

# Einbringung

<p>1. „Einbringung“ als steuerlicher Oberbegriff . . . . . E 1</p> <p>2. Sacheinlage bei Gründung einer GmbH &amp; Co. KG . . . . . E 3</p> <p>3. Sacheinlage in eine bestehende GmbH &amp; Co. KG . . . . . E 16</p> <p>4. Sacheinlage von KG-Anteilen in eine andere Gesellschaft . . . . . E 18</p> <p>5. Einbringung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters . . . . . E 21</p>	<p>6. Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen eines Gesellschafters oder aus dessen Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH &amp; Co. KG . . . . . E 26</p> <p>7. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils . . . . . E 36</p> <p>8. Umsatzsteuerliche Folgen der Einbringung . . . . . E 48</p> <p>Vertiefende Recherche</p>
--	--

**Ausgewählte Literatur:** *Kai*, Einbringung von Betriebsvermögen in Personengesellschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 165; *Levedag*, Überführungen und Übertragungen einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter in betriebliche Personengesellschaften – Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung –, GmbHR 2013, 673; *Mohr*, Sacheinlagen in GmbH und GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2004, 281; *Paus*, Überführen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft – Steuerliche Streitfragen, vorteilhafte Gestaltungswege, EStB 2012, 70; *Wachter*, Sacheinlage von Unternehmen in Kapitalgesellschaften, DB 2010, 2137; *Weidmann*, Übertragung von Wertgegenständen aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, FR 2012, 205 (Teil I), 344 (Teil II).

## 1. „Einbringung“ als steuerlicher Oberbegriff

**Einbringung i.S.d. UmwStG** | Das UmwStG verwendet den Begriff der Einbringung in den §§ 20 ff. UmwStG als steuerlichen Oberbegriff für zivilrechtlich ganz unterschiedliche Vorgänge: E 1

- Nach der Aufzählung in § 1 Abs. 3 UmwStG kann sich eine Einbringung zivilrechtlich zunächst als **Umwandlungsmaßnahme**, nämlich als Verschmelzung, Spaltung oder Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz oder als vergleichbarer ausländischer Vorgang, darstellen. In diesen Fällen meint „Einbringung“ somit eine Vermögensübertragung durch Gesamtrechtsnachfolge (vgl. §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) oder einen identitätswahrenden Formwechsel (ohne Vermögensübertragung, vgl. § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).
- Daneben kann eine Einbringung auch im Wege der Einzelrechtsnachfolge bzw. des Anteilstauschs erfolgen: Der Einbringende überträgt einen Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmer- oder Kapitalgesellschaftsanteil im Wege der Einzelrechtsnachfolge und erhält hierfür (jedenfalls auch) neue Gesellschaftsanteile an bzw. die Mitunternehmerstellung in der aufnehmenden Gesellschaft. Zivilrechtlich betrachtet leistet der Einbringende damit regelmäßig eine **Sacheinlage** im Zuge der Gründung der Gesellschaft bzw. einer späteren Kapitalerhöhung.

Im Folgenden werden zivilrechtlich allein diese Fälle der Sacheinlage in eine neu zu gründende oder bestehende GmbH & Co. KG sowie die Sacheinlage von KG-Anteilen in eine andere Gesellschaft behandelt. Das „Umwandlungszivilrecht“ ist ausführlich unter → *Umwandlung, Gesellschaftsrecht* (Umwandlung, Formwechsel; Umwandlung, Spaltung und Umwandlung, Verschmelzung) dargestellt.

- E2 **Einlagen i.S.v. § 6 Abs. 3 und 5 EStG** | Außerhalb des UmwStG werden unter den Begriff der Einbringung insbesondere auch Einlagen i.S.d. § 6 Abs. 3 und 5 EStG gefasst. „Einbringung“ meint insoweit die entgeltliche, unentgeltliche oder auch teilentgeltliche Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Privat- oder Betriebsvermögen eines Gesellschafters in die GmbH & Co. KG. Entgeltlich ist die Einlage insbesondere, soweit sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt; unentgeltlich ist sie, soweit das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto angesprochen wird. Zivilrechtlich handelt es sich jeweils um eine Sacheinlage in die GmbH & Co. KG, mit oder ohne Gegenleistung an den einbringenden Gesellschafter. Für die Verbuchung der Einlage auf Gesellschafter-, Darlehens- oder aber Rücklagenkonten der Gesellschaft sind regelmäßig steuerliche Erwägungen ausschlaggebend (Rz. E 21 ff.).

## 2. Sacheinlage bei Gründung einer GmbH & Co. KG

- E3 **Gesellschafterbeiträge** | Zur Neugründung einer Personengesellschaft bedarf es eines Gesellschaftsvertrages, durch den sich mindestens zwei Gesellschafter verpflichten, den gemeinsamen Zweck durch Leistung von Beiträgen zu fördern (§ 705 BGB). Als „Beiträge“ vereinbaren die Gesellschafter in der Regel Einlagen, die in das Gesellschaftsvermögen übergehen und dieses mehren, gelegentlich aber z.B. auch die Erbringung von Dienstleistungen (vgl. § 706 Abs. 3 BGB; näher → *Einlagen und Haftsummen*). Der Beitrag einer Komplementär-GmbH besteht, sofern sie nicht ausnahmsweise auch eine Einlage erbringt und sich am Gesellschaftsvermögen beteiligt, in der Übernahme der Geschäftsführung und der unbeschränkten persönlichen Haftung. Zwar mag die Übernahme der gesetzlich angeordneten Gesellschafterhaftung auch für Kommanditisten bereits als „Beitrag“ genügen (v. *Falkenhausen/Schneider* in Münchener Hdb. Gesellschaftsrecht, Bd. 2, § 17 Rz. 9 ff.). Wenn sich die Kommanditisten jedoch von ihrer persönlichen Haftung befreien wollen, müssen sie als Einlage Geld oder andere Vermögensgegenstände leisten, deren wirtschaftlicher Wert feststellbar ist (§ 171 Abs. 1 Halbs. 2 HGB; vgl. *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, Bd. 2, S. 802 ff.). Zukünftige Dienstleistungen genügen hierfür nicht (vgl. § 27 Abs. 2 AktG).
- E4 **Einbringung von Sachen und Rechten** | Sachen und auch Rechte werden der KG üblicherweise zu Eigentum übertragen (Einbringung „quoad dominium“). Seltener werden sie nur dem Werte nach zur Verfügung gestellt (Einbringung „quoad sortem“) bzw. nur zum Gebrauch überlassen (Einbringung „quoad usum“):
- Eine **Einbringung „quoad sortem“** begründet die schuldrechtliche Verpflichtung des einbringenden Gesellschafters, eine Sache (oder ein Recht) der Gesellschaft so zur Verfügung zu stellen, als ob sie (es) Gesellschaftsvermögen wäre. Die dingliche Rechtsstellung des Gesellschafters und seine Verfügungsbefugnis im Außenverhältnis bleiben hiervon unberührt (BGH v. 15.6.2009 – II ZR 242/08, DStR 2009, 2015). Die KG kann die Sache (das Recht) jedoch wie eine Eigentümerin bilanzieren; ihr stehen auch die Erträge und ein etwaiger Veräußerungserlös zu, umgekehrt treffen sie die damit verbundenen Lasten (vgl. BFH v. 20.1.1988 – I R 395/83, BStBl. II 1988, 453 = GmbHR 1988, 370 [Ls.]). Praktische Bedeutung hat eine solche Einlage nur dem Werte nach etwa bei Grundstücken, wenn die mit der Umschreibung im Grundbuch verbundenen Kosten und/oder die damit verbundene Publizität vermieden werden sollen.

