

# Schriftliche StB-Prüfung 2020: Umwandlungssteuerrecht

## 6.–8. Teil des UmwStG (§§ 20–25 UmwStG)

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck\*

Das Umwandlungssteuerrecht gehört eindeutig zu den „Dauerbrennern“ der schriftlichen StB-Prüfung. Es kann sowohl am zweiten Tag als auch am dritten Tag der StB-Prüfung Prüfungsgegenstand sein.<sup>1</sup> Das UmwStG lässt sich hinsichtlich seiner Systematik in zwei Kernbereiche – den 2.–5. Teil des UmwStG sowie den 6.–8. Teil des UmwStG – unterteilen. Dabei hängt die Anwendung dieser beiden Bereiche u. a. entscheidend von der zivilrechtlichen Einordnung des Umwandlungsvorgangs ab. Der 2.–5. Teil des UmwStG sowie das Zusammenspiel der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Einstufung haben wir bereits umfassend thematisiert.<sup>2</sup> Der nachfolgende Beitrag schließt hieran an und stellt eine Vertiefung dar. Im Fokus steht dabei der 6.–8. Teil des UmwStG. Die Vorgehensweise in einer Klausurlösung wird aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht zusammenfassend dargestellt. Kurze Übungsfälle sowie Übersichten veranschaulichen den Lösungsaufbau und helfen damit beim Verständnis.

### NWB Datenbank

Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand. Laden Sie hierzu die für Sie bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Umwandlungssteuerrecht** aus der NWB Datenbank herunter, NWB YAAAAH-44370.

## I. Allgemeines

### 1. §§ 20–25 UmwStG in der StB-Prüfung

Der 6.–8. Teil des UmwStG behandelt

- ▶ **Einbringungsvorgänge**
  - in Kapitalgesellschaften – KapG (§ 20 UmwStG),
  - in Personengesellschaften – PersG (§ 24 UmwStG),
- ▶ den **Anteilstausch** (§ 21 UmwStG) sowie
- ▶ den **Formwechsel** einer PersG in eine KapG (§ 25 UmwStG).

Auffällig ist, dass dieser Bereich des UmwStG sehr häufig Prüfungsgegenstand ist, wie die nachfolgende Übersicht zeigt:

Prüfungs-jahr	Tag der StB-Prüfung	Inhalt	Gewichtung
2016*	3. Tag	§ 24 UmwStG	ca. 30 Punkte
2014	3. Tag	§ 24 UmwStG	10 Punkte
2013	2. Tag	§§ 20, 22 UmwStG	14 Punkte
2011	2. Tag	§ 24 UmwStG	4 Punkte
2009	2. Tag	§ 25 i. V. mit §§ 20, 22 UmwStG	23 Punkte
2006	2. Tag	§ 20 UmwStG	24 Punkte
2002	2. Tag	§ 20 UmwStG	17 Punkte

\*Die Informationen zu den Prüfungen 2015–2019 stammen aus Berichterstattungen von Prüfungsteilnehmern, da die Klausuren dieser Jahre nicht veröffentlicht wurden.

### 2. Anwendbarkeit des 6.–8. Teils des UmwStG

Wie bereits eingangs erläutert, beinhaltet das UmwStG zwei Kernbereiche, den 2.–5. Teil sowie den 6.–8. Teil des UmwStG. Daher gilt es auch in einer Klausur, zunächst durch die Prüfung des sachlichen und persönlichen Anwendungsbezugs festzulegen, welcher dieser Bereiche greift. Maßgebend sind die Vorschriften des § 1 Abs. 1 i. V. mit Abs. 2 UmwStG bzw. § 1 Abs. 3 i. V. mit Abs. 4 UmwStG.

#### a) Sachliche Anwendbarkeit

Die sachliche Anwendbarkeit für die Vorschriften des 6.–8. Teils des UmwStG ergibt sich aus § 1 Abs. 3 UmwStG und ist demnach abhängig von der **zivilrechtlichen** Einordnung des Umwandlungsvorgangs. In SteuerStud 3/2020<sup>3</sup> haben wir den grundlegenden Zusammenhang zwischen Zivil- und Steuerrecht umfassend dargestellt. Für die Anwendung des 6.–8. Teils des UmwStG wird nachfolgend dieses Zusammenspiel nochmals kurz aufgegriffen.

\* Lars Nüdling, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist freiberuflicher Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Zuvor war er als Dozent an der Hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege in Rotenburg an der Fulda in der Ausbildung des gehobenen Dienstes der hessischen Steuerverwaltung tätig. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

1 Lesen Sie die Themenauswertung der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre, SteuerStud-Ausgabe 3/2019; hier: zur Klausur aus dem Ertragsteuerrecht s. Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, NWB UAAAH-02256; zur Klausur zu Buchführung und Bilanzierung s. Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2019 S. 203, NWB EAAAH-02257.

2 Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216, NWB PAAAH-36743, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 49, NWB BAAAH-36765.

3 Vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216, NWB PAAAH-36743.

Mit Ausnahme des **Formwechsels**, bei dem lediglich das Rechtskleid gewechselt wird, ist eine Umwandlung durch einen **Vermögensübergang** gekennzeichnet. Es kommt zum Eigentumswechsel der Vermögensgegenstände und zum Übergang von Rechtsbeziehungen (Schulden, Mietverträge etc.). Dieser Vermögensübergang kann per **Einzelrechtsnachfolge** oder aber über das UmwG per **Gesamtrechtsnachfolge** erfolgen.

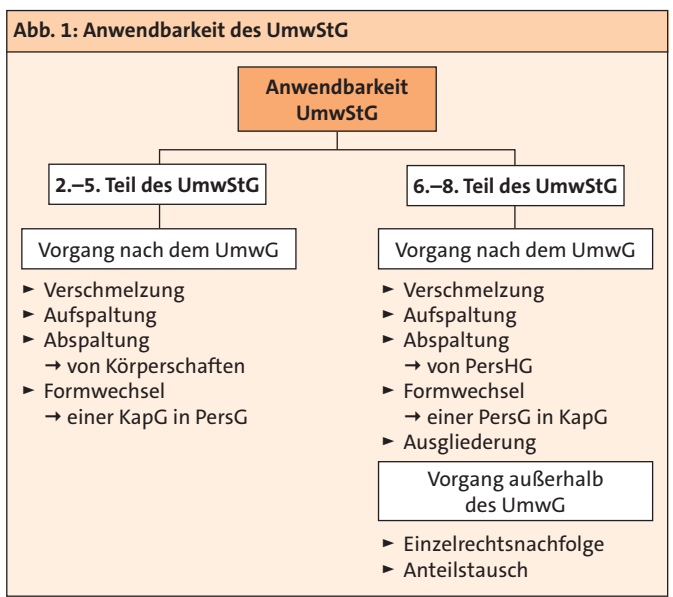
**MERKE**

Der zivilrechtliche Grundfall der Vermögensübertragung erfolgt per **Einzelrechtsnachfolge**. Das UmwG ermöglicht unter gewissen Formerfordernissen hierfür die **Gesamtrechtsnachfolge**. Wird nur das Rechtskleid gewechselt, handelt es sich um einen **Formwechsel**.

Für den Anwendungsbereich des 6.–8. Teils des UmwStG sind zivilrechtlich nach § 1 Abs. 3 Nr. 1–5 UmwStG **sämtliche Varianten** – eine Umwandlung nach dem UmwG per Gesamtrechtsnachfolge bzw. per Formwechsel oder eine Übertragung per Einzelrechtsnachfolge – **denkbar**:

- ▶ **§ 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG:** Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung von Personenhandelsgesellschaften (PersHG),
- ▶ **§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG:** Ausgliederung (nicht rechtsformspezifisch),
- ▶ **§ 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG:** Formwechsel einer PersG in eine KapG,
- ▶ **§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG:** Einbringung per Einzelrechtsnachfolge in eine KapG oder PersG,
- ▶ **§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG:** Austausch von Anteilen an KapG.

In Abgrenzung zum 2.–5. Teil des UmwStG kommt es u. a. darauf an, welche Rechtsform der übertragende bzw. der übernehmende Rechtsträger besitzt. So fällt bspw. die Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung von Körperschaften unter den 2.–5. Teil des UmwStG, der gleiche zivilrechtliche Vorgang von PersHG aber unter den 6.–8. Teil des UmwStG.



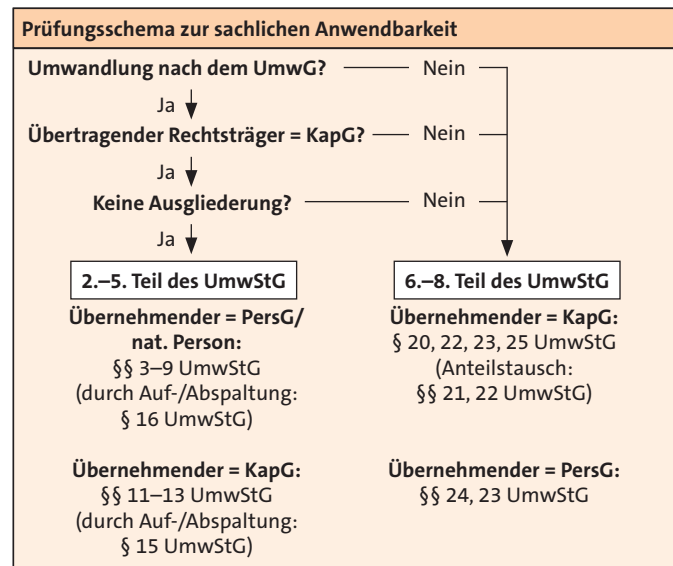
Bezüglich der Prüfsystematik in einer Klausur ist demnach stets zunächst eine zivilrechtliche Einordnung vorzunehmen, auf welcher die steuerrechtliche Lösung dann aufbaut. Dabei ist streng darauf zu achten, welche Rechtsform die beteiligten Rechtsträger aufweisen.

