

## Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben in die Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG

---

### A. Rückbezug nach § 20 Abs. 5 UmwStG

#### I. Allgemeines zur Rückwirkung

Gem. § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sobald der Tatbestand, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, verwirklicht ist. Tatsächliche oder rechtliche Vorgänge können i.R.e. Umstrukturierung **grundsätzlich nicht durch Rückbeziehung**, Rückdatierung oder Rückgängigmachung mit steuerlicher Wirkung rückwirkend beeinflusst werden (sog. Rückwirkungsverbot).<sup>1</sup> Demnach werden Umstrukturierungen im Zeitpunkt der Realisation steuerwirksam. Das eingebrachte Vermögen (der Betrieb) geht bei der Ausgliederung mit Eintragung der aufnehmenden GmbH auf diese über. Im Fall der Sachgründung oder Sachkapitalerbringung ist maßgeblicher Zeitpunkt grundsätzlich der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums nach den jeweils maßgeblichen sachenrechtlichen Übertragungsvorschriften. Davon abweichend kann auch der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich sein.

Grundsätzlich ist dies auch der steuerlich maßgebliche Einbringungszeitpunkt. Hiervon machen **§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG** eine Ausnahme. Gem. § 20 Abs. 5 UmwStG sind das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte BV mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Der steuerliche Übertragungstichtag wird sodann – als lex specialis zu § 2 UmwStG – in § 20 Abs. 6 UmwStG näher geregelt.

#### **Antrag auf Rückbezug**

---

- 8 Monate vor Anmeldung Ausgliederung
  - 8 Monate vor Abschluss Einbringungsvertrag bzw. vor Vermögensübergang
- ⇒ Voraussetzung wirksame Einbringung nach § 20 UmwStG

Geht der Betrieb im Wege der Ausgliederung nach §§ 123 ff., 152 ff. UmwG auf die GmbH über, folgt das Steuerrecht den **umwandlungsrechtlichen**

---

<sup>1</sup> Vgl. BFH v. 10.12.2008 – XI R 1/08, BStBl II 2009, 1026

## Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben in die Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG

---

**Vorgaben.** Gem. § 17 Abs. 2 i.V.m. § 125 UmwG darf die der Anmeldung der Ausgliederung zum Handelsregister beizufügende Schlussbilanz auf einen höchstens **acht Monate vor der Anmeldung** liegenden Stichtag aufgestellt werden. Entsprechend darf auch als steuerlicher Übertragungsstichtag der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz i.S.d. § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt wird.

In allen anderen Fällen der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge darf die Einbringung auf einen Zeitraum zurückbezogen werden, der höchstens **acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags** liegt und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte **Vermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht**, § 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG.

Dadurch hat der Einzelunternehmer die Möglichkeit, die Einbringung in die GmbH so zu gestalten, dass die Schlussbilanz auf den 31.12. des Vorjahrs oder – für den Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahrs – einen anderen Schlussstichtag erstellt werden kann. Dadurch können **Zwischenbilanzen und zusätzliche Steuererklärungen vermieden werden**.<sup>2</sup>

### Beispiel:

A entschließt sich im Laufe des Jahrs 2019, sein Einzelunternehmen in eine GmbH einzubringen. Im Einbringungsvertrag wird festgelegt, dass Besitz, Nutzen und Lasten mit Ablauf des 31.7.2019 auf die GmbH übergehen sollen (wirtschaftlicher Eigentumsübergang). Ohne Antrag auf steuerliche Rückbeziehung der Einbringung müsste A auf den 31.7.2019 eine Bilanz erstellen, die für A die Schlussbilanz und zugleich die steuerliche Einbringungsbilanz darstellt. Zur Vermeidung der zusätzlichen Bilanzerstellung auf den 31.7.2019 kann A den 31.12.2018 als Einbringungszeitpunkt bestimmen und damit die reguläre Schlussbilanz heranziehen.

## II. Möglichkeit des Rückbezugs

Die **Möglichkeit zur Rückbeziehung** ist lediglich Rechtsfolge einer Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG. Die Möglichkeit zur Rückbeziehung setzt daher voraus, dass dem Grunde nach eine **wirksame Einbringung** vorliegt.<sup>3</sup> Es ist nicht möglich, die Voraussetzungen für eine Sacheinlage rückwirkend zu schaffen, wenn diese im Zeitpunkt der Vollziehung der Einbringung nicht

---

<sup>2</sup> Vgl. *Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl., 2019, § 20 Rz. 585

<sup>3</sup> Nds. FG v. 29.1.2019 – 8 K 163/17, EFG 2019, 628; Az. des BFH: I R 13/19

## Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben in die Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG

---

(mehr) vorliegen.<sup>4</sup> Umgekehrt bedeutet dies aber auch, dass es unschädlich sein muss, wenn die Voraussetzungen für die Sacheinlage zum rückbezogenen Einbringungsstichtag (noch) nicht vorlagen.<sup>5</sup> Anerkannt ist dies ausdrücklich für den Fall, dass die übernehmende Gesellschaft im Zeitpunkt der rückbezogenen Einbringungsstichtags noch nicht existent war.<sup>6</sup>

Dagegen hat die **FinVerw** diese Sichtweise in Bezug auf das Vorliegen des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs aufgegeben.<sup>7</sup> Demnach sollen die **Betriebs- oder Teilbetriebsvoraussetzungen** bereits **am steuerlichen Übertragungsstichtag** vorgelegen haben müssen.<sup>8</sup> Ein sog. Teilbetrieb im Aufbau wird von der FinVerw nicht mehr anerkannt.<sup>9</sup> An dieser Sichtweise wird im steuerrechtlichen Schrifttum zu Recht erheblich Kritik geübt.<sup>10</sup> Höchststrichterlich ist diese Frage allerdings noch nicht geklärt. Bis dahin muss sich die Beratungspraxis wohl an der Sichtweise der FinVerw orientieren.

### III. Antragserfordernis

#### Antragserfordernis

---

- Der Antrag ist von der übernehmenden Gesellschaft zu stellen
- Der Antrag ist nicht fristgebunden
- Der Antrag kann konkludent gestellt werden (z.B. durch Einreichung der Steuererklärung mit rückwirkendem Ansatz der überführten WG)
- Eine Änderung des einmal gestellten Antrags auf Rückbezug ist unzulässig

---

<sup>4</sup> Vgl. *Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 20 UmwStG Rz. 303 (Juni 2017); *Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl., 2019, § 20 Rz. 587

<sup>5</sup> So auch *Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 20 UmwStG Rz. 303 (Juni 2017); *Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl., 2019, § 20 Rz. 587

<sup>6</sup> Tz. 02.11 i.V.m. Tz. 20.15 Satz 2 UmwStE 2011, BStBl I 2011, 1314. Vgl. auch BFH v. 28.7.2010 – I R 89/09, BStBl II 2011, 528 zur Begründung einer Organschaft nach Ausgliederung eines Teilbetriebs zur Neugründung.

<sup>7</sup> Vgl. zur vorherigen Auffassung Tz. 20.19 UmwStE 1998, BStBl I 1998, 268

<sup>8</sup> Tz. 20.14 Abs. 2 UmwStE 2011

<sup>9</sup> Tz. 15.03 Satz 2 i.V.m. Tz. 20.14 Abs. 2 UmwStE 2011, BStBl I 2011, 1314

<sup>10</sup> Vgl. *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851; *Kessler/Philipp*, DStR 2011, 1065; *Hötzel/Kaesler*, in: FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, S. 337 ff.