- Bei einer **Einbringung „quoad usum“** bleibt der Gesellschafter demgegenüber nicht nur formal, sondern auch materiell Eigentümer der Sache. In der Folge kann die Gesellschaft die Sache nicht bilanzieren; ihr steht insoweit lediglich ein Nutzungsrecht zu.

**Einbringung von Gesellschaftsanteilen** | Die Übertragung von Personengesellschaftsanteilen bedarf der Zustimmung aller Mitgesellschafter, sofern der Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes (wie z.B. freie Übertragbarkeit, Mehrheitsentscheidungen) vorsieht. Bei Kapitalgesellschaftsanteilen verhält es sich umgekehrt: Geschäftsanteile an einer GmbH und Aktien können grundsätzlich frei übertragen werden, jedoch kann die jeweilige Satzung Erschwerungen vorsehen (§ 15 Abs. 5 GmbHG bzw. § 68 Abs. 2 AktG); bei der AG gilt dies nur für Namensaktien. Zur Schaffung einer Einheits-GmbH & Co. KG können auch die Anteile an der Komplementärin auf die KG übertragen werden, näher Rz. E 9. E 5

**Einbringung von Sach- und Rechtsgesamtheiten** | Sach- und Rechtsgesamtheiten wie Unternehmen und Unternehmensteile, Warenlager und Geschäftsausstattungen können ebenfalls eingebracht werden. Hauptanwendungsfall ist die Einbringung eines Unternehmens als Ganzes, regelmäßig „mit allen Aktiven und Passiven“. E 6

**Beispiel:**

A, der sein Speditionsunternehmen bisher als **Einzelkaufmann** betreibt, hat B als Investor gewonnen. Zur Begrenzung ihrer persönlichen Haftung wollen A und B das Unternehmen künftig in der Form einer GmbH & Co. KG betreiben und jeweils Kommanditisten werden. A möchte sein Speditionsunternehmen in die KG einbringen, B eine Bareinlage leisten.

Das Geschäft eines Einzelkaufmanns wandelt sich durch den Eintritt eines persönlich haftenden Gesellschafters oder Kommanditisten nicht automatisch in eine KG um (auch wenn die §§ 24 Abs. 1, 28 Abs. 1 HGB dies scheinbar so voraussetzen). Zur Errichtung der GmbH & Co. KG ist es vielmehr erforderlich, dass der bisherige Einzelkaufmann A sämtliche zu seinem Unternehmen gehörenden Gegenstände durch Einzelrechtsnachfolge auf die GmbH & Co. KG überträgt und damit also eine Sacheinlage erbringt. B erbringt eine Bareinlage. Im Interesse des B sollte der Beginn der KG, jedenfalls aber sein Beitritt ggf. von der entsprechenden Eintragung in das Handelsregister abhängig gemacht werden. Denn wenn die KG die Geschäfte des Einzelunternehmens bereits fortsetzt, droht dem neuen Kommanditisten für die bis zur Eintragung rechtsgeschäftlich begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft die unbeschränkte Haftung (wie ein Komplementär) gemäß § 176 Abs. 1 bzw. 2 HGB. Diese Haftung entfällt auch nicht mit Eintragung; die Eintragung markiert lediglich den Beginn einer fünfjährigen Enthafungsfrist (analog § 160 Abs. 3 Satz 1 HGB) (vgl. *Krämer/Friedl* in Formularbuch Recht und Steuern, Form. A 3.01; *Strohn* in E/B/J/S, § 176 HGB Rz. 6, 13 ff., 20).

**Einbringung von Passiven** | Passiven können auch im Übrigen zusammen mit Aktiven eingebracht werden; möglich ist daher z.B. die Einbringung von Gesellschaftsanteilen zusammen mit entsprechenden Finanzverbindlichkeiten. Hierbei bedarf die befreiende Übernahme von Verbindlichkeiten der Zustimmung des jeweiligen Gläubigers (§§ 414, 415 Abs. 1 BGB). Hilfsweise kann vereinbart werden, dass die Gesellschaft die Schulden im Wege des Schuldbeitritts, d.h. kumulativ, mitübernimmt und den einbringenden Gesellschafter lediglich im Innenverhältnis freistellt. E 7

**Leistung durch/an Dritte** | Sacheinlagen müssen nicht zwingend durch den Kommanditisten selbst erbracht werden. Möglich ist vielmehr auch die Erbringung durch Dritte, etwa Mitkommanditisten, im Auftrag und für Rechnung des Kommanditisten (§ 267 Abs. 1 BGB). Umgekehrt kann die Einlage auch durch Leistung an Dritte (Gläubiger der Gesellschaft) erbracht werden, wenn dies zwischen den Gesellschaftern entsprechend vereinbart wurde (§ 362 Abs. 2 BGB; BGH v. 30.4.1984 – II ZR 132/83, NJW 1984, 2290). E 8

- E9 **Form** | Zwar kann der Gesellschaftsvertrag der KG grundsätzlich formlos geschlossen werden. Der Inhalt der Beitragspflichten kann jedoch seine notarielle Beurkundung erforderlich machen (vgl. § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB für einzubringende Grundstücke, § 15 Abs. 3 und 4 GmbHG für GmbH-Anteile).

**Beispiel:**

Eine **Einheits-KG** wird regelmäßig in der Weise gegründet, dass ein Kommanditist (A) zunächst die künftige Komplementär-GmbH gründet, Komplementär-GmbH und Kommanditisten gemeinsam die KG gründen und A die Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH sodann an die KG abtritt. Sofern sich A im Gesellschaftsvertrag der KG bereits zu dieser Abtretung verpflichtet, führt dies zur Formbedürftigkeit auch des Gesellschaftsvertrages (§ 15 Abs. 4 GmbHG). Dies lässt sich vermeiden, indem der Gesellschaftsvertrag A zwar nicht zur Abtretung verpflichtet, ein Unterbleiben der Abtretung aber – sofern erforderlich – auf andere Weise sanktioniert, z.B. für diesen Fall den Ausschluss des A aus der KG vorsieht. Als Leistung auf die Hafteinlage eignen sich die Geschäftsanteile an der eigenen Komplementärin ohnehin nicht (§ 172 Abs. 6 HGB).

- E10 **Entstehung der KG** | Die nachfolgende Eintragung der KG im Handelsregister wirkt regelmäßig nur deklaratorisch. Bei Gesellschaften, die kein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 2 HGB betreiben oder die nur eigenes Vermögen verwalten, hat die Eintragung dagegen konstitutive Wirkung (§§ 105 Abs. 2, 123 HGB).

**Beispiel:**

A möchte eine Gewerbeimmobilie nicht selbst, sondern durch eine zu diesem Zweck neu zu gründende GmbH & Co. KG erwerben und halten. Als Immobilienverwaltungs- bzw. Objektgesellschaft wird die GmbH & Co. KG lediglich vermögensverwaltend tätig. Ihre Eintragung in das Handelsregister wirkt damit ausnahmsweise konstitutiv. A sollte die GmbH & Co. KG daher nicht erst im Zeitpunkt des Immobilienerwerbs, sondern bereits in dessen Vorfeld gründen und zur Eintragung bringen. Anderenfalls wäre die Erwerberin bei Abschluss des Kaufvertrages zunächst noch eine GbR, ggf. mit unerwünschten (und dann im Kaufvertrag besonders zu regelnden) Haftungsfolgen für den künftigen Kommanditisten.