**TIPP**

Die Lösung einer Aufgabe zum Umwandlungssteuerrecht erfordert stets **zunächst eine zivilrechtliche und anschließend eine steuerliche Beurteilung**.

Bei der **Prüfung der sachlichen Anwendbarkeit** können nachfolgende Fragestellungen helfen:

- ▶ Handelt es sich um eine Umwandlung nach dem UmwG?
- ▶ Ist der übertragende Rechtsträger eine KapG?
- ▶ Handelt es sich nicht um eine Ausgliederung?



**b) Persönliche Anwendbarkeit**

Neben der sachlichen Anwendbarkeit muss zudem überprüft werden, ob die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger die persönlichen **Ansässigkeitsvoraussetzungen** nach § 1 Abs. 4 UmwStG erfüllen.

Der **übernehmende Rechtsträger** muss gem. **§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG**

- ▶ nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Staats gegründet sein und
- ▶ seinen Sitz (§ 11 AO) in der EU/einem EWR-Staat haben sowie
- ▶ den Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) in der EU/einem EWR-Staat haben.

Hinsichtlich des **übertragenden Rechtsträgers** gilt außer in den Fällen des Anteilstauschs nach § 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG Folgendes:

Ist er eine **Gesellschaft**, muss er gem. **§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. a i. V. mit Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG**

- ▶ nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Staats gegründet sein und
- ▶ seinen Sitz (§ 11 AO) in der EU/einem EWR-Staat haben sowie
- ▶ den Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) in der EU/einem EWR-Staat haben.

Handelt es sich um eine **natürliche Person**, muss diese gem. **§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. b i. V. mit Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG**

- ▶ ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) in der EU/einem EWR-Staat haben und
- ▶ nicht aufgrund eines DBA als außerhalb des Hoheitsgebiets dieser Staaten ansässig angesehen werden.

Ungeachtet dessen kann auch jede andere natürliche Person oder Gesellschaft einbringender Rechtsträger, übertragender Rechtsträger oder (bei Gesellschaften auch) umwandelnder Rechtsträger sein, wenn das deutsche **Besteuerungsrecht** an den **erhaltenen Anteilen** nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist (**§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG**).

Die Vorschrift des **§ 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG** ist in den Fällen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersG nach **§ 24 UmwStG nicht anzuwenden** (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG).

**3. Prüfschema**

Die Vorschriften der §§ 20–25 UmwStG lassen sich systematisch nach einem bestimmten Prüfschema lösen:

Prüfungsschema zum 6.–8. Teil des UmwStG
a) Zivilrechtliche Beurteilung der Umwandlung
b) Steuerrechtliche Beurteilung der Umwandlung
aa) Anwendbarkeit des UmwStG
bb) Steuerlicher Übertragungstichtag (Rückwirkung)
cc) Übernehmender Rechtsträger
dd) Übertragender Rechtsträger (Einbringender)

Im Prüfungsschritt „a) **Zivilrechtliche Beurteilung der Umwandlung**“ müssen Sie feststellen, ob eine Verschmelzung, eine Spaltung, ein Formwechsel oder aber ein Fall der Einzelrechtsnachfolge gegeben ist. Zudem sind Ausführungen zum Zeitpunkt der Wirksamkeit (Eintrag im Handelsregister und Umwandlungstichtag) sowie zur handelsbilanziellen Behandlung (Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers und Wertansatz des übernehmenden Rechtsträgers) erforderlich.<sup>4</sup>

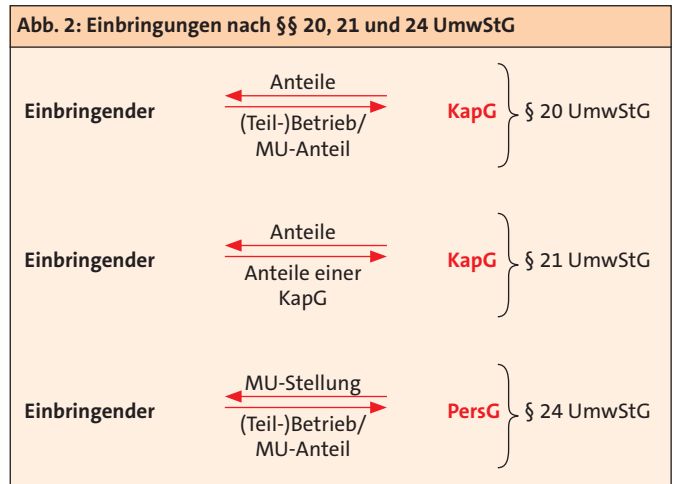
Den Schritt „b) **Steuerrechtliche Beurteilung der Umwandlung**“ werden wir schwerpunktmäßig im nachfolgenden Kapitel erörtern.

**TIPP**

Aufgrund der Systematik des Gesetzes und der gegenseitigen Abhängigkeit der einzelnen Vorschriften, empfiehlt es sich, die **Prüfreihefolge möglichst einzuhalten**.

**II. Steuerrechtliche Beurteilung**

In Abhängigkeit von dem Einbringungsgegenstand und dem übernehmenden Rechtsträger lassen sich die nachfolgend beschriebenen Umwandlungsvorgänge wie folgt unterscheiden:



**1. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG (inkl. Formwechsel nach § 25 UmwStG)**

**a) Anwendbarkeit des UmwStG**

**aa) Zivilrechtliche Verknüpfung**

Zur sachlichen und persönlichen Anwendbarkeit vgl. bereits Kap. I.2.a) und b). Die Vorschriften über die Einbringung von Betriebsvermögen (BV) in eine KapG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gelten somit insbesondere bei einer Übertragung<sup>5</sup>

- ▶ per **Gesamtrechtsnachfolge** durch
  - Verschmelzung von PersHG auf eine KapG,
  - Auf- und Abspaltung von Vermögensteilen einer PersHG auf eine KapG,
  - Ausgliederung von Vermögensteilen eines Einzelkaufmanns, einer PersHG oder einer KapG auf eine KapG;
- ▶ per **Einzelrechtsnachfolge** durch
  - Sacheinlage (§ 5 Abs. 4 GmbHG bzw. § 27 AktG) bei Gründung einer KapG,
  - Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln (§ 56 GmbHG, §§ 183, 194, 205 AktG) bei einer bestehenden KapG;
- ▶ per **Formwechsel** einer PersHG in eine KapG. Der Formwechsel wird ertragsteuerlich wie ein Rechtsträgerwechsel behandelt (vgl. § 25 UmwStG).

**bb) Gegenstand der Einbringung und Gegenleistung**

Neben den allgemeinen sachlichen und persönlichen Voraussetzungen nach § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG muss auch eine „**Sacheinlage**“ gegeben sein. § 20 Abs. 1 UmwStG verwendet diesen Begriff für die Einbringung eines

- ▶ Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils (**steuerfunktionale Einheit**)
- ▶ in eine **KapG**
- ▶ gegen Erhalt von **neuen Anteilen** an dieser Gesellschaft.

<sup>4</sup> Siehe hierzu ausführlich Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216, NWB PAAAH-36743.  
<sup>5</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 01.44.

Demnach fallen **nicht** in den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG Übertragungen von

- ▶ einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgütern (WG),
- ▶ einer Vielzahl einzelner WG, die keinen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil bilden,
- ▶ Privatvermögen (PV).

**FALL 1** ▶ Der nicht im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmer Harry Hirsch (H), wohnhaft in München, wandelt seinen Betrieb zum 1.1.20 in eine GmbH um.

**LÖSUNG** ▶ Die Übertragung des Betriebs erfolgt per Sacheinlage (Einzelrechtsnachfolge) gem. § 5 Abs. 4 GmbHG. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG ist der 6.–8. Teil des UmwStG anwendbar. Die Ansässigkeitsvoraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG sind erfüllt. H tätigt eine Sacheinlage, da er i. R. der Gründung seinen Betrieb in eine KapG einbringt und als Gegenleistung Anteile an der KapG erhält (§ 20 Abs. 1 UmwStG).

**Beachte:** Die Umwandlung kann hier nicht i. R. der Gesamtrechtsnachfolge durch Ausgliederung erfolgen, da H kein eingetragener Kaufmann ist (§ 152 UmwG). Wäre die Firma des H im Handelsregister eingetragen gewesen, hätte die Umwandlung i. R. einer Ausgliederung erfolgen können. Steuerlich käme es jedoch zu keiner abweichenden Beurteilung, denn § 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG erklärt den 6.–8. Teil des UmwStG ebenfalls für anwendbar.

Probleme ergeben sich insbesondere bei der Zurückbehaltung von WG i. R. **der Umwandlung**. Die Einbringung eines Betriebs erfordert zwar nicht, dass sämtliche WG des BV auf die KapG übertragen werden. Unerlässlich ist jedoch die Einbringung aller **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen**.<sup>6</sup> Liegen die Voraussetzungen einer Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung nicht vor, sind die im eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern.

**FALL 2** ▶ U möchte sein Einzelunternehmen in eine GmbH ausgliedern. In dem Betrieb des U befindet sich u. a. ein Pkw sowie sein Geschäftsgrundstück. Er überlegt, diese beiden WG nicht auf die zu gründende GmbH zu übertragen. Stattdessen würde er sie gerne behalten und dann an die Gesellschaft vermieten.

