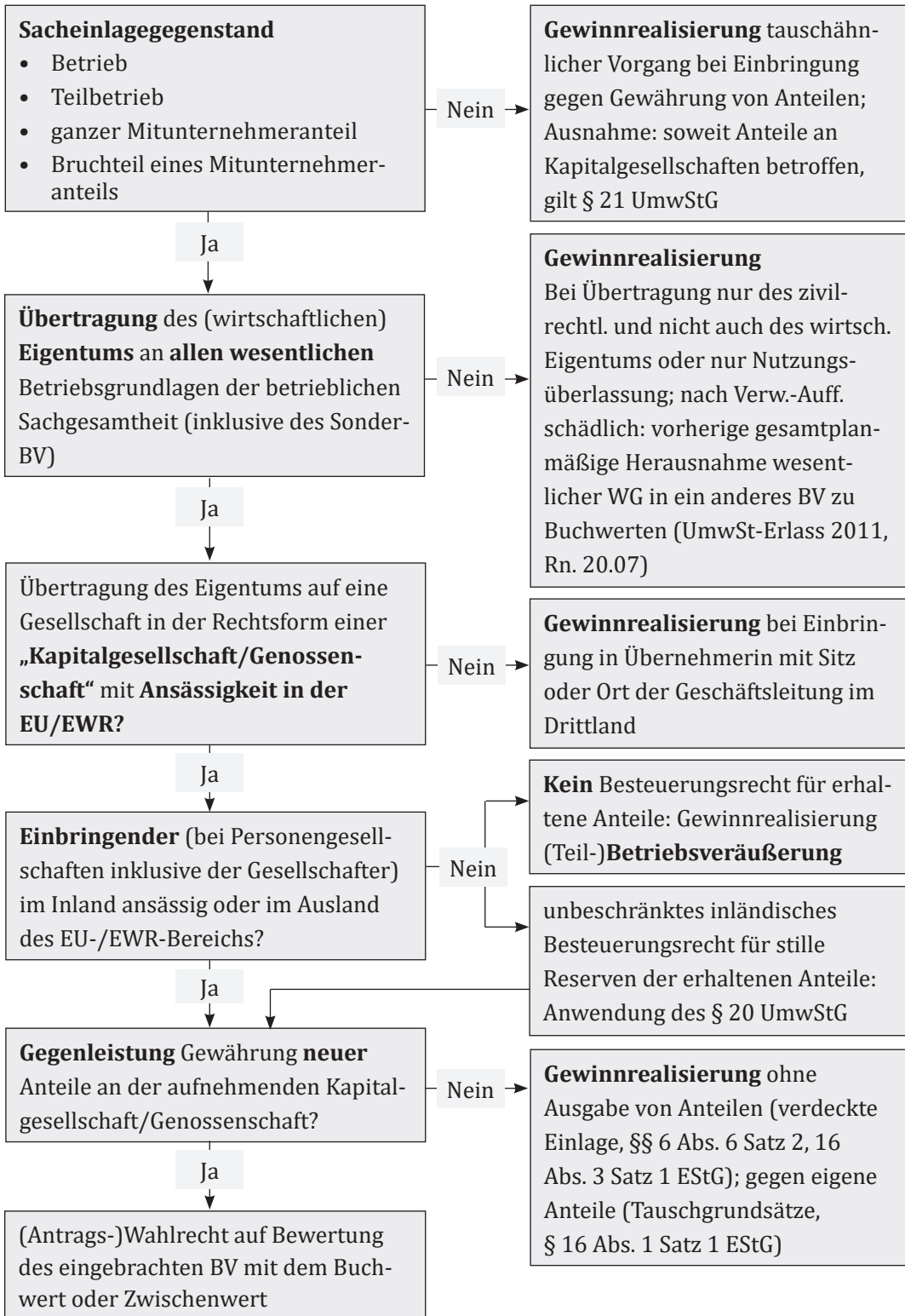
### Checkliste: Errichtung oder Erweiterung von Schwesterunternehmen

	Geprüft	
	Ja	Nein
Einzelübertragung oder handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) eines Teilbetriebs (der Teilpraxis) einer natürlichen Person auf eine Kapitalgesellschaft.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einbringung des Betriebsvermögens eines/r Teilbetriebs/ Teilpraxis einer Personengesellschaft auf eine bestehende oder neu gegründete Schwester-Kapitalgesellschaft durch Einzelübertragung.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
Einbringung des Betriebsvermögens eines/r Teilbetriebs/ Teilpraxis oder Übertragung der Beteiligung an einer Personengesellschaft (steuerlich: Mitunternehmeranteil) einer Personenhandelsgesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft auf eine bestehende oder neu gegründete Schwester-Kapitalgesellschaft durch handelsrechtliche Auf- oder Abspaltung (§ 123 Abs. 1 und 2 UmwG; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.44).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