- E11–E15 frei

### 3. Sacheinlage in eine bestehende GmbH & Co. KG

- E16 **Der Eintritt eines neuen Gesellschafters** in eine bestehende GmbH & Co. KG bedeutet als Grundlagengeschäft eine Änderung des bisherigen Gesellschaftsvertrages. Die entsprechende **Aufnahmevereinbarung** ist daher grundsätzlich mit allen bisherigen Gesellschaftern, nicht mit der KG selbst, zu schließen (vgl. *Roth* in Baumbach/Hopt, § 105 HGB Rz. 67). Allerdings hat es der BGH zugelassen, dass die Gesellschafter ihre (Publikums-)KG ermächtigen, Aufnahmeverträge im eigenen Namen und mit Wirkung für alle Gesellschafter abzuschließen (BGH v. 14.11.1977 – II ZR 95/76, NJW 1978, 1000). Von der Aufnahmevereinbarung zu unterscheiden ist ein daneben etwa erforderlicher **Einbringungsvertrag**, den der beitretende Gesellschafter mit der KG selbst zur Erbringung einer vereinbarten Sacheinlage schließt.

**Beispiel:**

Die A-GmbH ist die Komplementärin, B der einzige Kommanditist der A&B GmbH & Co. KG. C will der KG als weiterer Kommanditist beitreten und als Sacheinlage ein Grundstück einbringen. Die Aufnahme des C ist mit den bisherigen Gesellschaftern A und B zu vereinbaren, das Grundstück dagegen an die KG als künftige Eigentümerin aufzulassen (vgl. §§ 161 Abs. 2, 124 Abs. 1 HGB).

In der Regel wird der Beitretende in solchen Fällen einen einheitlichen Aufnahme- und Einbringungsvertrag mit allen Gesellschaftern *und* der Gesellschaft schließen; im vorstehenden Beispiel bedarf er der notariellen Beurkundung. Näher zu möglichen Sacheinlagegegenständen Rz. E 4 ff.

**Leistung weiterer Einlagen | Auch die vorhandenen Gesellschafter** können nachträglich ggf. noch weitere Einlagen in ihre GmbH & Co. KG leisten. Zu einer **Erhöhung der vereinbarten Beiträge** sind sie allerdings weder verpflichtet (§ 707 BGB) noch einseitig auch nur berechtigt; denn auch eine freiwillige Erhöhung würde ggf. die Beteiligungsverhältnisse und damit regelmäßig die Gewinn- und Stimmrechte innerhalb der Gesellschaft verschieben. Selbstverständlich kann der Gesellschaftsvertrag etwas anderes vorsehen und können die Gesellschafter auch nachträglich Kapitalerhöhungen einvernehmlich vereinbaren bzw. mit der hierfür vertraglich vorgesehenen Mehrheit beschließen. Eine Sacheinlage ist gegenüber der Gesellschaft zu erbringen, regelmäßig auf der Grundlage eines Einbringungsvertrages. Die Gegenleistung wird häufig in einer Erhöhung des festen Kapitalkontos des einbringenden Gesellschafters bestehen (vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713). Bei Kommanditisten ist dieses feste Kapitalkonto von der für sie im Handelsregister eingetragenen Haftenlage (Haftsumme) zu unterscheiden; beides muss nicht korrespondieren, so dass die Haftsumme trotz Erhöhung des festen Kapitalkontos unverändert bleiben darf. Ausführlich zur (alternativ oder zusätzlich möglichen) Ansprache anderer Konten, namentlich eines gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkontos, → *Kontensystem*. E 17

#### 4. Sacheinlage von KG-Anteilen in eine andere Gesellschaft

**KG-Anteile als Sacheinlagegegenstand** | Komplementär- und Kommanditbeteiligungen eignen sich auch ihrerseits als Sacheinlagegegenstand zur Einbringung in andere Gesellschaften. Ihre Übertragung bedarf der Zustimmung aller Mitgesellschafter, sofern der Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes (wie z.B. freie Übertragbarkeit, Mehrheitsentscheidungen) vorsieht. E 18

**Sacheinlage in GmbH** | Bei der GmbH sind Sacheinlagen vor der Anmeldung zum Handelsregister so zu bewirken, dass sie endgültig zur freien Verfügung der Geschäftsführer stehen (§ 7 Abs. 3 GmbHG). Dem steht es nicht entgegen, wenn die Einlageleistung nach dem Einbringungsvertrag nicht mit sofortiger Wirkung, sondern **aufschiebend bedingt auf** den Zeitpunkt der **Eintragung im Handelsregister der GmbH** erfolgt. Denn die Gründer haben dann bereits alles Erforderliche getan, damit die Einlageleistung jedenfalls mit Entstehung der Gesellschaft endgültig zur freien Verfügung steht und so bereits dem Zweck des § 7 Abs. 3 GmbHG genügt (*Bayer* in Lutter/Hommelhoff, § 7 GmbHG Rz. 26; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, § 55 GmbHG Rz. 40 [für die Sachkapitalerhöhung]; *Pfisterer* in Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht, Form. J.IV.3 [§ 4] mit Anm. 4). Diese Gestaltung vermeidet eine ggf. aufwändige Rückabwicklung für den Fall, dass die Eintragung der Sachgründung ausnahmsweise scheitert. Werden Kommanditanteile eingebracht, sollte deren Abtretung ggf. **aufschiebend bedingt auf** den Zeitpunkt der **Eintragung der Sonderrechtsnachfolge** im Handelsregister der betreffenden KG erfolgen; hierdurch lässt sich eine sonst u.U. drohende unbeschränkte Haftung der GmbH als noch nicht eingetragene Kommanditistin nach § 176 Abs. 2 HGB (vgl. *Strohn* in E/B/J/S, § 176 HGB Rz. 25 ff.; BGH v. 21.3.1983 – II ZR 113/82, GmbHR 1983, 238; OLG Frankfurt a.M. v. 9.5.2007 – 13 U 195/06, GmbHR 2007, 1326 = GmbH-StB 2007, 375) vermeiden. Nicht zu empfehlen ist die Kumulation beider aufschiebenden Bedingungen, bei E 19

## Einbringung

---

der die Abtretung sogar von der Eintragung in beiden Registern abhängig gemacht wird; denn dann werden sich die beteiligten Registergerichte u.U. gegenseitig blockieren, wenn keines die erste Eintragung vornehmen will (vgl. *Kleinstück* in Beck'sches Formularbuch M & A, Form. F.I.1 Anm. 4).

- E20 **Kommanditanteile als Aufgeld** | Kommanditanteile lassen sich schließlich auch im Rahmen einer Bargründung oder Barkapitalerhöhung in eine GmbH einbringen, indem die Kommanditanteile lediglich als Aufgeld (Agio) geleistet werden (BFH v. 7.4.2010 – I R 55/09, BStBl. II 2010, 1094 = GmbHR 2010, 1104 = FR 2010, 1090 = GmbH-StB 2010, 283). Hierbei ist die korporationsrechtliche Aufgeldverpflichtung Nebenleistungspflicht i.S.v. § 3 Abs. 2 GmbHG (vgl. BGH v. 15.10.2007 – II ZR 216/06, GmbHR 2008, 147 m. Anm. *Herchen* = GmbH-StB 2008, 7).