**LÖSUNG** ▶ Die alleinige Zurückbehaltung des Pkw wäre unschädlich für die Anwendung des § 20 UmwStG, da es sich nicht um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Die Überführung des Grundstücks in sein PV dagegen würde die Anwendung des § 20 UmwStG ausschließen, da das Betriebsgrundstück funktional wesentlich für den Betrieb ist. Auch die anschließende Vermietung an die GmbH ändert hieran nichts.<sup>7</sup>

Zudem muss die Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft für das eingebrachte Vermögen zumindest z. T. in neuen **Gesellschaftsanteilen** bestehen; ausreichend ist, dass die Sacheinlage als Aufgeld erbracht wird. Somit fallen mangels Gewährung neuer Anteile die verdeckte Einlage<sup>8</sup> bzw. die verschleierte Sachgründung (Sachkapitalerhöhung) nicht in den Anwendungsbereich von § 20 UmwStG.<sup>9</sup>

### b) Steuerlicher Übertragungstichtag

Die Einbringung nach § 20 UmwStG erfolgt steuerlich grds. zu dem Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum an dem eingebrachten Vermögen auf die übernehmende Gesell-

schaft übergeht.<sup>10</sup> Man spricht von dem „**steuerlichen Übertragungstichtag**“ bzw. „**Einbringungszeitpunkt**“. Dieser darf nicht verwechselt werden mit dem zivilrechtlichen Umwandlungstichtag.

Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt in den Fällen der **Einzelrechtsnachfolge** regelmäßig zu dem im Einbringungsvertrag vorgesehenen Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten. Liegt eine **Gesamtrechtsnachfolge** vor, geht das wirtschaftliche Eigentum spätestens im Zeitpunkt der Eintragung in das Register über. Abweichend davon darf der steuerliche Übertragungstichtag gem. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG auf Antrag der übernehmenden Gesellschaft um bis zu acht Monate zurückbezogen werden (**steuerliche Rückwirkung**<sup>11</sup>).

Liegt zivilrechtlich eine **Verschmelzung oder Spaltung** vor, orientiert sich der steuerliche Übertragungstichtag an dem Tag der handelsrechtlichen Schlussbilanz i. S. des **§ 17 Abs. 2 UmwG**. Die Bilanz darf danach auf einen höchstens **acht Monate** vor der Anmeldung der Umwandlung beim Handelsregister liegenden Stichtag aufgestellt werden.

Da § 20 UmwStG auch Anwendung für Umwandlungen außerhalb des UmwG haben kann, existiert für die **Einbringungen per Einzelrechtsnachfolge** eine separate Regelung in **§ 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG**. Hier besteht ein Wahlrecht: Die Einbringung darf auf einen Tag 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 BV auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.

Die Rückwirkungsfiktion wird ausdrücklich ausgeschlossen für **Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum**.

Beim **Formwechsel** einer PersG in eine KapG wird über **§ 25 Satz 2 UmwStG** auf die Anwendung von § 9 Satz 2 und 3 UmwStG verwiesen. Weil beim Formwechsel kein Vermögen übertragen wird, sieht das Zivilrecht im UmwG auch keine handelsrechtliche Rückbeziehungsmöglichkeit vor.

Daher enthält **§ 9 UmwStG** eine eigenständige steuerliche Rückwirkungsregelung. Die Übertragungs- bzw. die Eröffnungsbilanz i. S. des § 9 Satz 2 UmwStG ist grds. auf den Zeitpunkt der Registereintragung des Formwechsels (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) aufzustellen. Diese Bilanzen können nach § 9 Satz 3 UmwStG auch für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens **acht Monate vor der Anmeldung** des

6 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 20.06.

7 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 20.06.

8 Zur Vertiefung hierzu s. die Fallstudie von Suck, SteuerStud 4/2020 S. 267, NWB EAAAH-40953.

9 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. E 20.10.

10 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 20.13.

11 Zu Rückwirkungsfiktionen des UmwStG ausführlich vgl. bereits Weiss, SteuerStud 4/2017 S. 203, NWB LAAAG-37498 (Schaubild) und S. 240, NWB VAAAG-37499 (Beitrag).

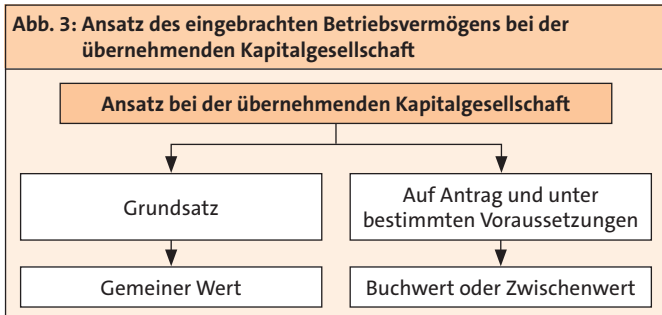
Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt (Übertragungstichtag).

**c) Übernehmender Rechtsträger**

Aus Sicht des übernehmenden Rechtsträgers stellt sich die Frage, wie die einzelnen WG der erhaltenen steuerfunktionalen Einheit (z. B. WG eines Einzelunternehmens) zu bewerten und in einer evtl. Eröffnungsbilanz anzusetzen sind. Die Einbringung stellt einen tauschähnlichen Vorgang dar. Grundsätzlich gilt aus der Anwendung des § 6 Abs. 6 EStG beim Tausch der Ansatz mit dem gemeinen Wert.

So sieht auch § 20 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG den Ansatz des eingebrachten BV bei der übernehmenden KapG grds. mit dem **gemeinen Wert** vor. Dieser Wertansatz gilt nach dem Willen des Gesetzgebers sowohl für die bilanzierten als auch die nicht bilanzierten WG (nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des Anlagevermögens sowie den Geschäfts- und Firmenwert), obwohl das der Wortlaut des Gesetzes, im Gegensatz zu § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG und § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, nicht vorschreibt.

Um die Steuerneutralität zu gewährleisten, kann abweichend vom Grundsatz das eingebrachte BV auf Antrag auch mit dem **Buchwert** oder einem **Zwischenwert** (zwischen Buchwert und gemeinem Wert) angesetzt werden (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Dieses Bewertungswahlrecht geht dabei als *lex specialis* den allgemeinen Bewertungsvorschriften (insbesondere § 8 Abs. 1 KStG i. V. mit § 6 EStG) vor.



Die Anwendung des Wahlrechts kommt jedoch nur in Betracht, wenn die nachfolgenden **Voraussetzungen gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kumulativ erfüllt** sind:

- ▶ Es ist sichergestellt, dass das übernommene BV auch später bei der übernehmenden KapG der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt.
- ▶ Die Passivposten (ohne Eigenkapital) übersteigen nicht die Aktivposten des eingebrachten Vermögens.
- ▶ Das Besteuerungsrecht des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Vermögens wird nicht ausgeschlossen oder beschränkt.
- ▶ Der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, beträgt nicht mehr als
  - 25 % des Buchwerts des eingebrachten BV oder
  - 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten BV.

**FALL 3** ▶ Der Stpfl. F wandelt zum 1.1.20 sein Einzelunternehmen in eine GmbH um. Bilanz des Betriebs zum 31.12.19:

Einzelunternehmen F			
Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva (gem. Wert 600.000 €)	500.000 €	Kapital	50.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>500.000 €</b>		<b>500.000 €</b>

Ein Firmenwert existiert nicht. Die Umwandlung soll weitestgehend steuerneutral erfolgen.

**LÖSUNG** ▶ Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wären grds. die gemeinen Werte in der Eröffnungsbilanz der GmbH anzusetzen. Alternativ könnte unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auch der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden.

<b>Gemeiner Wert:</b>	div. Aktiva	600.000 €	Verbindl.	450.000 €
<b>Buchwert:</b>	div. Aktiva	500.000 €	Verbindl.	450.000 €
<b>Zwischenwert:</b>	div. Aktiva	> 500.000 €		
		< 600.000 €	Verbindl.	450.000 €

Die steuerlichen Konsequenzen in Bezug auf die Umwandlung ergeben sich insbesondere beim Einbringenden (übertragender Rechtsträger). Bei der KapG stellt sich jedoch die Frage nach der weiteren bilanziellen Behandlung der **übernommenen WG** (z. B. AfA). Die Regelungen hierzu finden sich in § 23 UmwStG. Da die Vorschrift auch für den Anteilstausch nach § 21 UmwStG und für die Einbringung in eine PersG nach § 24 UmwStG anwendbar ist, erfolgt die diesbzgl. Erläuterung zusammengefasst unter Kap. II.4.

**d) Übertragender Rechtsträger (Einbringender)**

Der Einbringende überträgt i. R. der Umwandlung seinen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil (steuerfunktionale Einheit) und erhält als Gegenleistung Gesellschaftsrechte. Dieser Tausch stellt eine **Anschaffung** (von Anteilen) und **Veräußerung** (der steuerfunktionalen Einheit) zugleich dar. Es kommt zum Verkauf der steuerfunktionalen Einheit und daher auch zur Anwendung von § 16 EStG. Grundsätzlich müsste also der Einbringende die stillen Reserven aufdecken.

Das UmwStG verfolgt jedoch gerade das Ziel, Umstrukturierungsvorgänge **steuerneutral** zu vollziehen.<sup>12</sup>

Im Rahmen des § 20 UmwStG wird dies über die **Wertverknüpfung** in § 20 Abs. 3 UmwStG erreicht. Der seitens des übernehmenden Rechtsträgers gewählte Wertansatz (vgl. Kap. II.1.c)) – also der gemeine Wert, Buchwert oder Zwischenwert – gilt nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG als Veräußerungspreis für die steuerfunktionale Einheit. Somit kann über den Buchwertansatz eine Gewinnbesteuerung nach § 16 EStG vermieden werden. Die Besteuerung der stillen Reserven gehen dabei aber nicht verloren. Vielmehr „springen“ diese auf die erhaltenen Anteile über, weil § 20

<sup>12</sup> Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216, NWB PAAAH-36743.

Abs. 3 Satz 1 UmwStG hinsichtlich der Anschaffungskosten (AK) ebenfalls eine Wertverknüpfung vorsieht.