### 1.3 Schaubild zum Einbringungstatbestand (Sacheinlage)

Das nachfolgende Schaubild gibt einen Überblick über die Tatbestandsmäßigkeit der Einbringung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG. Nur in diesem Fall sind die besonderen (Bewertungs-)Regeln der Absätze 2 bis 9 sowie der §§ 22 und 23 UmwStG anwendbar.



## **2. Einbringungstatbestand gemäß § 20 Abs. 1 UmwStG**

### **2.1 Nur betriebliche Sachgesamtheiten begünstigt**

Gegenstand einer nach § 20 Abs. 1 UmwStG begünstigten Einbringung (Sacheinlage) können nur betriebliche Sachgesamtheiten sein. Dies sind Organisationseinheiten, die als Betrieb, Teilbetrieb/Teilpraxis oder Mitunternehmeranteil anzusehen sind. Davon abzugrenzen ist die Übertragung bloß eines einzelnen Wirtschaftsguts oder einer Vielzahl einzelner Wirtschaftsgüter, denen z.B. aufgrund fehlender Abgrenzung vom Restunternehmen (beim Teilbetrieb) oder zurückbehaltener funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen eine (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsqualität nicht zukommt. Die Teilbetriebsfiktion für die 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft des Betriebsvermögens gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gilt für Zwecke des § 20 UmwStG nicht; die isolierte Einbringung einer derartigen Beteiligung ist nach § 21 UmwStG zu beurteilen. Welcher (Gewinn-)Einkunftsart die Sachgesamtheit angehört, spielt für die Anwendung des § 20 Abs. 1 UmwStG keine Rolle. Prägend für den (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG ist die Summe seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen nach funktionaler Betrachtungsweise (dies ist unabhängig davon, ob das eingebrachte Vermögen zum gemeinen Wert oder mit einem Minderansatz bewertet wird, BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06). Die unterlassene Einbringung nur einer einzigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlage verhindert die Steuervergünstigungen des § 20 UmwStG.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll der gewerbliche Teilbetrieb in allen Fällen der Sacheinlage (d.h. auch bei rein inländischen Vorgängen) nach der Definition der EU-Fusionsrichtlinie (Art. 2 Buchst. j.) ausgelegt werden (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06 i.V.m. 15.02; kritisch dazu Graw, DB 2013, 1011). Hieraus ergebe sich die Notwendigkeit, neben den funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern auch solche unwesentlichen (aktiven und passiven) Wirtschaftsgüter mitzuübertragen, die dem Teilbetrieb »wirtschaftlich zuordenbar« sind (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06 i.V.m. 15.02 und 15.07–15.10).

## Checkliste zur Prüfung der nach § 20 Abs. 1 UmwStG begünstigten Einbringungsgegenstände

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Sind alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter von der Einbringung umfasst?	Sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen übertragen werden (ständige Rechtsprechung, BFH vom 29.11.2017, I R 7/16, BStBl II 2019, 738); der Einbringende kann sich nicht auf Unkenntnis über die Bedeutsamkeit von Betriebsgrundlagen oder ein Versehen berufen; funktional wesentliche Grundlagen sind nicht nur bei den bilanzierten Wirtschaftsgütern zu finden, auch selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (Erfindungen, Rechte, Marken, etc.) sind zu berücksichtigen.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Werden (nur) quantitativ wesentliche oder funktional unwesentliche Wirtschaftsgüter ausgenommen?	Die Zurückbehaltung funktional unwesentlicher Wirtschaftsgüter, unabhängig davon, ob diese erhebliche stille Reserven beinhalten, ist für Zwecke des § 20 Abs. 1 UmwStG unschädlich (s. aber Sonderfall Teilbetriebseinbringung, s.u.).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Werden unwesentliche Wirtschaftsgüter bei einer Teilbetriebseinbringung ausgenommen?	Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind bei einer Teilbetriebseinbringung auch unwesentliche, aber im Teilbetrieb tatsächlich eingesetzte, Wirtschaftsgüter zwingend mit zu übertragen. Es wird nämlich gefordert, dass alle »nach wirtschaftlichen Zusammenhängen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>