### 5. Einbringung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters

- E21 **Unterscheidung zwischen unentgeltlicher oder entgeltlicher Einbringung** | Wird ein Wirtschaftsgut aus dem steuerlichen Privatvermögen eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co. KG eingebracht, unterscheiden sich die **Steuerrechtsfolgen** danach, ob der Vorgang unentgeltlich oder entgeltlich erfolgt (zur „Sonderform“ der teilentgeltlichen Einbringung vgl. Rz. E 25).
- E22 **Unentgeltliche Einbringung** | Eine unentgeltliche Einbringung stellt steuerlich eine Einlage des Gesellschafters in die GmbH & Co. KG dar (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG). Die Einlage führt auf Ebene der GmbH & Co. KG zu keiner Erhöhung des steuerlichen Gewinns (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die eingebrachten Wirtschaftsgüter sind in der Steuerbilanz der GmbH & Co. KG im Grundsatz mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) auszuweisen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Halbs. 1 EStG). Wurde jedoch das eingebrachte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einbringung angeschafft oder hergestellt oder ist das eingebrachte Wirtschaftsgut ein Kapitalgesellschaftsanteil i.S.d. § 17 EStG oder Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG, erfolgt der Ansatz in der Steuerbilanz der GmbH & Co. KG höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Halbs. 2 EStG). Auf Ebene des einbringenden Gesellschafters stellt die Einlage eine fiktive Veräußerung dar, wenn das eingebrachte Wirtschaftsgut ein Grundstück oder ein Grundstücksrecht i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist, das innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung aus dem Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG veräußert wird (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG). Die fiktive Veräußerung löst dabei einen steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgewinn (oder Veräußerungsverlust) aus. Im Übrigen ergeben sich auf Ebene des Gesellschafters keine steuerlichen Auswirkungen.
- E23 **Entgeltliche Einbringung** | Erfolgt die Einbringung dagegen entgeltlich, ist das betreffende Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz der GmbH & Co. KG mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Beim Gesellschafter löst der entgeltliche Vorgang ggf. einen steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgewinn (oder Veräußerungsverlust) nach §§ 17, 20 Abs. 2 oder 23 EStG aus.
- E24 **Abgrenzung** | Für die Besteuerung ist damit die Abgrenzung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Einbringungen von Bedeutung. Dabei sind die folgenden „Grundkonstellationen“ zu unterscheiden:

- Die Einbringung eines Wirtschaftsgutes des Privatvermögens **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** stellt einen entgeltlichen Vorgang (Veräußerungsvorgang) dar (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 = GmbHR 2008, 548 = FR 2008, 912 m. Anm. *Wendt* = GmbH-StB 2008, 129). Unter welchen Voraussetzungen dabei nach Verwaltungsauffassung Gesellschaftsrechte gewährt werden, hat die Finanzverwaltung im Erlass vom 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 im Einzelnen dargestellt. Danach ist für die Frage, ob eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten gewährt wurde, grundsätzlich entscheidend, ob sich durch die Übertragung der handelsrechtliche Kapitalanteil (Kapitalkonto in der Handelsbilanz) erhöht. Wurden die handelsrechtlichen Regelungen hinsichtlich der Kapitalkonten der Gesellschafter gesellschaftsvertraglich abbedungen, liegt eine Gewährung von Gesellschaftsrechten in der Regel dann vor, wenn sich durch die Übertragung das sog. Kapitalkonto I (festes Kapitalkonto) erhöht. Ein entgeltlicher Vorgang liegt nach der Rechtsprechung des BFH auch dann vor, wenn die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Ein-Mann-GmbH & Co. KG, bei der der einzige Kommanditist bereits zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist und damit bereits sämtliche Gesellschaftsrechte bei der GmbH & Co. KG hält, erfolgt (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 = GmbHR 2009, 48 = FR 2008, 1149 = GmbH-StB 2008, 322).
- Eine entgeltliche Veräußerung liegt auch vor, wenn die GmbH & Co. KG dem Gesellschafter **im Zuge der Einbringung einen Darlehensanspruch einräumt**. Ähnlich liegt eine entgeltliche Veräußerung auch dann vor, wenn sich im Zuge der Einbringung ein Fremdkapitalkonto (Darlehenskonto) des einbringenden Gesellschafters bei der GmbH & Co. KG erhöht (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 = GmbHR 2008, 548 = FR 2008, 912 m. Anm. *Wendt* = GmbH-StB 2008, 129).
- Die Einbringung erfolgt auch dann entgeltlich, wenn die GmbH & Co. KG neben dem eingebrachten Wirtschaftsgut eine **Verbindlichkeit des einbringenden Gesellschafters übernimmt** (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 = GmbHR 2008, 548 = FR 2008, 912 m. Anm. *Wendt* = GmbH-StB 2008, 129).

Wird im Zuge der Einbringung ausschließlich das **gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto** der GmbH & Co. KG erhöht, wird die Einbringung von der Finanzverwaltung dagegen als unentgeltliche Einbringung qualifiziert. Dies gilt ausdrücklich auch in Fällen der Ein-Mann-GmbH & Co. KG (vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713, unter II.2.c)). Die Einbringung erfolgt auch dann unentgeltlich, wenn der Vorgang bei der GmbH & Co. KG ertragswirksam erfasst wird. Dies gilt nach neuer Rechtsprechung des BFH auch für Einbringungen gegen Erhöhung des variablen Kapitalkontos (insbesondere Kapitalkonto II; vgl. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593 und BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607). Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen (vgl. BMF v. 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684).

**Teilentgeltliche Einbringungen** | Nach Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713, unter II.2. Buchst. d) liegt eine teilentgeltliche Einbringung vor, wenn für die Übertragung ausdrücklich ein den gemeinen Wert unterschreitendes Entgelt gewählt wird. Dabei soll der Vorgang zumindest im Grundsatz nach der sogenannten „Trennungstheorie“ in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufgeteilt werden. Die Aufteilung soll dabei anhand des Verhältnisses des Werts der Gegenleistung zum gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsguts erfolgen. Soweit die Übertragung entgeltlich erfolgt, stellt die Einbringung einen Veräußerungsvorgang dar (s. Rz. E 23), soweit die Übertragung unentgelt-

## Einbringung

lich erfolgt, ist die Einbringung nach den Grundsätzen der Einlage zu behandeln (s. Rz. E 22). Für weitere Einzelheiten wird auf das BMF-Schreiben v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 verwiesen.

### Beispiel 1:

An der A-GmbH & Co. KG ist neben der nicht am Vermögen beteiligten X-GmbH A zu 100 % als Kommanditist beteiligt. A bringt ein Wirtschaftsgut aus seinem Privatvermögen (gemeiner Wert: 200 000 Euro) in das Gesamthandsvermögen der A-GmbH & Co. KG ein. Im Gegenzug erhält er von der GmbH & Co. KG eine Zahlung 50 000 Euro.

Es liegt ein teilentgeltlicher Vorgang vor. Der Vorgang ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Die Entgeltlichkeitsquote beträgt 25 % (50 000 Euro/200 000 Euro). In Höhe des entgeltlichen Teils liegt eine Anschaffung durch die GmbH & Co. KG vor. Diese hat das Wirtschaftsgut insoweit mit den Anschaffungskosten von 50 000 Euro anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). I.H.v. 75 % liegt entsprechend ein unentgeltlicher Vorgang vor. Insoweit ist das Wirtschaftsgut entsprechend den Regeln über die Bewertung von Einlagen anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Bei A liegt in Bezug auf den entgeltlichen Teil des Geschäftes ggf. ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft nach §§ 17, 20 Abs. 2 oder 23 EStG vor.

Bislang wurde die Trennungstheorie für teilentgeltliche Übertragungen steuerverstrickter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens auch in der Rechtsprechung des BFH angewendet (vgl. BFH v. 24.4.1991 – IX R 5/83, BStBl. II 1991, 793). Insbesondere vor dem Hintergrund des BFH-Beschlusses v. 19.3.2014 (X R 2/12, BStBl. II 2016, 81) ist jedoch fraglich, ob der BFH hieran festhalten wird.