Abb. 4: Wertverknüpfung in § 20 Abs. 3 UmwStG	
<b>Wertansatz KapG</b> § 20 Abs. 2 UmwStG ▶ Buchwert ▶ Zwischenwert ▶ Gemeiner Wert	→ <b>Veräußerungspreis</b> + <b>Anschaffungskosten</b> § 20 Abs. 3 UmwStG Wertverknüpfung

**LÖSUNG FALL 3 – FORTFÜHRUNG** ▶ Aufgrund der gewünschten Steuerneutralität erfolgt der Wertansatz in der GmbH mit dem Buchwert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Die diversen Aktiva sind daher mit 500.000 € und die Verbindlichkeiten mit 450.000 € anzusetzen. Nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt dieser Wert i. H. von (500.000 € - 450.000 € =) 50.000 € als Veräußerungspreis i. R. der Gewinnermittlung nach § 16 EStG. Da das Eigenkapital im Einzelunternehmen exakt diesem Betrag entspricht, wären somit keine stillen Reserven zu versteuern. Die AK für die GmbH-Anteile betragen ebenfalls 50.000 €.

Beim Ansatz mit dem Zwischenwert bzw. gemeinen Wert entsteht aus Sicht des Einbringenden ein **Veräußerungsgewinn**. Die Betriebsveräußerung ist unter gewissen Voraussetzungen (z. B. Altersgrenze) steuerlich begünstigt durch Gewährung eines **Freibetrags** und einer **tariflichen Ermäßigung**. Klarstellend regelt hier § 20 Abs. 4 UmwStG, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG nur anzuwenden ist, wenn der Ansatz mit dem **gemeinen Wert** erfolgte. In diesen Fällen ist § 34 Abs. 1 und 3 EStG nur anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht unter das Teileinkünfteverfahren fällt.

## 2. Anteilstausch nach § 21 UmwStG

### a) Anwendbarkeit des UmwStG

#### aa) Zivilrechtliche Verknüpfung

In Bezug auf die sachliche und persönliche Anwendbarkeit vgl. Kap. I.2.a) und b). Während für die Sacheinlage in § 1 Abs. 3 Nr. 1–4 UmwStG zivilrechtliche Übertragungsvorgänge normiert sind, fehlt eine solche Normierung für den Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG). Auf welche Weise der Austausch der Anteile realisiert wird, wird somit gesetzlich nicht definiert und ist folglich nicht auf bestimmte Vorgänge eingegrenzt. Gemäß der Auffassung des BMF, Schreiben v. 11.11.2011, gelten die Vorschriften über den Austausch von Anteilen an KapG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten insbesondere bei Übertragung<sup>13</sup>

- ▶ per **Gesamtrechtsnachfolge** durch
  - Ausgliederung von Vermögensteilen eines Einzelkaufmanns, einer PersHG, einer KapG auf eine KapG;
- ▶ per **Einzelrechtsnachfolge** durch
  - Sacheinlage (§ 5 Abs. 4 GmbHG bzw. § 27 AktG) bei Gründung einer KapG,
  - Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln (§ 56 GmbHG; §§ 183, 194, 205 AktG) bei einer bestehenden KapG.

Die zivilrechtlichen Anwendungsfälle ähneln denen im Bereich des § 20 UmwStG. Der Kernunterschied liegt im Einbringungsgegenstand.

### bb) Gegenstand der Einbringung und Gegenleistung

Neben den allgemeinen sachlichen und persönlichen Voraussetzungen nach § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG muss ein **Anteilstausch** gegeben sein. **§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** verwendet diesen Begriff für die Einbringung eines

- ▶ **Anteils an einer KapG**
- ▶ in eine (andere) **KapG**
- ▶ gegen Erhalt von **neuen Anteilen** an dieser (anderen) KapG.

**FALL 4** ▶ Stpfl. A ist zu 100 % beteiligt an der A-GmbH (AK 20.000 €, gemeiner Wert 30.000 €). Die Anteile hält er im PV. Er möchte eine Holding-GmbH gründen. Im Rahmen der Gründung bringt er seine Anteile an der A-GmbH ein. A wünscht dies steuerneutral durchzuführen.

**LÖSUNG** ▶ Die Übertragung der Anteile an der A-GmbH erfolgt per Einzelrechtsnachfolge i. R. einer Sachgründung nach § 5 Abs. 4 GmbHG. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG ist der 6.–8. Teil des UmwStG anwendbar. Die Ansässigkeitsvoraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG sind erfüllt. Es liegt ein Anteilstausch vor, weil A Anteile an einer KapG (A-GmbH) in eine andere KapG (Holding-GmbH) einbringt und als Gegenleistung Anteile an der Holding-GmbH erhält (§ 21 Abs. 1 UmwStG).

**Beachte:** Die Umwandlung kann nicht i. R. der Gesamtrechtsnachfolge durch Ausgliederung erfolgen, da A die Anteile im PV hält und kein eingetragener Kaufmann ist, § 152 UmwG.

### b) Steuerlicher Übertragungsstichtag

Für die Bestimmung des Zeitpunkts des Anteilstauschs ist auf den Zeitpunkt der Übertragung des **wirtschaftlichen Eigentums** der eingebrachten Anteile auf die übernehmende Gesellschaft abzustellen. Eine Rückwirkung existiert nicht, da die Vorschriften des §§ 2 und 20 Abs. 5 und 6 UmwStG nicht anzuwenden sind.

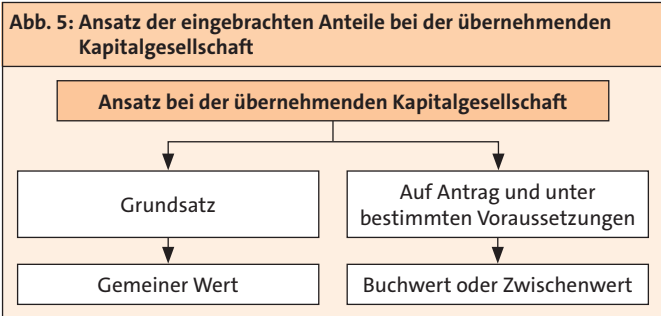
### c) Übernehmender Rechtsträger

Die übernehmende KapG hat die erhaltenen Anteile zu aktivieren. Fraglich ist auch hier die Bewertung. Wie der Name im § 21 UmwStG schon sagt, handelt es sich auch hier um einen „Tausch“, bei welchem grds. die **gemeinen Werte** maßgebend sind als Wertmaßstab. Diesen grds. Ansatz normiert **§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** für die übernehmende KapG.

Abweichend davon können nach **§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG** die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem **Buchwert** oder einem **Zwischenwert** angesetzt werden, wenn die **folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt** sind:

- ▶ Es handelt sich um einen qualifizierten Anteilstausch.
- ▶ Der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, beträgt nicht mehr als
  - 25 % des Buchwerts der eingebrachten Anteile oder
  - 500.000 €, höchstens jedoch der Buchwert der eingebrachten Anteile.

13 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 01.46



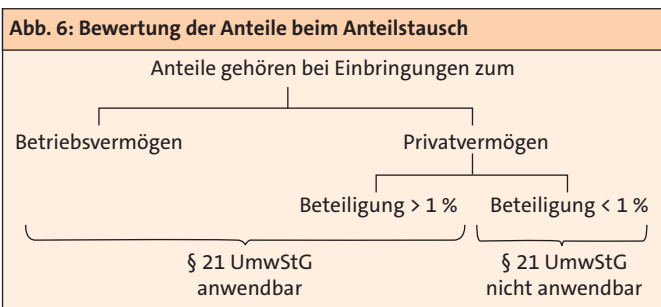
Wurden die Anteile im PV gehalten, ist § 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG zu beachten, wonach mangels Buchwerte die AK maßgebend sind.

Ein **qualifizierter Anteilstausch** ist gegeben, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat.

**LÖSUNG FALL 4 – FORTFÜHRUNG** Grundsätzlich sind die Anteile an der A-GmbH bei der Holding-GmbH mit dem gemeinen Wert (30.000 €) zu bilanzieren (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Da die Holding-GmbH aber nach dem Anteilstausch 100 % – und somit die Stimmrechtsmehrheit – an der A-GmbH besitzt, liegt ein qualifizierter Anteilstausch vor. Folglich werden auch keine sonstigen Gegenleistungen gewährt, so dass die Holding nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG die Anteile mit den AK des A i. H. von 20.000 € ansetzen kann.

**d) Übertragender Rechtsträger (Einbringender)**

Der Einbringende überträgt und **veräußert** somit i. R. des Anteilstauschs Anteile an einer KapG und erhält als Gegenleistung in Form einer **Anschaffung** Anteile an einer anderen KapG. Für den übertragenden Rechtsträger ist somit steuerlich insbesondere der Verkauf von Anteilen zu würdigen. Hierbei kommt es darauf an, ob die Anteile im **PV** (§ 17, § 20 Abs. 2 EStG) oder im **BV** (§ 13, § 15, § 18 EStG, ggf. § 16 EStG bei 100 % Beteiligung) gehalten werden.

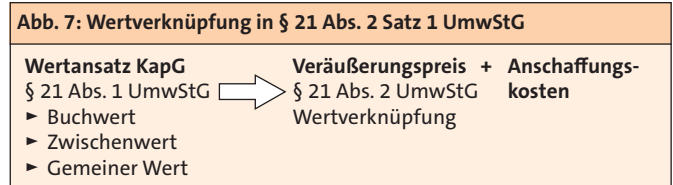


**aa) Anteile i. S. des § 20 Abs. 2 EStG**

Für Anteilseigner mit unwesentlichen Beteiligungen (kein § 17 EStG) im PV regelt § 20 Abs. 4a EStG, dass die Vorschriften des § 21 UmwStG nicht anwendbar sind und ein **steuerneutraler Tausch** gegeben ist. Stille Reserven werden somit ohne weitere Voraussetzungen nicht aufgedeckt. Die übernommenen Anteile treten steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile.

**bb) Anteile i. S. des § 17 EStG bzw. Anteile im Betriebsvermögen**

Wie im Bereich des § 20 UmwStG werden i. R. des Anteilstauschs über eine **Wertverknüpfung** zum gewählten Ansatz beim übernehmenden Rechtsträger ein **Veräußerungspreis** (für die weggetauschten Anteile) und die **AK** (für die erhaltenen Anteile) fingiert (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).



