

**Finanzministerium des Landes Mecklenburg-Vorpommern v. 23.11.2006 - IV 301 - S  
1978 d - 2/01**

**Steuerliche Behandlung der Einbringung freiberuflicher Praxen mit Gewinnermittlung  
nach § 4 Abs. 3 EStG nach § 24 UmwStG**

Der Bundesrechnungshof hat die steuerliche Behandlung der Einbringung freiberuflicher Praxen in Personengesellschaften nach § 24 UmwStG geprüft und dabei Mängel sowohl in der Sachverhaltsaufklärung als auch in der Rechtsanwendung festgestellt. Insbesondere wurden folgende Punkte beanstandet, auf die das FinMin künftig besonders zu achten bittet:

Die notwendigen Gesellschaftsverträge wurden oft nicht angefordert.  
Häufig erfolgte kein Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 nach § 4 Abs. 1 EStG (siehe Kurzinfo ESt 18/2003 Tz. 1); entsprechende Bilanzen wurden nicht angefordert.  
Dadurch war weder erkennbar, ob Altforderungen ertragswirksam erfasst wurden, noch, ob dem Einbringenden eine Gegenleistung auch in Form einer Darlehensforderung gewährt wurde, die zur Entgeltlichkeit und damit zur Aufdeckung stiller Reserven führt (siehe Kurzinfo ESt 19/2003 Tz. 4).

Bei Zahlungen des aufgenommenen Gesellschafters waren weder die Höhe der Zuzahlung aktenkundig, noch die Frage geklärt, ob die Zuzahlung in dessen Privatvermögen (steuerschädlich) oder in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft (steuerunschädlich) erfolgte.

Als Anlagen übersendet das Finanzministerium Checklisten für den Übertragenden sowie für die übernehmende Personengesellschaft (im Wesentlichen übernommen von der sächsischen Finanzverwaltung).

Anlage

Benötigte Unterlagen

1. Gesamtrechtsnachfolge (vgl. Tzn. 24.01 Buchst. e) und 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) handelsrechtl. und steuerl. Übertragungsbilanz zum steuerlichen Übertragungstichtag
  - g) Eröffnungsbilanz, wenn die übernehmende Gesellschaft neu gegründet wird
2. Einzelrechtsnachfolge (vgl. Tzn. 24.01 Buchst. a) bis d) sowie 24.02 UmwStE)
  - a) Gesellschaftsvertrag; ggf. Sachgründungsbericht
  - b) Handelsregisterauszug, wenn aufnehmende Gesellschaft eine OHG

oder KG ist

- c) ggf. handelsrechtl. und steuerl. Einbringungsbilanz, wenn die Gesellschaft/das EU mit der Einbringung untergeht
- d) Eröffnungsbilanz, wenn die übernehmende Gesellschaft neu gegründet wird

Beachte: Steuerlicher Übertragungstichtag

- a) Grundsatz: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, d. h. regelmäßig Übergang Nutzen und Lasten lt. Einbringungsvertrag
- b) Rückbezug bei Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (vgl. § 24 Abs. 4 UmwStG):  
bei Gesamtrechtsnachfolge (vgl. § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG und Tzn. 20.19 ff. UmwStG)  
→ Zeitpunkt für den die Schlussbilanz des einbringenden Unternehmens aufgestellt ist;  
→ höchstens 8 Monate vor der Anmeldung zur Eintragung im Handelsregister

Weitere Hinweise

Ein Teilbetrieb im o. g. S. ist auch eine zum BV gehörende 100 %-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (vgl. Tz. 24.03 UmwStE und R 16 Abs. 3 S. 6 EStR 2005)  
Wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart bei Einnahme-Überschuss-Rechnern vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 2 EStR 2005 sowie H 4.6 (Erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart) und (Keine Verteilung des Übergangsgewinns) EStH 2005

Für die Anwendung des § 24 UmwStG genügt eine Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen (vgl. Tz. 24.06 UmwStE).

Der Einbringungs-/Veräußerungsgewinn ist wie folgt zu ermitteln (Beachte auch: § 52 Abs. 47 S. 4 EStG):

Veräußerungspreis (vgl. § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG)
./. BW des BV/Anteils am BV bzw. AK
./. Einbringungskosten
Gewinn/Verlust aus der Einbringung

Es ist zu prüfen, ob ggf. § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG auf den Einbringungsgewinn anzuwenden sind.

Ab dem VZ 2002 ist der Gewinn aus der Einbringung eines (Teil-)Betriebs einer Mitunternehmerschaft gewerbesteuerpflichtig, soweit er nicht auf eine nat. Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer fällt. Gleiches gilt für den Gewinn aus der Einbringung eines Mitunternehmeranteils (§ 7 S. 2 Nr. 1 und 2 GewStG).

VI. Hinweise zur Adressierung

Ausgliederung: In diesen Fällen liegt verfahrensrechtlich keine (partielle) Gesamtrechts-

nachfolge i. S. d. § 45 AO der übernehmenden Personengesellschaft vor (AEAO zu § 45 Nr. 2). Dies gilt unabhängig von einer Vereinbarung über die Übernahme von Steuerverbindlichkeiten. Deshalb ist ausschließlich der übertragende Rechtsträger Inhalts- und Bekanntgabeadressat (s. a. AEAO zu § 122 Nr. 2.15).

#### Hinweise zur Grunderwerbsteuer

- a) Fälle in denen
  - ein Betrieb/Teilbetrieb mit Grundbesitz
  - Anteile an einer Grundbesitz haltenden Gesellschaft eingebracht werden unterliegen der GrESt→ Vordruck GrESt 18 und Kopien der HR-Eintragung der Umwandlung sowie der Verträge an das zuständige Grunderwerbsteuerfinanzamt
- b) Keine Grunderwerbsteuerpflicht ist gegeben bei: Formwechsel
- c) Hinweis auf Merkblatt vom 01.09.2004 Az.: S 3900/S 4600/S 6500/S 6580