## 6. Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen eines Gesellschafters oder aus dessen Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG

- E 26 **Unterscheidung zwischen unentgeltlicher oder entgeltlicher Einbringung** | Auch die Einbringung von Wirtschaftsgütern aus dem eigenen Betriebsvermögen eines Mitunternehmers oder dessen Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG kann unentgeltlich oder entgeltlich erfolgen. Für die steuerliche Behandlung von entgeltlichen Einbringungen aus dem (Sonder-) Betriebsvermögen ist jedoch zusätzlich von Bedeutung, ob die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder gegen ein sonstiges Entgelt erfolgt. Bei der steuerlichen Beurteilung von Einbringungen aus dem (Sonder-) Betriebsvermögen ist damit wie folgt zu differenzieren:

Einbringungen		
1. unentgeltlich	2. entgeltlich	
	2a. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	2b. gegen ein sonstiges Entgelt

Ertragsteuerlich werden **unentgeltliche Einbringungen** und **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** erfolgende Einbringungen aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen eines Mitunternehmers weitestgehend gleichgestellt.

- E 27 **Buchwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG** | Die zentrale Vorschrift für unentgeltliche oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgende Einbringungen ist § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Danach sind bei derartigen Einbringungen – vorbehaltlich § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. EStG – die Buchwerte anzusetzen, es besteht insoweit kein Wahlrecht. Aufgrund des Buchwertansatz-

zes kommt es beim einbringenden Mitunternehmer zu keiner steuerpflichtigen Realisierung stiller Reserven und damit auch zu keinem Einbringungsgewinn; die aufnehmende GmbH & Co. KG hat die jeweiligen Wirtschaftsgüter in ihrer Steuerbilanz mit den bisherigen Buchwerten anzusetzen.

**Persönlicher Anwendungsbereich** | Unter den persönlichen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fallen sämtliche Mitunternehmer der GmbH & Co. KG, die neben ihrer Beteiligung an der GmbH & Co. KG mindestens einen eigenen Betrieb haben, oder denen Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG oder einer weiteren Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. In den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fallen auch doppelstöckige Personengesellschaften. Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft können nach Auffassung der Finanzverwaltung neben der Oberpersonengesellschaft der GmbH & Co. KG auch die Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft unter den persönlichen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fallen (vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Tz. 9). E 28

**Sachlicher Anwendungsbereich** | Unter den sachlichen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fallen unentgeltliche Einbringungen sowie Einbringungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. E 29

- **Unentgeltlichkeit** setzt voraus, dass dem übertragenden Mitunternehmer keine Gegenleistung gewährt wird (vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Tz. 15). Unter einer Gegenleistung sind nicht nur Zahlungsvorgänge, sondern z.B. auch die Übernahme einer Verbindlichkeit, die Einräumung einer Darlehensforderung oder die Gewährung von Gesellschaftsrechten zu verstehen.
- Die Übertragung erfolgt nach Auffassung der Finanzverwaltung **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten**, wenn im Zuge der Übertragung ein Eigenkapitalkonto des Gesellschafters bei der Gesellschaft erhöht wird (vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Tz. 16). Hinsichtlich der Einordnung eines Kapitalkontos als Eigenkapitalkonto verweist die Finanzverwaltung dabei auf das BFH-Urteil vom 16.10.2008 (BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272 = GmbHR 2009, 274 m. Anm. Müller/Marchand = FR 2009, 578 m. Anm. Kempermann = GmbH-StB 2009, 37) sowie auf das BMF-Schreiben vom 30.5.1997 (BStBl. I 1997, 627).

**Begünstigte Übertragungsvorgänge** | Welche Übertragungen im Einzelnen unter den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fallen, wird in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG enumerativ aufgeführt. Dies sind: E 30

- Unentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten **zwischen dem eigenen Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen seiner Mitunternehmerschaft** (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG). Es reicht aus, wenn die Stellung als Mitunternehmer erst durch den Einbringungsvorgang begründet wird.
- Unentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten **zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen derselben oder einer anderen Mitunternehmerschaft**, an der dieser beteiligt ist (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG). Vgl. zur unentgeltlichen Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen ins Gesamthandsvermögen auch BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, GmbHR 2012, 1193.
- Unentgeltliche Übertragungen **zwischen den Sonderbetriebsvermögen zweier Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft** (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG).

- E31 **Missbrauchsvermeidungsvorschriften** | Um eine missbräuchliche Nutzung der Übertragung zu Buchwerten zu vermeiden, hat der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 Sätze 4 bis 6 EStG das Buchwertprivileg des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eingeschränkt. Nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG führt die Entnahme oder Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsgutes innerhalb einer **Sperrfrist** zur Realisierung der bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven. Die Realisierung erfolgt rückwirkend im Zeitpunkt der Einbringung. Die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung für den Zeitraum, in dem die Übertragung erfolgt ist. Ein rückwirkender Teilwertansatz unterbleibt jedoch, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Übertragenden durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz zugewiesen werden. Nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG ist bei der Übertragung der Teilwert anzusetzen, sofern sich durch die Übertragung der unmittelbare oder mittelbare Anteil einer Körperschaft an dem Wirtschaftsgut erhöht („**Körperschaftsklausel**“). Hiervon betroffen sind Fälle, in denen neben dem Einbringenden Kapitalgesellschaften am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt sind. Dies gilt jedoch nicht, wenn am Vermögen der GmbH & Co. KG ausschließlich eine einbringende Kapitalgesellschaft beteiligt ist, in diesem Fall bleibt es beim Buchwertansatz. Ähnlich kommt es nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG zu einem rückwirkenden Teilwertansatz, wenn sich innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung der mittelbare oder unmittelbare Anteil einer Körperschaft an dem Wirtschaftsgut erhöht. Dies ist der Fall, wenn sich eine Körperschaft erst nach der Übertragung am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt oder sich der Anteil einer Körperschaft am Vermögen der GmbH & Co. KG erhöht.
- E32 **Einmann-GmbH & Co. KG** | Überträgt ein Mitunternehmer einer Einmann-GmbH & Co. KG ein Wirtschaftsgut in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG und wird dieses Wirtschaftsgut bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen später veräußert, unterbleibt nach der Rechtsprechung des BFH eine Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG. Es kommt damit nicht zu einer rückwirkenden Realisierung stiller Reserven. Dies gilt auch dann, wenn die stillen Reserven nicht mittels Ergänzungsbilanz dem Einbringenden zugeordnet werden (vgl. BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BFHE 242, 240 = GmbHR 2013, 1218 = FR 2013, 1132 m. Anm. *Kempermann* = GmbH-StB 2013, 333; BFH v. 26.6.2014, IV R 31/12, BFH/NV 2014, 1930 = GmbHR 2014, 1322 = FR 2015, 228 m. Anm. *Wendt* = GmbH-StB 2014, 334).
- E33 **Anwendung auf „Schwestergesellschaften“** | Umstritten ist, ob auch unentgeltliche oder gegen Minderung bzw. Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgende Übertragungen zwischen (personenidentischen) Schwestergesellschaften unter den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG fallen. Die Finanzverwaltung lehnt eine Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG in diesen Fällen ab (vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Tz. 18). Die BFH-Senate sind in dieser Frage uneins. Nach Ansicht des IV. Senates ist § 6 Abs. 5 EStG aufgrund des Folgerichtigkeitsgebots verfassungskonform auszulegen. Danach sollen direkte Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zum Buchwert erfolgen (vgl. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 = GmbHR 2010, 724 = FR 2010, 760 m. Anm. *Kanzler* = GmbH-StB 2010, 188). Der I. Senat sieht hingegen keine Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung des § 6 Abs. 5 EStG, die Vorschrift sei vielmehr abschließend. Gleichwohl sieht er die Nichtbegünstigung dieser Übertragungsvorgänge als Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG an und hat die Frage nach der Verfassungskonformität der Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG bei Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt (vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 = GmbHR 2013, 1210 = FR 2013, 1084 = GmbH-StB 2013, 331; Az. beim BVerfG 2 BvL 8/13).

**Teilentgeltliche Einbringungen – Auffassung der Finanzverwaltung** | Auf teilentgeltliche Einbringungen wendet die Finanzverwaltung, wie bei Einbringungen aus dem Privatvermögen, die Trennungstheorie an (BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Tz. 15). Soweit das Rechtsgeschäft entgeltlich erfolgt, kommt es danach zu einer Realisierung stiller Reserven. E 34

**Beispiel 2:**

An der A-GmbH & Co. KG ist neben der nicht am Vermögen beteiligten X-GmbH, A zu 100 % als Kommanditist beteiligt. A bringt ein unbebautes Grundstück aus seinem Sonderbetriebsvermögen (Buchwert 100 000 Euro; Verkehrswert: 200 000 Euro) in das Gesamthandsvermögen der A-GmbH & Co. KG ein. Die GmbH & Co. KG übernimmt im Gegenzug ein Darlehen aus der Anschaffung des Grundstücks (Darlehensvaluta: 50 000 Euro).

Aufgrund der Übernahme des Darlehens liegt eine teilentgeltliche Einbringung vor. Die Einbringung erfolgt zu 25 % entgeltlich (50 000 Euro/200 000 Euro). A erzielt daher einen Veräußerungsgewinn von 25 000 Euro (50 000 Euro abzgl. 25 % von 100 000 Euro). Das Grundstück ist bei der GmbH & Co. KG mit 125 000 Euro anzusetzen, dieser Betrag ergibt sich aus dem übernommenen Darlehen (50 000 Euro) und dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG fortzuführenden Buchwert des unentgeltlichen Teils der Übertragung (75 % × 100 000 Euro).

**Teilentgeltliche Einbringungen – Auffassung des BFH** | Der IV. Senat des BFH vertritt demgegenüber eine abweichende Auffassung (sog. modifizierte Trennungstheorie). Auch der BFH trennt bei einer teilentgeltlichen Übertragung zwischen einem unentgeltlichen und einem entgeltlichen Teil. Das Entgelt soll jedoch vorrangig mit dem Buchwert des eingebrachten Wirtschaftsgutes verrechnet werden. Dies hat zur Folge, dass in Fällen, in denen das Entgelt den Buchwert des eingebrachten Wirtschaftsgutes nicht übersteigt und das betroffene Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen (einschließlich Sonderbetriebsvermögen) der Mitunternehmerschaft nicht verlässt, kein Gewinn entsteht (vgl. BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, GmbHR 2012, 1193 = FR 2012, 1153 m. Anm. *Kempermann* = GmbH-StB 2012, 360; siehe auch *Levedag*, GmbHR 2013, 673, 677). Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsprechung zunächst nicht an (vgl. BMF v. 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164). E 35

Nach der modifizierten Trennungstheorie wäre das Beispiel 2 wie folgt zu lösen: Der Vorgang ist ebenfalls in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Für den entgeltlichen Teil ergibt sich jedoch kein Veräußerungsgewinn, denn das Entgelt i.H.v. 50 000 Euro übersteigt den Buchwert i.H.v. 100 000 Euro nicht. In Bezug auf den unentgeltlichen Teil fehlt es nach Ansicht des IV. Senates (vgl. BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, FR 2012, 1153 m. Anm. *Kempermann* = GmbH-StB 2012, 360 = GmbHR 2012, 1193) schon an einem Realisationsbestand, denn das Grundstück wird aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der KG übertragen, verlässt also das Gesamtbetriebsvermögen der KG (zu dem neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der KG gehört) nicht. Der Vorgang führt demnach insgesamt nicht zu einer Gewinnrealisierung.

## 7. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils

**Unterscheidung zwischen unentgeltlicher oder entgeltlicher Einbringung** | Auch bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Einbringungen zu unterscheiden; innerhalb der entgeltlichen Einbringungen ist weiter danach zu unterscheiden, ob die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder gegen ein sonstiges Entgelt erfolgt. E 36

- E37 **Unentgeltliche Einbringung** | Auf die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils (einschließlich eines Teils eines Mitunternehmeranteils) ist unseres Erachtens § 6 Abs. 3 EStG anzuwenden (vgl. etwa *Rasche* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 24 UmwStG Rz. 14). Danach erfolgt die unentgeltliche Übertragung zu Buchwerten. Mithin werden die stillen Reserven des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nicht realisiert. Voraussetzung für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG ist jedoch, dass sämtliche zum Betrieb oder Teilbetrieb gehörenden funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die GmbH & Co. KG übertragen werden. Wird ein Mitunternehmeranteil auf die GmbH & Co. KG übertragen, setzt die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG voraus, dass sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens mit auf die GmbH & Co. KG übertragen werden (vgl. hierzu *Kulosa* in Schmidt, § 6 EStG Rz. 646 ff.).
- E38 **Entgeltliche Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** | Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** ist in § 24 UmwStG geregelt. Zum Gegenstand der Einbringung ist Folgendes zu berücksichtigen:
- Die Einbringung eines **Betriebs** setzt den Übergang sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen des eingebrachten Betriebes voraus. Ob ein Wirtschaftsgut als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist, richtet sich nach der sog. funktionalen Betrachtungsweise (vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.03 i.V.m. Rz. 20.06; *Schmitt* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, § 24 UmwStG Rz. 59; *Patt* in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 90; a.A. *Rasche* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 24 UmwStG Rz. 36). Danach sind sämtliche Wirtschaftsgüter einzubringen, die nach funktionalen Gesichtspunkten für den Betrieb wesentlich sind.
  - Hinsichtlich des **Teilbetriebs** wendet die Finanzverwaltung die Definition der Fusionsrichtlinie an. Ein Teilbetrieb ist nach Art. 2 lit. j FusionsRL die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen (vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 24.03 i.V.m. Rz. 20.06, 15.02). Auch eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist nach Auffassung der Finanzverwaltung für die Einbringung nach § 24 UmwStG als Teilbetrieb anzusehen (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 24.02; anders zu § 24 UmwStG a.F. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Im Rahmen der Teilbetriebseinbringung sind neben den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs nach Verwaltungsauffassung auch solche Wirtschaftsgüter auf die GmbH & Co. KG zu übertragen, die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbar sind (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 15.02).
  - **Mitunternehmeranteil** ist jeder Anteil an einer land- oder forstwirtschaftlich, gewerblich oder freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaft. Sind im Sonderbetriebsvermögen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen vorhanden, müssen diese mit übertragen werden (vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.03 i.V.m. 20.10, 20.06). Auch die Einbringung lediglich eines Teils eines Mitunternehmeranteils fällt unter § 24 UmwStG (vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 1314 Rz. 24.03 i.V.m. Rz. 20.11).
- E39 **Einbringungsvorgänge** | Unter einer Einbringung i.S.d. § 24 UmwStG sind alle rechtlichen Vorgänge der Übertragung des Eigentums an den Wirtschaftsgütern, die in ihrer Gesamtheit einen Betrieb oder Teilbetrieb ausmachen, sowie die Abtretung eines Mitunternehmeranteils zu verstehen (*Herlinghaus* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 UmwStG Rz. 127; *Schmitt*

in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, § 20 UmwStG Rz. 186). Von § 24 UmwStG sind nach Auffassung der Finanzverwaltung insbesondere folgende Fälle erfasst (vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 01.47):

- **Aufnahme eines Gesellschafters** in ein Einzelunternehmen gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter.
- **Einbringung eines Einzelunternehmens** in eine bereits bestehende Personengesellschaft oder durch Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft.
- **Eintritt eines weiteren Gesellschafters** in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue erweiterte Personengesellschaft ein.
- **Aufstockung eines bereits bestehenden Mitunternehmeranteils** (Kapitalerhöhung) durch Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue Personengesellschaft ein.
- **Einbringung der Mitunternehmeranteile** einer Personengesellschaft I in die übernehmende Personengesellschaft II durch die bisherigen Mitunternehmer gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen an dieser Gesellschaft und Anwachsung (§ 738 BGB) des Gesellschaftsvermögens der Personengesellschaft I auf die übernehmenden Personengesellschaft.
- **Verschmelzung** von Personenhandelsgesellschaften nach §§ 2, 39 ff. UmwG auf Personenhandelsgesellschaften.
- **Auf- oder Abspaltung** von Personenhandelsgesellschaften nach § 123 Abs. 1 und 2 UmwG auf Personenhandelsgesellschaften.
- **Ausgliederung** aus Körperschaften, Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften oder Einzelunternehmen auf Personenhandelsgesellschaften nach § 123 Abs. 3 UmwG.

**Gewährung von Gesellschaftsrechten** | § 24 UmwStG setzt die Gewährung von Gesellschaftsrechten voraus. Der Einbringende muss also durch den Vorgang erstmals eine Mitunternehmerstellung erlangen oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitern. Dies setzt voraus, dass sich ein gesellschafterbezogenes Eigenkapitalkonto bei der Mitunternehmerschaft erhöht. Die Erhöhung eines variablen Kapitalkontos (insbesondere Kapitalkonto II) stellt jedoch in der Regel keine Gewährung von Gesellschaftsrechten dar. Auch bei einer Einmann-GmbH & Co. KG, bei der der einzige Mitunternehmer schon zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist, müssen Gesellschaftsrechte gewährt werden (vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 24.07). Neben der Erhöhung des gesellschafterbezogenen Eigenkapitalkontos kann aber im Übrigen auch eine gesamthänderisch gebundene Rücklage erhöht werden. E 40

**Bewertungsvorschriften in § 24 UmwStG** | Liegen die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG vor, richtet sich die Bewertung des eingebrachten Vermögens nach § 24 Abs. 2 bis 4 UmwStG. Danach hat die übernehmende GmbH & Co. KG das eingebrachte Betriebsvermögen einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter zwar grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Nach dem Wahlrecht des § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kann sie jedoch das eingebrachte Vermögen auf Antrag auch mit dem **Buchwert** oder einem zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert liegenden **Zwischenwert** ansetzen. Voraussetzung ist jedoch, dass durch den Einbringungsvorgang das Recht der Bundesrepublik hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht E 41

ausgeschlossen oder beschränkt wird. Außerdem setzt der Buch- oder Zwischenwertansatz voraus, dass der gemeine Wert von etwaigen **sonstigen Gegenleistungen**, die neben den Gesellschaftsrechten an den Einbringenden gewährt werden, 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, nicht übersteigen. Der gewählte Ansatz mit dem Buchwert, einem Zwischenwert oder dem gemeinen Wert gilt einheitlich für alle eingebrachten Wirtschaftsgüter, unabhängig davon, ob sie Gesamthandsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen darstellen.

- E 42 **Auswirkungen beim Einbringenden** | Die Rechtsfolgen für den Einbringenden richten sich nach § 24 Abs. 3 UmwStG. Nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, für ihn als Veräußerungspreis. Der beim Einbringenden durch den Vorgang entstehende Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach dem Wert, mit dem die GmbH & Co. KG das eingebrachte Vermögen eingesetzt hat, abzüglich dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens und der vom Einbringenden getragenen Veräußerungskosten. Führt die übernehmende Personengesellschaft also die Buchwerte fort, entsteht kein Veräußerungsgewinn, sondern aufgrund von Einbringungskosten sogar regelmäßig ein Einbringungsverlust. Der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG wird dem Einbringenden nur gewährt, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert angesetzt und nicht lediglich ein Teil eines Mitunternehmeranteils eingebracht wird (§ 24 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 UmwStG). Sofern der gemeine Wert angesetzt wird und der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG steuerfrei ist, kommt es zur Anwendung der Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG, sofern die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen (§ 24 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 EStG). Soweit auf Seiten des Einbringenden und auf Seiten der übernehmenden Mitunternehmerschaft dieselben Personen Unternehmer/Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn jedoch als laufender Gewinn und ist nicht nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG begünstigt (§ 24 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG).
- E 43 **Auswirkungen bei der aufnehmenden Personengesellschaft** | Auf Seiten der übernehmenden Personengesellschaft stellt die Einbringung einen Anschaffungsvorgang dar. Die Rechtsfolgen regelt § 24 Abs. 4 UmwStG durch Verweis auf § 23 Abs. 1, 3, 4 und 6 UmwStG. Die Rechtsfolgen unterscheiden sich jeweils danach, welchen Wertansatz die übernehmende Personengesellschaft gewählt hat.
- E 44 **Ansatz des Buchwertes** | Setzt die übernehmende Gesellschaft den Buchwert an, gelten nach § 23 Abs. 1 UmwStG die §§ 4 Abs. 2 Satz 3 und 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG entsprechend. Das führt dazu, dass die übernehmende Gesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden eintritt (§ 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG). Die Gesellschaft führt in Bezug auf die eingebrachten Wirtschaftsgüter die bisherige AfA fort, sowohl hinsichtlich der AfA-Bemessungsgrundlage, der Nutzungsdauer und der AfA-Methode. Ein bereits gebildeter Sammelposten i.S.d. § 6 Abs. 2a EStG wird fortgeführt. Zudem hat die übernehmende Gesellschaft das Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 EStG zu beachten und die vom Einbringenden gebildeten Rücklagen und Rückstellungen fortzuführen. Der übernehmenden Gesellschaft werden Besitzzeiten des Einbringenden angerechnet, sofern dies für die Besteuerung von Bedeutung ist (§ 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).
- E 45 **Ansatz eines Zwischenwertes** | Bei einem Ansatz der eingebrachten Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert tritt die übernehmende Personengesellschaft grundsätzlich ebenfalls in die steuerliche Rechtsnachfolge des Einbringenden ein. Jedoch gelten aufgrund der Verweisung des § 24 Abs. 4 EStG die Restriktionen des § 23 Abs. 3 EStG. Danach bemisst sich die AfA

vom Zeitpunkt der Einbringung an nach der bisherigen Bemessungsgrundlage beim Einbringenden zuzüglich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem angesetzten Zwischenwert (§ 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG). Bei der degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 EStG tritt der angesetzte Zwischenwert an die Stelle des Buchwertes (§ 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG).

**Ansatz des gemeinen Wertes** | Wird der gemeine Wert angesetzt, richtet sich die Bewertung aufgrund des Verweises in § 24 Abs. 4 UmwStG nach § 23 Abs. 4 UmwStG. Danach gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als im Zeitpunkt der Einbringung von der Gesellschaft angeschafft, sofern die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt. Das bedeutet, dass AfA-Bemessungsgrundlage der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter ist. Zudem ist die Gesellschaft frei in der Wahl der AfA-Methode, sofern die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Erfolgt die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, gilt § 23 Abs. 3 UmwStG entsprechend, so dass insoweit auf die obigen Ausführungen zur Einbringung zum Zwischenwert verwiesen werden kann. E 46

**Steuerliche Rückwirkung** | Soweit die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen nach § 24 UmwStG im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** stattfindet, kann der Stichtag der steuerlichen Schlussbilanz, die der Umwandlung zugrunde gelegt wird, bis zu acht Monate vor der Anmeldung der Umwandlung zum Handelsregister liegen. Die Regelungen in § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG gelten insoweit nach § 24 Abs. 4 Halbs. 2 UmwStG entsprechend. Die aufnehmende Personengesellschaft und der Einbringende werden dabei auf Antrag so behandelt, als wäre das eingebrachte Betriebsvermögen bereits mit Ablauf des Stichtages der steuerlichen Schlussbilanz auf die aufnehmende Personengesellschaft übergegangen. Bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr ist es somit möglich, die Umwandlung noch bis Ende August des Folgejahres auf Basis der ohnehin zu erstellenden Schlussbilanz für das abgelaufene Geschäftsjahr durchzuführen. Für spätere Umwandlungen muss eine Zwischenbilanz erstellt werden. Für Einbringungen nach § 24 UmwStG im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** ist hingegen keine steuerliche Rückwirkung vorgesehen. E 47

## 8. Umsatzsteuerliche Folgen der Einbringung

**Umsatzsteuerliche Unternehmer** | Eine Umsatzsteuerbarkeit der Einbringungsvorgänge kommt in Betracht, wenn es sich bei den Beteiligten um **Unternehmer** i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG handelt. Ist der Gesellschafter neben der Beteiligung an der KG noch Einzelunternehmer, wird er regelmäßig die Voraussetzungen des Unternehmerbegriffs erfüllen. Auch die GmbH & Co. KG wird im Regelfall als umsatzsteuerliche Unternehmerin anzusehen sein. Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen ist keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE). Ist ein Gesellschafter der KG daher nicht aufgrund anderer Betätigungen als Unternehmer anzusehen, erfüllt er die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG nur, wenn er über das Halten der Beteiligung hinaus Leistungen gegen Sonderentgelt an die Gesellschaft erbringt, ihr z.B. ein Wirtschaftsgut entgeltlich zur Nutzung überlässt (vgl. Abschn. 1.6 Abs. 3 UStAE). E 48

**Umsatzsteuerliches Unternehmen** | Die Einbringungsvorgänge sind des Weiteren steuerbar, wenn der Einbringungsgegenstand zum **umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen** des Einbringenden gehört. Zudem ist zu unterscheiden, ob die Einbringung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Erfolgt die Lieferung unentgeltlich, so kann eine **unentgeltliche Wertabgabe** nach § 3 Abs. 1b UStG vorliegen, sofern das eingebrachte Wirtschaftsgut zum vollen E 49

## Einbringung

---

oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Die Bemessungsgrundlage richtet sich in diesem Fall nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG.

- E 50 **Geschäftsveräußerung im Ganzen** | Nicht umsatzsteuerbar ist hingegen nach § 1 Abs. 1a UStG eine Geschäftsveräußerung im Ganzen. Diese liegt vor, wenn ein Geschäftsbetrieb oder ein selbstständiger Unternehmensteil, die jeweils materielle und immaterielle Bestandteile umfassen und zusammen genommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann, übertragen wird. Der Erwerber muss beabsichtigen, die selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit fortzuführen, d.h. ein Erwerb der betrieblichen Einheit zum Zwecke der Einstellung ist keine Geschäftsveräußerung im Ganzen. Begünstigt ist sowohl die Übertragung gegen Entgelt an einen Dritten als auch die Einbringung in eine Gesellschaft.

E51–E70 frei

## Vertiefende Recherche

### Wichtige Urteile und Erlasse

BGH v. 15.6.2009 – II ZR 242/08, DStR 2009, 2015: Die Einbringung einer Sache dem Werte nach (quoad sortem) lässt die dingliche Rechtsstellung des Gesellschafters unberührt.

BGH v. 30.4.1984 – II ZR 132/83, NJW 1984, 2290: Die Leistung des Gesellschafters an einen Gesellschaftsgläubiger kann Leistung an Erfüllung statt auf die Einlageverpflichtung sein.

BGH v. 21.3.1983 – II ZR 113/82, GmbHR 1983, 238: Ein Kommanditanteil kann aufschiebend bedingt auf die Eintragung der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister erworben werden, um eine Haftung gemäß § 176 Abs. 2 HGB zu vermeiden.

BGH v. 14.11.1977 – II ZR 95/76, NJW 1978, 1000: Die Gesellschafter einer Publikums-KG können diese ermächtigen, Aufnahmeverträge mit weiteren Kommanditisten zu schließen.

BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607: Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ist nur dann keine Einlage, wenn sich der Vorgang seinem wirtschaftlichen Gehalt nach wie eine im Geschäftsverkehr zwischen Fremden übliche Veräußerung darstellt.

BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593: Keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn der Gegenwert des übertragenen Wirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird und sich die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten.

BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BFHE 242, 240 = GmbHR 2013, 1218: Buchwerteinbringung: Keine Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG.

BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 = GmbHR 2013, 1210: BVerfG-Vorlage: Fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?

BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, GmbHR 2012, 1193: Keine Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen gegen ein den Buchwert nicht überschreitendes Entgelt.

BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 = GmbHR 2010, 724: Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften – Subjektsteuerprinzip – Verfassungskonforme Auslegung von § 6 Abs. 5 EStG – Keine Anfrage i.S.d. § 11 Abs. 3 FGO im AdV-Verfahren bei materieller Rechtsfrage.

BFH v. 7.4.2010 – I R 55/09, BStBl. II 2010, 1094 = GmbHR 2010, 1104: Auch eine Bargründung oder -kapitalerhöhung mit einem Aufgeld (Agio) in Form eines Mitunternehmeranteils kann umwandlungssteuerrechtlich Sacheinlage sein.

BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 = GmbHR 2009, 48: Sacheinlage in KG als Veräußerungsgeschäft – Teilbetriebsfiktion im Umwandlungssteuerrecht – Realisierung stiller Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätte: Aufgabe der sog. Theorie der finalen Entnahme.

BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 = GmbHR 2008, 548: Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine gewerbliche Personengesellschaft gegen die Gewährung von Mitunternehmeranteilen begründet keine Einlage i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG 2000 – Zweck der Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG 2000 – Keine Anwendbarkeit der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 2000 für Gesellschafterdarlehen.

OLG Frankfurt v. 9.5.2007 – 13 U 195/06, GmbHR 2007, 1326: Die Firmierung als GmbH & Co. KG ist ausreichend, um eine Haftung des Kommanditisten vor Eintragung der KG nach § 176 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuschließen.

BMF v. 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684: Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem sog. Kapitalkonto II.

BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279: Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG.

BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314: Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG).

BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713: Behandlung der Einbringung zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft.

### Musterformulierungen

*Krämer/Friedl* in Formularbuch Recht und Steuern, A. 3.01 (Einbringung in Personenhandels-gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten)

*Krämer/Friedl* in Formularbuch Recht und Steuern, A. 3.04 (Einbringung GmbH & Co. KG in Komplementär-GmbH im Wege der erweiterten Anwachsung)

*Schlitt/Bortfeldt* in Reichert, GmbH & Co. KG, Formular § 62 II (Übertragung von Kommandit- und GmbH-Anteilen)

### Weitere Stichwörter

→ *Anwachsung*; → *Einlagen und Haftsummen*; → *Eintritt eines neuen Gesellschafters*; → *Gründung*; → *Haftung des Kommanditisten*; → *Sonderbetriebsvermögen*; → *Übertragung von Gesellschaftsanteilen*; → *Umwandlung*