**LÖSUNG FALL 4 – FORTFÜHRUNG** A hält die Anteile an der A-GmbH im PV und ist zu mind. 1 % (hier 100 %) beteiligt. Es handelt sich um Anteile i. S. des § 17 EStG. Nach § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG gilt der von der Holding-GmbH gewählte angesetzte Wert von 20.000 € als Veräußerungspreis i. R. der Gewinnermittlung nach § 17 EStG. Da die ursprünglichen AK exakt diesem Betrag entsprechen, wären somit keine stillen Reserven zu versteuern. Die AK für die Anteile an der Holding-GmbH betragen ebenfalls 20.000 €.

Ähnlich wie im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG werden auch beim Anteilstausch **Freibeträge** (§ 17 Abs. 3 EStG, § 16 Abs. 4 EStG bei 100 % Beteiligung im BV) nur beim Ansatz mit dem **gemeinen Wert** zugänglich gemacht (§ 21 Abs. 3 UmwStG).

**3. Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG**

**a) Anwendbarkeit des UmwStG**

**aa) Zivilrechtliche Verknüpfung**

In Bezug auf die sachliche und persönliche Anwendbarkeit vgl. Kap. I.2.a) und b). Die Vorschriften über die Einbringung von BV in eine PersG gelten somit insbesondere bei einer Übertragung<sup>14</sup>

- ▶ per **Gesamtrechtsnachfolge** durch
  - Verschmelzung von PersHG auf PersHG,
  - Auf- oder Abspaltung von PersHG auf PersHG,
  - Ausgliederung aus KapG, PersHG oder Einzelunternehmen auf PersHG;
- ▶ per **Einzelrechtsnachfolge** durch
  - Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen,
  - Einbringung eines Einzelunternehmens in eine PersG,
  - Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmen zu einer PersG,
  - Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine PersG und
  - infolge Aufstockung eines bereits bestehenden Mitunternehmeranteils (Kapitalerhöhung).

**bb) Gegenstand der Einbringung und Gegenleistung**

Um in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG zu gelangen, muss neben § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG auch § 24

14 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 01.47

Abs. 1 UmwStG erfüllt sein, wonach es sich um eine Einbringung

- ▶ eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils (**steuerfunktionale Einheit**)
- ▶ in eine **PersG**
- ▶ gegen Gewährung einer **Mitunternehmerstellung** (Gesellschaftsrechten) an dieser Gesellschaft

handeln muss.

Demnach fallen **nicht** in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG Übertragungen von

- ▶ einzelnen betrieblichen WG,
- ▶ einer Vielzahl einzelner WG, die keinen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil bilden,
- ▶ PV sowie
- ▶ Bareinlagen.

**FALL 5** ▶ Der Stpfl. Gustav Gans (G) möchte sich an dem Einzelunternehmen des e.K. Harry Hirsch (H) beteiligen. Beide beschließen daher, eine OHG zu gründen. G leistet i. R. der Gründung der OHG eine Bareinlage, während H sämtliche WG des Betriebs auf die OHG überträgt.

**LÖSUNG** ▶ G leistet eine Bareinlage, so dass für ihn § 24 UmwStG nicht greift. Er erwirbt anteiliges Eigentum an den WG (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). H überträgt sein komplettes Einzelunternehmen (Betrieb) auf die OHG als PersG und wird Mitunternehmer an dieser (§ 24 Abs. 1 UmwStG). Die Übertragung erfolgt per Einzelrechtsnachfolge. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 4 Satz 2 UmwStG ist der 6.–8. Teil des UmwStG anwendbar.

**Beachte:** Diese Umwandlung kann hier nicht i. R. der Gesamtrechtsnachfolge durch Ausgliederung erfolgen, da § 152 UmwG die Ausgliederung zur Neugründung einer PersG bei einem Einzelkaufmann nicht zulässt. Würde es sich um eine Ausgliederung zur Aufnahme in eine bestehende PersG handeln, käme es steuerlich zu keiner abweichenden Beurteilung, da § 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG ebenfalls den 6.–8. Teil des UmwStG für anwendbar erklärt.

Wie im Bereich des § 20 UmwStG ergeben sich Probleme bei der Zurückbehaltung von WG. Auch hier genügt es, wenn sämtliche **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** übertragen werden.<sup>15</sup> Abweichend zu § 20 UmwStG ist es jedoch ausreichend, wenn das eingebrachte BV teilweise **Sonder-BV** des Einbringenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft wird.<sup>16</sup>

**FALL 6** ▶ Der Stpfl. A bringt sein Einzelunternehmen in eine mit B neu gegründete OHG ein, behält allerdings das Betriebsgrundstück zurück. Dieses möchte er zukünftig an die OHG vermieten.

**LÖSUNG** ▶ Die Zurückbehaltung des Grundstücks ist unschädlich für die Anwendung des § 24 UmwStG, da es sich zwar um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage handelt, diese jedoch aufgrund der Vermietung an die OHG bei dieser notwendiges Sonder-BV I wird.

Der Einbringende muss als Gegenleistung für die Einbringung also **Gesellschaftsrechte** erwerben, d. h. er muss durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangen oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitern.

Das erfordert als Gegenleistung die Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden **Kapitalkontos** oder die Einräumung weiterer Gesellschaftsrechte.<sup>17</sup> Da i. d. R. mehrere Kapitalkonten geführt werden, muss differenziert werden: Die bisherige Verwaltungsauffassung bzgl. der Verbuchung auf einem variablen Kapitalkonto ist insoweit überholt, als danach sowohl eine Buchung, die ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) erfolgt, als auch eine Buchung, die teilweise auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten führt.<sup>18</sup> Von einer Gewährung von Gesellschaftsrechten bei einem „**Mehrkontenmodell**“ ist somit bei folgender Verbuchung auszugehen:

- ▶ ausschließlich auf Kapitalkonto I,
- ▶ teilweise auf Kapitalkonto I und teilweise auf Kapitalkonto II,
- ▶ teilweise auf Kapitalkonto I und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto.

Die Buchung auf einem bloßen Darlehenskonto bzw. ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto reicht dagegen nicht aus.<sup>19</sup>

### b) Steuerlicher Übertragungsstichtag

Die Einbringung erfolgt steuerlich grds. zu dem Zeitpunkt, zu dem das **wirtschaftliche Eigentum** an dem eingebrachten Vermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht (steuerlicher Übertragungsstichtag bzw. Einbringungszeitpunkt).

Bei Vorgängen im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** ist eine Rückbeziehung nicht möglich. Im Rahmen der **Gesamtrechtsnachfolge** nach den Vorschriften des UmwG (nicht Anwachsung) eröffnet dagegen § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 UmwStG die Möglichkeit einer Rückbeziehung. Die Vorschriften des § 20 Abs. 5 und 6 EStG gelten entsprechend. Insoweit wird auf die Ausführungen unter Kap.II.1.b) verwiesen.

### c) Übernehmender Rechtsträger

Aus Sicht der PersG werden WG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erworben. Fraglich ist auch hier der Bewertungsansatz. **§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG greift nicht**, da es sich nicht um ein einzelnes (oder mehrere einzelne) WG handelt, sondern um eine steuerfunktionale Einheit.

Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sind auch hier grds. die **gemeinen Werte** anzusetzen. Dies entspräche dem Bewertungsgrundsatz beim Tausch (vgl. § 6 Abs. 6 EStG). Ziel des

15 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.03 i. V. mit 20.06.

16 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.05.

17 BFH, Urteile v. 25.4.2006 - VIII R 52/04, BStBl 2006 II S. 847, NWB SAAAB-91046, und v. 15.6.1976 - I R 17/74, BStBl 1976 II S. 748, NWB ZAAAB-00823.

18 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.07, und v. 26.7.2016 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl 2016 I S. 684, NWB EAAAF-79169.

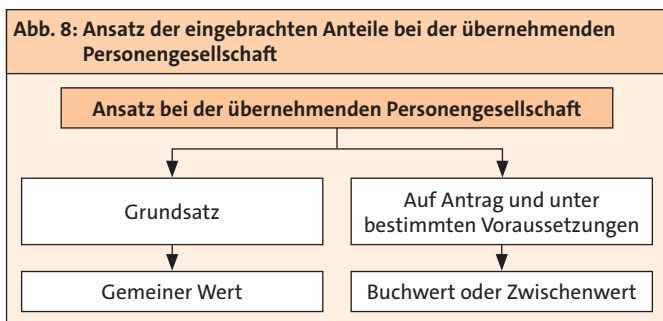
19 Vgl. hierzu im Einzelnen BMF, Schreiben v. 11.7.2011 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl 2011 I S. 713, NWB MAAAD-87161; zur Abgrenzung zwischen Darlehens- und Kapitalkonto vgl. BMF, Schreiben v. 30.5.1997 - IV B 2 - S 2241a - 51/93 II, BStBl 1997 I S. 627.



UmwStG bleibt jedoch auch bei diesem Vorgang die Möglichkeit der **Steuerneutralität**.

Das eingebrachte BV kann auf Antrag auch hier mit dem **Buchwert** oder einem **Zwischenwert** (zwischen Buchwert und gemeinem Wert) angesetzt werden (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Dies ist möglich, soweit

- ▶ das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
- ▶ der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als
  - 25 % des Buchwerts des eingebrachten BV oder
  - 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten BV.



**FALL 7** Die Stpfl. G und K gründen zum 1.1.20 eine OHG, bei der beide mit 50 % beteiligt sein sollen. Während K eine Bareinlage i. H. von 150.000 € leistet, bringt G sein Einzelunternehmen in die OHG ein. Die Bilanz des Betriebs zeigt zum 31.12.19 folgendes Bild:

Einzelunternehmen G			
Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva (gem. Wert 600.000 €)	500.000 €	Kapital	50.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>500.000 €</b>		<b>500.000 €</b>

Ein Firmenwert existiert nicht.

