

OKTOBER 04/2009

Gestaltungsberatung Ertragssteuerrecht

Keine Übergangsbesteuerung bei Einbringung eines Einzelunternehmens nach § 24 UmwStG

Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 14.11.2007

I. Ausgangslage

Nicht nur im Bereich von gewerblichen Unternehmen geht der Trend zur Bündelung von Ressourcen im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen. Auch und insbesondere bei Freiberuflern stellt sich häufig die Frage eines Zusammenschlusses zur zukünftigen gemeinsamen Kooperation in einer Kanzlei oder Praxis.

In der Praxis kommt es besonders häufig vor, dass eine bestehende Praxisgemeinschaft – zumeist in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) - einen weiteren Berufsträger aufnehmen möchte. Dieser wird dabei regelmäßig seine bisherige Einzelpraxis in die bestehende Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringen.

Um entsprechende ertragssteuerliche Belastungen zu vermeiden wird dabei regelmäßig eine Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG angestrebt.

II. Problemansatz und bisherige Auffassung der Finanzverwaltung

Im freiberuflichen Bereich wird der Gewinn zumeist nach § 4 Absatz (3) EStG durch Ermittlung des Überschusses über die Einnahmen ermittelt. Dies trifft dabei i.d.R. sowohl für die einzubringende Einzelpraxis als auch die aufnehmende Personengesellschaft zu. Ebenso wird zumeist aus Gründen der einfachen Handhabung eine Einnahme-Überschuss-Rechnung weiterhin angestrebt sein.

Die Finanzverwaltung vertrat bisher jedoch die Ansicht, dass im Falle einer Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG eine Einbringungsbilanz auch dann aufzustellen ist und die sog. Übergangsbesteuerung auch dann erfolgen müsse, wenn nach § 24 UmwStG eine Buchwertfortführung erfolgt und die Personengesellschaft die bisher von dem einzubringenden Betrieb (Einzelpraxis) gewählte Gewinnermittlung nach § 4 Absatz (3) EStG nahtlos fortführt (siehe OFD Hannover v. 25.01.2007 in DB 2007, 722).

Die mehrfach durch die Finanzverwaltung bestätigte Auffassung stellte bei früheren Gestaltungsmaßnahmen oftmals ein Hindernis zur Einbringung einer Einzelpraxis in eine bestehende Gesellschaft dar, da zwingend eine Übergangsbesteuerung vorgenommen werden musste und somit – trotz Fortführung der Buchwerte nach § 24 UmwStG - eine ertragssteuerliche Belastung einherging. Das galt selbst dann, wenn die aufnehmende Personengesellschaft die Gewinnermittlung nach § 4 Absatz (3) EStG fortführte.

III. Klärung durch Rechtsprechung

Die Auffassung der Finanzverwaltung dürfte nunmehr durch Urteil des BFH vom 14.11.2007 (XI R 32/06 in BFH/NV 2008, 385) hinfällig sein. Denn der BFH hat entschieden, dass in den Fällen, in denen eine Einzelpraxis nach § 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu Buchwerten in eine bestehende Personengesellschaft eingebracht wird und sowohl die eingebrachte Einzelpraxis als auch die aufnehmende Personengesellschaft zukünftig ihren Gewinn durch eine Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Absatz (3) EStG ermitteln, eine Übergangbesteuerung nicht erfolgt. Es ist dementsprechend auch keine Einbringungsbilanz zu erstellen.

Eine Übergangbesteuerung mit entsprechender Pflicht zur Erstellung einer Einbringungsbilanz ist daher nur noch in den – eher seltenen – Fällen der Buchwertaufstockung erforderlichlich.

Zwar handelt es sich bei der Entscheidung um ein nicht veröffentlichtes Urteil, allerdings sind keine Anhaltspunkte erkennbar, die einer Anwendung dieser ohnehin bereits länger in der Literatur vertretenen Auffassung entgegen sprechen. Allerdings kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung an ihrer bisherigen Auffassung - entgegen höchstrichterlicher Rechtssprechung - weiter festhält. Dennoch kann in dem vorgenannten Urteil eine Chance zur ertragssteuerneutralen Gestaltung bei entsprechenden Sachverhalten gesehen werden, die u.U. im Vorfeld einer konkrete Beratung bedarf.

IV. Beratungshinweis

Unter Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils sollten somit insbesondere in Fällen von Zusammenschlüssen freiberuflicher Unternehmen ertragssteuerliche Belastungen nicht mehr möglichen Gestaltungen entgegenstehen. Es lassen sich unter Anwendung der Grundsätze des Urteils bei entsprechender Umsetzung Einzelpraxen- und Kanzleien ertragssteuerneutral in bereits bestehende Personengesellschaften einbringen, sofern neben der Buchwertfortführung auch weiterhin eine Gewinnermittlung nach § 4 Absatz (3) EStG erfolgt.

Gerne stehen wir Ihnen und Ihren Mandanten bei weiteren Fragen rund um die Thematik der Einbringungsvorgänge auch in einem persönlichen Gespräch zur Verfügung.

Ihr Ansprechpartner:

Norbert Weßler

Rechtsanwalt & Diplom-Finanzwirt

norbert.wessler@s-h-p.com

KANZLEI FÜR RECHT UND STEUERN
SHP Schneck, Hofmann & Partner
Rechtsanwälte Fachanwälte Steuerberater

WIR BERATEN BERATER !

Dormagener Str. 76-78, 50129 Bergheim
Tel 02271 757771; Fax 02271 757773
eMail info@s-h-p.com
web www.s-h-p.com

Partnerschaftsgesellschaft eingetragen im Handelsregister
des Amtsgerichtes Essen unter PR 12 26
geschäftsführender Gesellschafter:
Jörg Schneck, Dirk Hofmann, Dr. Klaus Bienemann