**LÖSUNG** Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wären grds. die gemeinen Werte in der Eröffnungsbilanz der GmbH anzusetzen. Alternativ könnte unter den Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auch der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden.

<b>Gemeiner Wert:</b>	div. Aktiva	600.000 €	Verbindl.	450.000 €
<b>Buchwert:</b>	div. Aktiva	500.000 €	Verbindl.	450.000 €
<b>Zwischenwert:</b>	div. Aktiva	> 500.000 €		
		< 600.000 €	Verbindl.	450.000 €

Hinsichtlich der **Bilanzierung** treten je nach gewünschtem Ansatz u. U. Probleme auf. Hintergrund ist, dass die jeweilige Höhe des Ansatzes auch Auswirkung auf das Kapitalkonto des Gesellschafters hat und dadurch das Beteiligungsverhältnis zu den anderen Gesellschaftern u. U. verzerrt wird. Dies kann durch die Erstellung von **Ergänzungsbilanzen** korrigiert werden (**Brutto- oder Nettomethode**).<sup>20</sup>

**Bilanzierung bei Ansatz mit gemeinem Wert**

Sofern der Ansatz mit dem gemeinen Wert erfolgen soll, entspricht der Bilanzierungswert auch wirtschaftlich dem Beteiligungswert, so dass eine Korrektur mit Ergänzungsbilanzen unterbleiben kann.

**LÖSUNG FALL 7 – FORTFÜHRUNG** Das Unternehmen des G hat einen Wert von (600.000 € - 450.000 € =) 150.000 €. K leistet in dieser Höhe eine Bareinlage. Gewünscht ist der Ansatz mit dem gemeinen Wert. Eröffnungsbilanz der OHG:

OHG			
Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	600.000 €	Kapital G	150.000 €
Bank	150.000 €	Kapital K	150.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>750.000 €</b>		<b>750.000 €</b>

Die Kapitalkonten entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

**Bilanzierung bei Ansatz mit Buchwert (bzw. Zwischenwert)**

Sofern der Ansatz unter dem Buchwert erfolgen soll, kann dies auf unterschiedliche Weise erreicht werden. Möglich wäre, in der Bilanz der PersG **direkt** die **Buchwerte** anzusetzen, was dann aber das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter zueinander verzerrt.

**LÖSUNG FALL 7 – FORTFÜHRUNG** Gewünscht ist der Buchwertansatz. In der Eröffnungsbilanz der OHG sollen die Buchwerte angesetzt werden.

OHG			
Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	500.000 €	Kapital G	50.000 €
Bank	150.000 €	Kapital K	150.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>650.000 €</b>		<b>650.000 €</b>

Alternativ kann der Ansatz in der Gesamthandsbilanz auch mit dem **gemeinen Wert** erfolgen, was aber dann die Erstellung einer **negativen Ergänzungsbilanz** für den Einbringenden erfordert, damit „in der Summe“ der Buchwertansatz dennoch erreicht wird.

**LÖSUNG FALL 7 – FORTFÜHRUNG** Gewünscht ist der Buchwertansatz, wobei in der Gesamthandsbilanz der gemeine Wert darzustellen ist. Eröffnungsbilanz der OHG:

OHG			
Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	600.000 €	Kapital G	150.000 €
Bank	150.000 €	Kapital K	150.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>750.000 €</b>		<b>750.000 €</b>

<sup>20</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.14.

Ergänzungsbilanz G

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	100.000€	Minderwert Aktiva	100.000 €
	<b>100.000€</b>		<b>100.000 €</b>

Die Kapitalkonten entsprechen den Beteiligungsverhältnissen. Der Buchwertansatz wird über eine Ergänzungsbilanz für den G erreicht.

Probe: div. Aktiva Gesamthandsbilanz 600.000 € + Minderwert ErgBil (-) 100.000 € = 500.000 €; dies entspricht dem Buchwert des Einzelunternehmens.

Eine weitere Möglichkeit ist der Ausweis mit dem Buchwert in der Bilanz der PersG, aber unter Erstellung mehrerer Ergänzungsbilanzen, damit dennoch das zutreffende Gesellschafterverhältnis gezeigt wird.

**LÖSUNG FALL 7 – FORTFÜHRUNG** Gewünscht ist der Buchwertansatz. Die Buchwerte sollen auch in der Gesamthand angesetzt werden. Die Beteiligungsverhältnisse sollen sich in den Kapitalkonten widerspiegeln. Eröffnungsbilanz der OHG:

OHG

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	500.000€	Kapital G	100.000 €
Bank	150.000€	Kapital K	100.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<b>650.000€</b>		<b>650.000 €</b>

Die Kapitalkonten entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

K hat eine Bareinlage von 150.000 € geleistet. Daher ist ein Mehrkapital in seiner Ergänzungsbilanz auszuweisen.

Ergänzungsbilanz K

Aktiva		Passiva	
Mehrwert Aktiva	50.000 €	Mehrkapital	50.000 €
	<b>50.000 €</b>		<b>50.000 €</b>

Für G wird eine entsprechende negative Ergänzungsbilanz aufgestellt:

Ergänzungsbilanz G

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	50.000 €	Minderwert Aktiva	50.000 €
	<b>50.000 €</b>		<b>50.000 €</b>

In der Summe wird dadurch der gewünschte Buchwertansatz erreicht.

Probe: div. Aktiva Gesamthandsbilanz 500.000 € + Mehrwert ErgBil K 50.000 € + Minderwert ErgBil G (-) 50.000 € = 500.000 €; dies entspricht dem Buchwert des Einzelunternehmens.

Hinsichtlich der weiteren bilanziellen Behandlung der **übernommenen WG** (z. B. AfA) finden sich die Regelungen in **§ 23 UmwStG** (vgl. hierzu Kap. II.4).

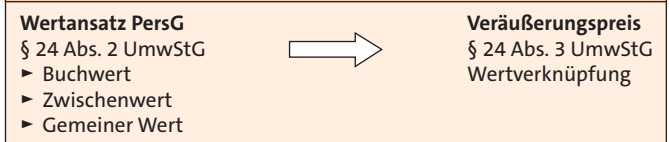
**d) Übertragender Rechtsträger (Einbringender)**

Der Einbringende überträgt wie bei § 20 UmwStG seinen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil (steuerfunk-

tionale Einheit) und erhält als Gegenleistung Gesellschaftsrechte. Aus Sicht des Einbringenden fällt die Veräußerung der steuerfunktionalen Einheit i. R. dieses Tausches unter § 16 EStG. Die Steuerneutralität der Umwandlung wird erreicht über die **Wertverknüpfung** in § 24 Abs. 3 UmwStG.

Der gewählte Wertansatz in der PersG gilt als **Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)**.

Abb. 9: Wertverknüpfung in § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG



Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 16 Abs. 2 EStG als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und dem Wert des eingebrachten BV.

Beim Ansatz mit dem Zwischenwert bzw. gemeinen Wert entsteht aus Sicht des Einbringenden ein **Veräußerungsgewinn**, der unter gewissen Voraussetzungen (z. B. Altersgrenze) steuerlich begünstigt wird durch Gewährung eines **Freibetrags** und einer **tariflichen Ermäßigung**. Diese Begünstigung wird nur zugänglich gemacht, sofern der Ansatz mit dem **gemeinen Wert** erfolgt (§ 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). In diesen Fällen ist § 34 Abs. 1 und 3 EStG nur anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht unter das Teileinkünfteverfahren fällt.

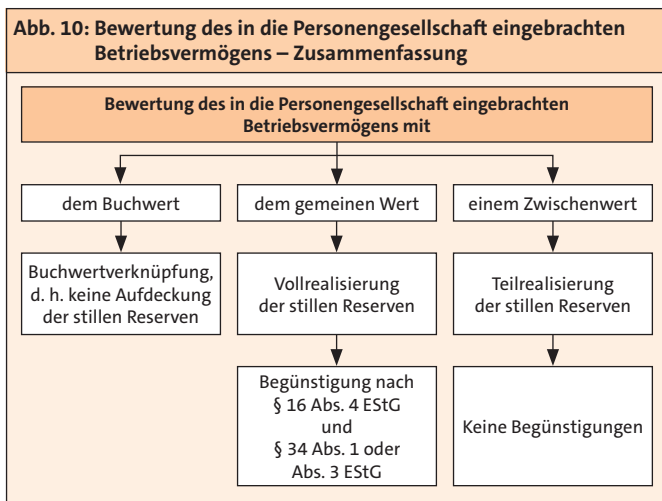
§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG enthält durch den Hinweis auf § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG eine entscheidende **Einschränkung** der Vergünstigungen (§ 16 Abs. 4, § 34 EStG). Soweit danach auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn als laufender Gewinn. Mithin sollen die Vergünstigungen nicht gewährt werden, wenn der Einbringende – wirtschaftlich gesehen – **an sich selbst veräußert**.<sup>21</sup> § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG stellt bei der Betrachtung, ob eine Veräußerung an sich selbst vorliegt, nicht auf den einzelnen Gesellschafter, sondern auf die einbringenden Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit ab.

**LÖSUNG FALL 7 – FORTFÜHRUNG** Sofern die OHG bei Gesamtbeachtung der Bilanz der PersG und auch der Ergänzungsbilanzen zum Buchwertansatz gelangt, entsteht für G kein Veräußerungsgewinn. Der Veräußerungspreis entspricht nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG in diesem Fall mit 50.000 € exakt dem Buchwert des Einzelunternehmens.

Beim Ansatz zum gemeinen Wert werden die stillen Reserven aufgedeckt. Der Veräußerungspreis beträgt nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG (600.000 € [diverse Aktiva] - 450.000 € [Verbindlichkeiten]) = 150.000 €. Der Buchwert im Einzelunternehmen beläuft sich auf 50.000 €. Der Gewinn i. R. des § 16 EStG beträgt 100.000 €. Sofern die persönlichen Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG erfüllt sind, wäre

21 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.16.

ein Freibetrag zu gewähren. Allerdings greift § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, wonach 50 % (Beteiligungsverhältnis OHG) laufender Gewinn sind.



**4. Rechtsfolgen bei der übernehmenden Gesellschaft nach § 23 UmwStG**

§ 23 UmwStG regelt die weitere bilanzielle und steuerliche Behandlung in Bezug auf den übernehmenden Rechtsträger. Angesiedelt ist die Vorschrift im 6. Teil des UmwStG, greift also demnach für die **Einbringung in eine KapG** nach § 20 UmwStG sowie den **Anteilstausch** nach § 21 UmwStG.

Über § 24 Abs. 4 UmwStG wird sie jedoch auch (teilweise) für die **Einbringung in PersG** für anwendbar erklärt.

Die Auswirkungen und Regelungen hängen davon ab, welcher Ansatz seitens des übernehmenden Rechtsträgers gewählt wurde:

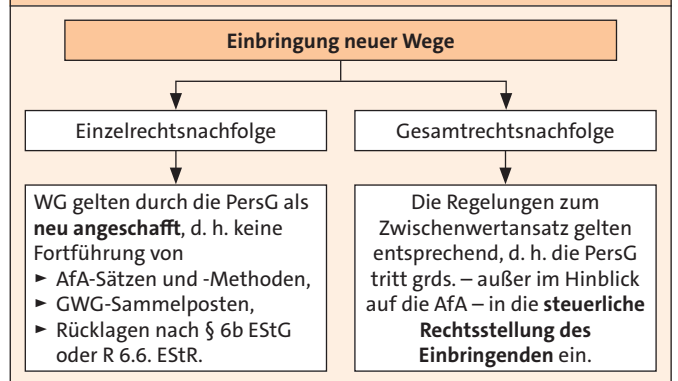
- Gemeiner Wert:** § 23 Abs. 4 UmwStG
- Zwischenwert:** § 23 Abs. 1 und Abs. 3 UmwStG
- Buchwert:** § 23 Abs. 1 UmwStG

**a) Gemeiner Wert**

Die Rechtsfolgen bei Ansatz zum gemeinen Wert unterscheiden sich für die übernehmende Gesellschaft danach, ob die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (§ 23 Abs. 4 Alternative 1 UmwStG) oder der Gesamtrechtsnachfolge (§ 23 Abs. 4 Alternative 2 UmwStG) erfolgt. Hierbei gilt im Einzelnen Folgendes:

- ▶ Bei **Gesamtrechtsnachfolge** gilt § 23 Abs. 3 UmwStG entsprechend, wonach die aufnehmende KapG/PersG in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt (§ 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG). Einschränkungen ergeben sich bei der AfA. Hierzu wird auf die Ausführungen unter Kap. II.4.b) verwiesen.
- ▶ Im Fall der **Einzelrechtsnachfolge** wird der Einbringungsvorgang für die übernehmende Gesellschaft als Anschaffung zum gemeinen Wert behandelt. Dies hat u. a. zur Folge, dass für die AfA der eingebrachten WG ausschließlich die Verhältnisse der übernehmenden Gesellschaft maßgebend sind.

**Abb. 11: Rechtsfolgen für die übernehmende Gesellschaft beim Ansatz zum gemeinen Wert (§ 23 Abs. 4 UmwStG)**



**b) Buchwert/Zwischenwert**

Gemäß § 23 Abs. 1 i. V. mit § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG tritt die aufnehmende KapG/PersG in die Rechtsstellung (**Eintritt in Fußstapfen**) des übertragenden Unternehmens ein, so bspw. bzgl.

- ▶ der Bewertung der übernommenen WG,
- ▶ der AfA und
- ▶ der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen.

Ebenso wird auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG verwiesen, wonach Besitzzeiten eines WG anzurechnen sind (z. B. sechsjährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen bei § 6b EStG).

Da beim **Zwischenwertansatz** eine teilweise Aufstockung im Hinblick auf die stillen Reserven erfolgt, sind nach § 23 Abs. 3 UmwStG **Besonderheiten bei der AfA** zu berücksichtigen. Die AfA ist vom Zeitpunkt der Einbringung an nach den AK oder HK des Einbringenden, vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen WG und dem Wert, mit dem die Gesellschaft die WG ansetzt, zu bemessen (§ 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Somit erhöht sich die AfA-Bemessungsgrundlage um den Aufstockungsbetrag.

Probleme können sich hierbei insbesondere in den Fällen des **§ 24 UmwStG** ergeben, denn hier existieren verschiedene Bilanzierungsmöglichkeiten, den Buchwertansatz zu erreichen (Brutto-/Nettomethode unter Einbeziehung von Ergänzungsbilanzen). Nicht die Gleichheit der Methoden, Nutzungsdauern oder Bemessungsgrundlagen in den Einzelbilanzen, sondern vielmehr die Identität der Ergebnisse bei Zusammenfassung von Gesamthandsbilanz und Ergänzungsbilanzen ist aus dem Grundsatz des Eintritts in die Rechtsstellung abzuleiten. Entscheidend ist dabei, dass der sich aus der Abschreibung des betreffenden WG in der Gesamthandsbilanz zzgl. etwaiger Mehr- bzw. Minderabschreibungen aus den Ergänzungsbilanzen insgesamt konstituierende Abschreibungsbetrag dem Betrag entspricht, der sich bei unveränderter Zugehörigkeit des WG zu dem übertragenden Unternehmen ergeben hätte.

**FALL 8** ▶ Ein Lkw wurde für 100.000 € angeschafft und bisher über die Nutzungsdauer von zehn Jahren (10 %) nach § 7 Abs. 1 EStG abgeschrieben. Bei Einbringung nach drei Jahren beträgt der

Restbuchwert 70.000 € und der gemeine Wert 95.000 €. Die übernehmende Gesellschaft setzt den Lkw mit 90.000 € (Zwischenwert) an.

**LÖSUNG** ➔ Ab dem Zeitpunkt der Einbringung ist für den Lkw jährlich AfA von (10 % von [100.000 € + 20.000 € =] 120.000 € =) 12.000 € vorzunehmen. Im Rahmen der verbleibenden Restnutzungsdauer von sieben Jahren werden somit (7 • 12.000 € =) 84.000 € AfA generiert. Im letzten Jahr der Nutzungsdauer ist zusätzlich zu der linearen AfA i. H. von 12.000 € auch der Restwert i. H. von 6.000 € abzuziehen.

In den Fällen, in denen das AfA-Volumen vor dem Ablauf der Nutzungsdauer verbraucht ist, kann in dem verbleibenden Nutzungszeitraum keine AfA mehr abgezogen werden.

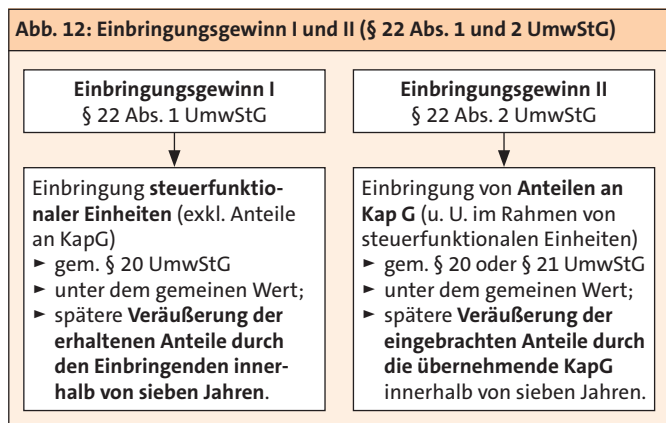
Wird in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG auf diese Weise die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, kann die AfA nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen werden.<sup>22</sup>

Erfolgt die Abschreibung bisher degressiv nach § 7 Abs. 2 EStG, ist der Zwischenwert die Bemessungsgrundlage der weiteren AfA. Der Abschreibungssatz richtet sich nach der neu zu schätzenden Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Einbringung (§ 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UmwStG).

### 5. Einbringungsgewinn nach § 22 UmwStG

Im Rahmen der Einbringung einer steuerfunktionalen Einheit nach § 20 UmwStG bzw. i. R. des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG können **stille Reserven auf eine KapG** übertragen werden. Durch Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. § 8b KStG können dadurch **steuerliche Vorteile** erreicht werden.

**FALL 9** ➔ Der Stpfl. Anton (A) betreibt ein Einzelunternehmen. Dort sind stille Reserven i. H. von 100.000 € vorhanden. Er überlegt, diesen Betrieb gewinnbringend zu verkaufen. Von einem Freund erhält A den Tipp, das Unternehmen vorher steuerneutral in eine KapG umzuwandeln. Es wäre steuerlich günstiger, die Anteile an einer KapG zu verkaufen, da dies unter das Teileinkünfteverfahren falle.



§ 22 UmwStG regelt eine rückwirkende Besteuerung bei Veräußerung oder schädlicher Verwendung der Anteile. Man spricht vom „**Einbringungsgewinn I**“ (§ 22 Abs. 1 UmwStG) bzw. „**Einbringungsgewinn II**“ (§ 22 Abs. 2 UmwStG).

#### a) Einbringungsgewinn I

Die rückwirkende Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven erfolgt gem. **§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG**, soweit der **Einbringende** die unter dem gemeinen Wert nach § 20 UmwStG erhaltenen Anteile an einer KapG innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt **veräußert**. Der Gewinn ermäßigt sich für jedes abgelaufene Zeitjahr um je  $\frac{1}{7}$  und berechnet sich vereinfacht dargestellt wie folgt:

$$\begin{aligned}
 & \text{Gemeiner Wert des eingebrachten BV im Einbringungszeitpunkt} \\
 & - \text{Gewählter Wertansatz (Buch- oder Zwischenwert)} \\
 & = \text{Unterschiedsbetrag im Zeitpunkt der Einbringung (nicht besteuerte stille Reserve)} \\
 & - \frac{1}{7} \text{ des Unterschiedsbetrags für jedes abgelaufene Zeitjahr} \\
 \hline
 & = \text{Einbringungsgewinn I (i. S. von § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG)}
 \end{aligned}$$

**LÖSUNG** ➔ A hat die Möglichkeit, den Betrieb nach § 20 UmwStG zu Buchwerten auf eine GmbH, z. B. im Wege der Sachgründung, zu übertragen. Die im Gegenzug erhaltenen Anteile an dieser GmbH wären jedoch sperrfristverhaftet für sieben Jahre. Eine Veräußerung der Anteile durch A würde demnach einen Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG auslösen.

Der Einbringungsgewinn I gilt als **nachträgliche AK** der erhaltenen Anteile. Dadurch wird eine Doppelbesteuerung der stillen Reserven vermieden.

Die **übernehmende KapG** kann auf Antrag die **Buchwerte** der aufgrund der Sacheinlage erhaltenen **WG i. H. des Einbringungsgewinns I erfolgsneutral aufstocken** und damit die AfA-Bemessungsgrundlage im Nachhinein heraufsetzen, wenn

- ▶ der Einbringende den maßgebenden Einbringungsgewinn I versteuert hat und dies durch eine Bescheinigung i. S. des § 22 Abs. 5 UmwStG nachgewiesen (**§ 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG**) ist und
- ▶ die entsprechenden WG noch zum BV der übernehmenden Gesellschaft gehören, es sei denn, sie wurden inzwischen zum gemeinen Wert veräußert (**§ 23 Abs. 2 Satz 2 UmwStG**).

Gemäß **§ 22 Abs. 3 UmwStG** hat der Einbringende in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren jährlich, spätestens bis zum 31.5., den **Nachweis** darüber zu erbringen, wem mit Ablauf des Tags, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht, die erhaltenen Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile zuzurechnen sind. Wird der Nachweis nicht erbracht, so gelten die Anteile an dem Tag, der dem Einbringungszeitpunkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalendertag entspricht, als veräußert (§ 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG).

#### b) Einbringungsgewinn II

In den Fällen des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG sowie in den Fällen der Sacheinlage unter Miteinbringung von Anteilen an KapG nach § 20 UmwStG führt die **Veräußerung** der

22 BfH, Urteil v. 7.6.1977 - VIII R 105/73, BStBl 1977 II S. 606, NWB QAAAA-91242.

eingebrachten Anteile **durch die übernehmende Gesellschaft** innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren zur Anwendung von **§ 22 Abs. 2 UmwStG** (Einbringungsgewinn II), soweit die eingebrachten Anteile im Zeitpunkt der Einbringung nicht nach § 8b Abs. 2 KStG hätten steuerfrei veräußert werden können. Der Betrag ist beim Einbringenden rückwirkend auf den Einbringungszeitpunkt als Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen (z. B. nach §§ 13, 15, 16, 17 und 18 i. V. mit § 3 Nr. 40 sowie §§ 20, 32d Abs. 1 EStG, § 8b KStG) zu versteuern.

Der Einbringungsgewinn II ermittelt sich als der Betrag, um den der gemeine Wert der eingebrachten Anteile im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils  $\frac{1}{7}$  für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr (§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG):

Gemeiner Wert der eingebrachten Anteile im Einbringungszeitpunkt

- Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile angesetzt hat
  - = Unterschiedsbetrag im Zeitpunkt der Einbringung
  - $\frac{1}{7}$  des Unterschiedsbetrags für jedes abgelaufene Zeitjahr
- 
- = **Einbringungsgewinn II (i. S. von § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)**

Gemäß § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG führt der Einbringungsgewinn II beim Einbringenden zu **nachträglichen AK** der aufgrund der Einbringung erhaltenen Anteile. Eine steuerliche Auswirkung ergibt sich hieraus jedoch erst, wenn der Einbringende die erhaltenen Anteile an der übernehmenden KapG selbst veräußert.

Bei der **übernehmenden KapG**, die die Anteile veräußert, führt der Einbringungsgewinn II (analog der Behandlung bei dem aus der Sacheinlage resultierenden Einbringungsgewinn I) auf Antrag zu einer **Erhöhung der AK der eingebrachten Anteile** im Jahr der Veräußerung der Anteile (**§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG**). Voraussetzung ist, dass der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies durch eine Bescheinigung des zuständigen FA gem. **§ 22 Abs. 5 UmwStG** nachgewiesen ist.

**FALL 10** H bringt eine im PV gehaltene 60 %-Beteiligung an der A-GmbH (AK 50.000 €, gemeiner Wert 70.000 €) steuerneutral nach § 21 UmwStG in eine Holding-GmbH ein. Die Holding-GmbH aktiviert die Anteile mit 50.000 €. Ein paar Monate später verkauft die Holding-GmbH die Anteile für 72.000 €.

**LÖSUNG** Der Verkauf löst einen Einbringungsgewinn II aus. Dieser beträgt (70.000 € - 50.000 € =) 20.000 €. Eine Minderung erfolgt nicht, da kein Zeitjahr abgelaufen ist. Der Betrag ist durch H als Einkünfte nach § 17 EStG zu versteuern und unterliegt dem Teileinkünfteverfahren.

Die AK der Beteiligung an der Holding-GmbH betragen bisher wegen § 21 UmwStG 50.000 €. Der Einbringungsgewinn II erhöht diese auf nunmehr 70.000 €.

Die Holding-GmbH kann einen Antrag stellen, wonach die bisher mit 50.000 € aktivierten Anteile an der A-GmbH aufgestockt werden auf

70.000 €. Dies hätte zur Folge, dass der unter § 8b KStG fallende Gewinn nicht (72.000 € - 50.000 € =) 22.000 €, sondern nur noch (72.000 € - 70.000 € =) 2.000 € beträgt.

Gemäß § 22 Abs. 3 UmwStG hat der Einbringende auch beim Anteilstausch in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren jährlich spätestens bis zum 31.5. den **Nachweis** darüber zu erbringen, **wem** mit Ablauf des Tages, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht, die eingebrachten Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile zuzurechnen sind. Wird der Nachweis nicht erbracht, gelten die Anteile an dem Tag, der dem Einbringungszeitpunkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalendertag entspricht, als veräußert (vgl. insoweit § 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG).

### III. Fazit

Das Umwandlungssteuerrecht stellt eine vergleichsweise systematische Rechtsmaterie dar. Von enormer Bedeutung ist im Vorfeld eine zutreffende zivilrechtliche Einordnung eines Umwandlungsfalls, da der steuerliche Lösungsansatz hierauf basiert. Daher sollte das Zusammenspiel unterschiedlicher Umwandlungsarten im Bereich des Zivil- und Steuerrechts trainiert werden.

Der rein steuerliche Teil – der 6.–8. Teil des UmwStG – ist ähnlich aufgebaut und folgt einer gewissen Prüfungsreihenfolge. Halten Sie sich in der Klausur strikt an diese Reihenfolge! Denn neben dem notwendigen Fachwissen ist der klare und schematische Aufbau einer Lösung ein wesentlicher Faktor für eine gute Klausurbewertung!

Wir wünschen ihnen viel Erfolg!

## AUTOREN



### Lars Nüdling,

Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist freiberuflicher Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Zuvor war er als Dozent an der Hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege in Rotenburg an der Fulda in der Ausbildung des gehobenen Dienstes der hessischen Steuerverwaltung tätig.

Über seine Autorenschaft für diese Zeitschrift hinaus ist er auch als Autor tätig für die Werke Harle/Nüdling/Olles, Die moderne Betriebsprüfung, 4. Aufl. 2020, ISBN: 978-3-482-64974-5, und Boochs/Buse/Duda/Klimmek/Olles/Nüdling u. a., NWB Betriebsprüfungs-Kartei, ISBN: 978-3-482-65703-0.

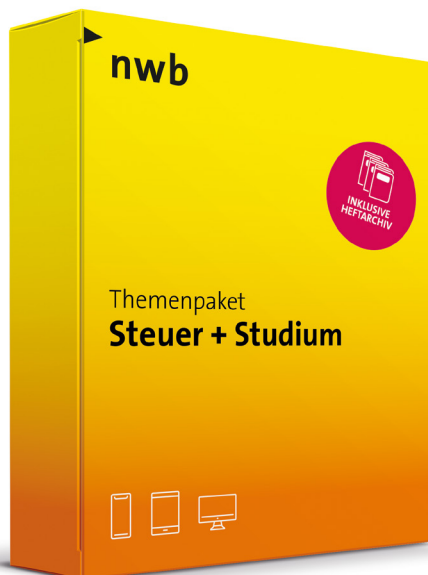


### Dr. Ingmar Schörck,

Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

## Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**  
02323.141-940
-  **E-Mail**  
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**  
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**  
NWB Verlag GmbH & Co. KG  
44621 Herne



Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau	<input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe
Firma   Kanzlei   Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel   Vorname   Name*	
Funktion	
Straße   Postfach*	
PLZ   Ort*	
Tel.-Nr.   Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97187

## **JA**, ich möchte das Themenpaket **NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!**

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)
- > Lizenzen für 5 Nutzer

**24,- €** monatlich

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis\* von 15,60 € (1 Lizenz)** infrage.

\* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung. **Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.**

## **Optional** monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

**Bezugsbedingungen:** Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 3,85 (D) und € 1,05 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,10). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter [go.nwb.de/agb](http://go.nwb.de/agb) einsehbar.

**Widerrufsbelehrung:** Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite ([www.nwb.de](http://www.nwb.de)) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

**Datenschutzhinweise:** Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter [go.nwb.de/datenschutz](http://go.nwb.de/datenschutz)

X

Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG