

# Gutachterliche Stellungnahme

*- Einbringung von GmbH-Anteilen in eine Holding-GmbH im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs -*

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Sachverhalt .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1</b>	<b>Allgemeines.....</b>	<b>4</b>
<b>1.2</b>	<b>Angaben zur XY M GmbH.....</b>	<b>4</b>
<b>1.3</b>	<b>XY Beteiligungsgesellschaft mbH.....</b>	<b>4</b>
<b>1.4</b>	<b>Geplante Umstrukturierung .....</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Zielstellung und Umwandlungsmotive .....</b>	<b>5</b>
<b>3.</b>	<b>Auftrag und Vorgehensweise .....</b>	<b>5</b>
<b>4.</b>	<b>Auftraggeber und Bearbeiter .....</b>	<b>5</b>
<b>5.</b>	<b>Annahmen .....</b>	<b>6</b>
<b>6.</b>	<b>Einbringung der Beteiligung an der XY M GmbH in die XY B GmbH .....</b>	<b>7</b>
<b>6.1</b>	<b>Zivilrecht und Handelsbilanz .....</b>	<b>7</b>
<b>6.1.1</b>	<b>Bar-Kapitalerhöhung bei der XY B GmbH .....</b>	<b>7</b>
<b>6.1.2</b>	<b>Bewertung in der Handelsbilanz.....</b>	<b>8</b>
<b>6.2</b>	<b>Steuerliche Beurteilung des Anteilstauschs .....</b>	<b>9</b>
<b>6.2.1</b>	<b>Anwendung des UmwStG .....</b>	<b>9</b>
<b>6.2.2</b>	<b>Voraussetzungen des einfachen Anteilstauschs.....</b>	<b>9</b>
<b>6.2.3</b>	<b>Anteile an einer Kapitalgesellschaft (erworbene Gesellschaft).....</b>	<b>9</b>
<b>6.2.4</b>	<b>In eine Kapitalgesellschaft (übernehmende Gesellschaft).....</b>	<b>9</b>
<b>6.2.5</b>	<b>Einbringung.....</b>	<b>9</b>
<b>6.2.6</b>	<b>Person des Einbringenden .....</b>	<b>10</b>
<b>6.2.7</b>	<b>Gegen Gewährung neuer Anteile .....</b>	<b>10</b>
<b>6.2.8</b>	<b>Rechtsfolgen des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG .....</b>	<b>10</b>
<b>6.2.9</b>	<b>Qualifizierter Anteilstausch .....</b>	<b>10</b>
<b>6.3</b>	<b>Verhältnis zum Handelsrecht.....</b>	<b>11</b>
<b>6.4</b>	<b>Wahlrecht auf Fortführung der Anschaffungskosten auf Antrag .....</b>	<b>11</b>
<b>6.5</b>	<b>Buchung bei der XY B GmbH zum Tag des notariellen Kapitalerhöhungsbeschlusses:.....</b>	<b>12</b>
<b>6.6</b>	<b>Folgen bei XY .....</b>	<b>12</b>
<b>6.7</b>	<b>Zeitpunkt der steuerlichen Wirksamkeit des Anteilstauschs .....</b>	<b>12</b>
<b>6.8</b>	<b>Hinweise zu den Sperrfristen und den Nachweispflichten, § 22 UmwStG</b>	<b>13</b>



<b>6.9</b>	<b>Mitverstrickung von Anteilen</b> .....	14
<b>6.10</b>	<b>Jährliche Nachweispflicht</b> .....	14
<b>6.11</b>	<b>Inhalt und Zeitpunkt des Nachweises</b> .....	15
<b>6.12</b>	<b>Gewerbesteuer</b> .....	17
<b>6.12.1</b>	<b>Allgemeines</b> .....	17
<b>6.12.2</b>	<b>Gewinnausschüttungen von der XY M GmbH</b> .....	17
<b>9.</b>	<b>Abschließende Hinweise</b> .....	18

## **1. Sachverhalt**

### **1.1 Allgemeines**

Die Beteiligungsstruktur der Unternehmensgruppe des gem. § 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtigen Herrn XY (im Folgenden: XY) stellt sich derzeit wie folgt dar:

... (Organigramm)

### **1.2 Angaben zur XY M GmbH**

Rechtsform:	GmbH
Unternehmensbezeichnung:	XY M GmbH
Gesellschafter:	XY 100 %
Gründungsjahr:	1996
Unternehmensgegenstand:	Erstellung von schlüsselfertigen EFH und Bauträgertätigkeit
Stammkapital:	25.564,59
Gewinnvortrag Stand 10/2015:	rd. 1.270.000,00 EUR

Die GmbH-Anteile von XY wurden bisher seinem steuerlichen Privatvermögen zugeordnet.<sup>1</sup>

Die Anschaffungskosten der Beteiligung i. S. d. § 17 EStG entsprechen dem Nennwert des Stammkapitals i. H. v. 25.564,59 EUR.

### **1.3 XY Beteiligungsgesellschaft mbH**

XY gründete die XY Beteiligungsgesellschaft mbH (im Folgenden: XY B GmbH) in 2016 als alleiniger Gesellschafter.

Das Nennkapital beträgt 25.000 EUR und entspricht den Anschaffungskosten der Beteiligung i. S. d. § 17 EStG.

### **1.4 Geplante Umstrukturierung**

Zum 31.12.2016 sollen die Anteile an der XY M GmbH in die XY B GmbH im Rahmen eines Anteilstauschs zu Anschaffungskosten eingebracht werden. Hierfür soll bei der übernehmenden XY B GmbH eine Kapitalerhöhung i. H. v. 5.000 EUR für XY erfolgen.

---

<sup>1</sup> Wegen der möglichen Zuordnung zum SBV vgl. Arbeitspapier Nr. 1

## **2. Zielstellung und Umwandlungsmotive**

XY beabsichtigt, die aufgelaufenen und zukünftigen Gewinne der XY M GmbH nicht für sich persönlich auszuschütten bzw. zu entnehmen, sondern die Beträge zu thesaurieren und für neue Projekte bzw. neue Projektgesellschaften zu verwenden.

Eine Besteuerung der Gewinne durch Ausschüttungen soll ebenfalls vermieden werden. Aus diesem Grund sollen die Anteile der GmbH in eine Holding (XY B GmbH) eingebracht werden.

Die Gewinne der XY M GmbH können dann ohne zusätzliche Steuerbelastung an die Holding ausgeschüttet unter Nutzung des Freistellungsverfahrens (§ 8b KStG) ausgeschüttet werden.

## **3. Auftrag und Vorgehensweise**

Der H.a.a.S. Tax Call GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Rechtsanwaltsgesellschaft, An der Weide 32, 30173 Hannover wurde der Auftrag erteilt, gutachterlich darzustellen, wie die unter 2. genannten steuerlichen Ziele der Umstrukturierung erreicht werden können.

Außerdem ist zu den buchmäßigen und bilanziellen Folgen in Bezug auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerlichen Folgen der Umwandlung Stellung zu nehmen.

## **4. Auftraggeber und Bearbeiter**

Auftraggeber der gutachterlichen Stellungnahme ist ...

Ansprechpartner ist Steuerberater ...

Das Gutachten wurde verfasst von

... (Erstbearbeiter und Unterzeichner),

... (Zweitbearbeiter und Unterzeichner).

Das Gutachten wird (auch) als Grundlage für die Vorbereitung der erforderlichen Verträge, Beschlüsse, Erklärungen, etc. vom damit beauftragten Rechtsanwalt und Steuerberater ..., Gesellschafter-Geschäftsführer der H.a.a.S. Tax Call, Steuerberatungsgesellschaft, Rechtsanwaltsgesellschaft verwendet.

## 5. Annahmen

Von folgenden Annahmen wurde ausgegangen:

- Annahme 1  
Etwaige weitere Alternativen zu der gewünschten Umwandlung sollen auftragsgemäß nicht erörtert werden.
- Annahme 2  
Zur Vermeidung des Risikos einer abweichenden Auffassung der Finanzverwaltung wird im Zweifel die Auffassung der Finanzverwaltung (BMF) zu Grunde gelegt.
- Annahme 3  
Soweit zur Veranschaulichung Buchungssätze, Eröffnungsbilanzen und Schlussbilanzen dargestellt werden, handelt es sich um Beispielswerte.

Es wird davon ausgegangen, dass sämtliche für eine steuerliche Beurteilung erforderliche Unterlagen, durch den Auftraggeber vorgelegt wurden. Die Prüfung des Sachverhaltes war ausdrücklich nicht Gegenstand des Auftrages.

Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Darstellung von Sachverhalt, Auftrag, Zielstellung und der Umwandlungsmotive wurde vom Auftraggeber am ... durch E-Mail bestätigt.

## 6. Einbringung der Beteiligung an der XY M GmbH in die XY B GmbH

### 6.1 Zivilrecht und Handelsbilanz

#### 6.1.1 Bar-Kapitalerhöhung bei der XY B GmbH

Es ist zum 31.12.2016 vorgesehen, die Anteile an der XY M GmbH im Zuge einer Bar-Kapitalerhöhung i. H. v. 5.000 EUR als sog. Sach-Agio vollständig auf die XY B GmbH zu übertragen.

Die Anteile an der XY M GmbH sollen dabei zusätzlich zur Bareinlage im Wege des Aufgeldes bzw. Agio auf die XY B GmbH übertragen werden.

Das Agio kann hier beziffert oder unbeziffert angegeben werden, so auch IDW RS HFA 42, Anm. 41 ff. Es sollte in Höhe der Anschaffungskosten der Anteile an der XY M GmbH beziffert werden (= 25.564,59 EUR).

Gesellschaftsrechtlich handelt es sich dann nicht um eine Sach-Kapitalerhöhung, sondern um eine Bar-Kapitalerhöhung, so dass die Vorschriften des GmbHG über die Sacheinlagen nicht anzuwenden sind<sup>2</sup>.

Die Vorschriften über die registergerichtliche Werthaltigkeitskontrolle lt. § 57a GmbHG i. V. m. § 9c Abs. 1 Satz 2 GmbHG kommen nicht zur Anwendung.

Die Verpflichtung zur Leistung des (Sach-)Agio führt lediglich zu einer Nebenleistungspflicht nach § 3 Abs. 2 GmbHG und stellt gesellschaftsrechtlich keine Sacheinlage auf das Stammkapital dar, die in den Gesellschaftsvertrag aufzunehmen ist<sup>3</sup>.

Im Ergebnis hat das Registergericht im Zusammenhang mit der Eintragung der Bar-Kapitalerhöhung bei der XY B GmbH ins Handelsregister lediglich zu prüfen, ob XY die Bareinlage wie im Kapitalerhöhungsbeschluss vereinbart (i. H. v. 5.000 EUR) bar geleistet hat; § 56a i. V. m. § 7 Abs. 2 GmbHG.

#### **Hinweis**

Es ist zwar auch eine Sach-Kapitalerhöhung möglich. Hier wäre jedoch das Registergericht verpflichtet eine Werthaltigkeitsprüfung der Sacheinlage vorzunehmen, § 57a GmbHG i. V. m. § 9c Abs. 1 Satz 2 GmbHG.

Dies könnte mit der Anforderung einer Unternehmensbewertung verbunden sein, weshalb der o.g. Weg empfohlen wird.

<sup>2</sup> so auch BFH-Urteil vom 07.04.2010, I R 55/09, BStBl 2010 II S. 1094

<sup>3</sup> so auch BFH-Urteil vom 07.04.2010, a. a. O. unter Hinweis auf Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 3 Anm. 39, sowie Roth in Roth/Altmeppen Beck'scher Kommentar zum GmbHG 7. Auflage 2012 zu § 3, Anm. 30a.

### 6.1.2 Bewertung in der Handelsbilanz

Für die Bewertung der in Höhe des Agios zu bildenden Kapitalrücklage gilt § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB.

Nach h. M. der Literatur besteht im Falle der Verpflichtung zur Erbringung eines Sach-Agios für die XY B GmbH ein Wahlrecht zur Bewertung der Kapitalrücklage und damit zugleich der Aktivposten<sup>4</sup>.

Es besteht konkret ein 3-faches Wahlrecht zum Ansatz in Höhe des Buchwerts, eines steuerneutralen Zwischenwertes bis hin zur Obergrenze des beizulegenden Zeitwertes<sup>5</sup>. Da die Kapitalrücklage nur „offen“ (hier im notariellen Gesellschaftsvertrag) vereinbarte Aufgelder aufnimmt, kann dies zur Bildung stiller Rücklagen genutzt werden.

#### **Ergebnis zur Bewertung der Anteile und der Kapitalrücklage (Handelsbilanz)**

Es ist insbesondere zu klären, ob die Anschaffungskosten der Beteiligung des XY an der XY M GmbH auch in die Handelsbilanz übernommen werden sollen.

Für diese Variante spricht, dass es insoweit zu einer einheitlichen Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz kommen würde (zur Bewertung in der Steuerbilanz siehe Ausführungen weiter unten).

Es kann aber durchaus zu überlegen sein, ob unabhängig von dem in der Steuerbilanz gewünschten Buchwert handelsrechtlich eine Bewertung der eingebrachten Anteile an den Kapitalgesellschaften zum höheren beizulegenden Zeitwert erfolgen sollte.

Dies hätte zumindest keine steuerlichen Folgen, da eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hier nicht besteht, denn es handelt sich steuerlich um einen Fall der Anwendung des UmwStG, so dass die allgemeine Vorschrift über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gem. § 5 EStG keine Anwendung findet, so auch Rz. 21.11 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011, BStBl. I 2012, S. 1374 (im Folgenden: UmwStE):

*„Der Ansatz eines Buch- oder Zwischenwerts in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft ist nicht davon abhängig, dass in der Handelsbilanz der übernehmenden Gesellschaft ein übereinstimmender Wertansatz ausgewiesen wird (kein Maßgeblichkeitsgrundsatz; Randnr. 21.07 und 20.20 gelten entsprechend).“*

Die Ausübung dieses handelsrechtlichen Wahlrechts ist auf den Zeitpunkt der erstmaligen Aktivierung beschränkt.

Für diese Variante könnte sprechen, dass die XY B GmbH mit einer Darstellung der Zeitwerte der Anteile an den Kapitalgesellschaften in Bezug auf Finanzierungsmaßnahmen leichter Geld beschaffen könnte.

Allerdings wird eine Bewertung der Anteile unumgänglich sein, was mit Kosten verbunden ist.

---

<sup>4</sup> Förtschle/Hoffmann in Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Auflage zu § 272, Anm. 174 unter Hinweis auf IDW RS HFA 42, Anm. 41 ff sowie Knorr/Seidler in Haufe-HGB-Bilanzkommentar 2. Auflage zu § 272 Anm. 263 i. V. m. Anm. 233

<sup>5</sup> Zitat wie Fn. 4



Ggf. könnte es zudem in der Handelsbilanz der XY B GmbH zum Ausweis passiver latenter Steuern gem. § 274 Abs. 1 HGB kommen.

## **6.2 Steuerliche Beurteilung des Anteilstauschs**

### **6.2.1 Anwendung des UmwStG**

Für den Anteilstausch ist der 6. bis 8. Teil des UmwStG, konkret die §§ 21 – 23 UmwStG sachlich anzuwenden, § 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG.

Nach Rz. 01.46 i. V. m. 01.44 UmwStE gelten die Vorschriften der §§ 21 ff UmwStG zum Anteilstausch auch bei Übertragungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge durch Bar-Kapitalerhöhung mit einem Sach-Agio.

### **6.2.2 Voraussetzungen des einfachen Anteilstauschs**

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft (erworbene Gesellschaft: XY M GmbH) in eine Kapitalgesellschaft (übernehmende Gesellschaft: XY B GmbH) gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (XY B GmbH) eingebracht (Anteilstausch), hat die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen, § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

Im Folgenden sind die Voraussetzungen im Einzelnen zu untersuchen:

### **6.2.3 Anteile an einer Kapitalgesellschaft (erworbene Gesellschaft)**

Erworbene Gesellschaft ist die jeweilige Kapitalgesellschaft, deren Anteile i.R.d. Anteilstauschs in die übernehmende Gesellschaft eingebracht werden<sup>6</sup>.

§ 21 UmwStG betrifft den Tausch von Anteilen an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft als erworbenen Gesellschaft<sup>7</sup>. Die Anteile an der inländischen XY M GmbH stellen unstreitig Anteile an einer solchen Kapitalgesellschaft dar.

### **6.2.4 In eine Kapitalgesellschaft (übernehmende Gesellschaft)**

Bei der übernehmenden XY B GmbH handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

### **6.2.5 Einbringung**

Eine Einbringung erfordert mindestens die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums durch XY auf die XY B GmbH, Rz. 01.43 des UmwStE, wobei hier auch das zivilrechtliche Eigentum an den Anteilen übergeht, so dass eine Einbringung der Anteile an den Kapitalgesellschaften in die XY B GmbH erfolgt.

---

<sup>6</sup> Rz. 21.05 UmwStE

<sup>7</sup> Rz. 21.01 UmwStE

### 6.2.6 Person des Einbringenden

Allgemein bestehen hinsichtlich der Person des Einbringenden keine Beschränkungen<sup>8</sup>. XY kann als natürliche Person Einbringender sein.

### 6.2.7 Gegen Gewährung neuer Anteile

Im Zuge der Bar-Kapitalerhöhung bei der XY B GmbH werden XY selbst neue Anteile gewährt, die in sein steuerliches Privatvermögen übergehen. Zwischen der Einbringung der Anteile an der XY M GmbH und der Gewährung neuer Anteile muss ein Gegenseitigkeitsverhältnis bestehen.

Dieses Erfordernis ist auch dann gegeben, wenn – wie hier – eine Bar-Kapitalerhöhung mit Agio erfolgt<sup>9</sup>.

### 6.2.8 Rechtsfolgen des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG

Grundsätzlich hat die übernehmende Gesellschaft XY B GmbH die eingebrachten Anteile mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen.

### 6.2.9 Qualifizierter Anteilstausch

Ein qualifizierter Anteilstausch liegt gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG vor, wenn die übernehmende Gesellschaft (XY B GmbH) nach der Einbringung nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft (XY M GmbH) hält (mehrheitsvermittelnde Beteiligung)<sup>10</sup>.

In diesem Fall kann die übernehmende Gesellschaft anstatt des gemeinen Werts auf Antrag die eingebrachten Anteile mit dem Buch- oder Zwischenwert ansetzen. Da die Anteile des XY an der XY M GmbH bisher zu seinem steuerlich Privatvermögen gehören, tritt an die Stelle des Buchwerts der Wert der Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG, § 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG.

Da die Beteiligungsquoten (incl. der Stimmrechtsquoten) der einzubringenden Anteile an der XY M GmbH mit 100% die Mehrheit der Stimmrechte ausmachen, handelt es sich um mehrheitsvermittelnde Beteiligungen.

Sonstige Gegenleistungen i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG werden hier nicht gewährt, so dass auch dies dem Wahlrecht auf Fortführung der Anschaffungskosten nicht entgegensteht.

---

<sup>8</sup> Rz. 21.03 UmwStE

<sup>9</sup> Rz. 01.46 i. V. m. Rz. 01.44 unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 07.04.2010, I R 55/09, BStBl 2010 II S. 1094

<sup>10</sup> Rz. 21.09 UmwStE

### 6.3 Verhältnis zum Handelsrecht

Der Ansatz der Anschaffungskosten in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft ist nicht davon abhängig, dass in der Handelsbilanz der übernehmenden Gesellschaft ein übereinstimmender Wertansatz ausgewiesen wird (kein Maßgeblichkeitsgrundsatz)<sup>11</sup>.

### Ergebnis

Es handelt sich um einen qualifizierten Anteilstausch, so dass die Möglichkeit der Fortführung der Anschaffungskosten des XY auf rechtzeitigen Antrag der XY B GmbH bei ihrem Finanzamt besteht, § 21 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG.

### 6.4 Wahlrecht auf Fortführung der Anschaffungskosten auf Antrag

Der Antrag auf Ansatz der Anschaffungskosten ist von der XY B GmbH als der übernehmenden Gesellschaft spätestens bis zur erstmaligen Abgabe ihrer steuerlichen Schlussbilanz, in der das übernommene Betriebsvermögen erstmals anzusetzen ist, bei dem für sie für die Besteuerung örtlich zuständigen FA zu stellen, § 21 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 20 Absatz 2 Satz 3 UmwStG.

Nach diesem Zeitpunkt gestellte Anträge sind unbeachtlich, so dass die in den Anteilen ruhenden stillen Reserven vollständig auszudecken wären; eine Änderung oder der Widerruf eines einmal gestellten Antrags ist nicht möglich<sup>12</sup>.

Da der Anteilstausch mit Wirkung zum 31.12.2016 erfolgen soll, wäre der Antrag auf Buchwertfortführung spätestens mit der Abgabe der Steuererklärungen der XY B GmbH für den VZ 2016 zu stellen (= mindestens zeitgleich mit der Übermittlung als E-Bilanz nach § 5b EStG).

Mögliche Fehlerquelle ist hier, dass die Übermittlung der Bilanz elektronisch erfolgt und Abgabe der Anträge in Papierform erfolgt.

#### **Formulierungsvorschlag Antrag auf Ansatz der Buchwerte:**

*Hiermit wird gem. § 21 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 20 Absatz 2 Satz 3 UmwStG der Antrag auf Fortführung der bei XY angefallenen Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG für die im Rahmen des Anteilstauschs in die XY B GmbH einbrachten Anteile an der XY M GmbH gestellt, da es sich um einen qualifizierten Anteilstausch i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG handelt.*

<sup>11</sup> Rz. 21.11 UmwStE

<sup>12</sup> Rz. 21.12 i. V. m. Rz. 20.21, Rz. 20.24 und Rz. 03.29 ff. UmwStE

## 6.5 Buchung bei der XY B GmbH zum Tag des notariellen Kapitalerhöhungsbeschlusses:

Beteiligung XY M GmbH	25.564,59 EUR		
Forderung/Bank	5.000,00 EUR		
	<u>an</u>	Gez. Kapital	5.000,00 EUR
		Kapitalrücklage (Agio)	25.564,59 EUR

## 6.6 Folgen bei XY

Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft XY B GmbH die eingebrachten Anteile an der XY M GmbH ansetzt, also die Anschaffungskosten des XY, gilt nach § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG für den Einbringenden XY:

- als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile i. S. d. § 17 EStG und
- als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile an der XY B GmbH (= **doppelte Wertverknüpfung**).

D.h. der Anteilstausch stellt für XY einen Veräußerungsvorgang dar. Allerdings bestimmt § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, dass abweichend von den allgemeinen Bewertungsregeln bei Veräußerungen hier die Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile anzusetzen ist.

Somit ergibt sich für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns, da Veräußerungspreis und abzuziehender Buchwert identisch sind, ein Veräußerungsgewinn i. H. v. jeweils 0 EUR.

Die Erhöhung der Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile an der XY B GmbH setzen sich hier konkret aus der Barzahlung in das Stammkapital (= 5.000 EUR) sowie den Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile an der XY M GmbH (=25.564,59 EUR) zusammen (= 30.564,59 EUR).

## 6.7 Zeitpunkt der steuerlichen Wirksamkeit des Anteilstauschs

Wie auch zivilrechtlich, kann der Anteilstausch auch steuerlich nicht rückwirkend erfolgen.

Vgl. Rz. 21.17 UmwStE:

*„Für die Bestimmung des Zeitpunkts des Anteilstauschs ist auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der eingebrachten Anteile auf die übernehmende Gesellschaft abzustellen. §§ 2 und 20 Absatz 5 und 6 UmwStG sind nicht anzuwenden.“*

Die §§ 2, § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG sind die Vorschriften über Rückwirkungen im UmwSt-Recht und demnach nicht anwendbar.

Sollte – so wie vorgesehen – lt. notariellem Kapitalerhöhungsbeschluss die Abtretung der Anteile an der XY M GmbH mit Wirkung zum 31.12.2016 geschehen, wäre dies zugleich der Tag der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.

## 6.8 Hinweise zu den Sperrfristen und den Nachweispflichten, § 22 UmwStG

Die in die XY B GmbH eingebrachten Anteile sind **sieben Jahre** ab dem Zeitpunkt der Einbringung **sperrfristbehaftet**.

Hintergrund ist, dass sich in Bezug auf die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile eine **sog. Statusverbesserung** ergibt.

Denn bei Veräußerung (o.ä.) der Anteile vor dem Anteilstausch durch XY hätte sich eine 60%ige Steuerpflicht im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens ergeben, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG.

Sollte dagegen die XY B GmbH die eingebrachten Anteile veräußern, kommt es zur Anwendung der 95%igen Freistellung des Veräußerungsgewinns gem. § 8b Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 KStG.

Daher bestimmt § 22 Abs. 2 UmwStG eine rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinn (sog. EG II) durch den Einbringenden (XY), soweit im Rahmen eines Anteilstausches nach § 21 Abs. 1 UmwStG unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile (hier zum Buchwert) innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft (XY B GmbH) unmittelbar oder mittelbar veräußert werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes steuerfrei gewesen wäre.

Es würden dann die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven in den eingebrachten Anteilen rückwirkend durch XY für das Jahr der Einbringung im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens mit 60%iger Steuerpflicht versteuert werden. Für jedes seit der Einbringung abgelaufene volle Zeitjahr würde jedoch 1/7 des Einbringungsgewinns gekürzt werden, § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG (sog. Siebtel-Regelung).

Dies wäre mit weiteren Folgen verbunden, die hier aber nicht weiter erläutert werden.

**Es darf also innerhalb von 7 Jahren nicht zu einer Veräußerung der eingebrachten Anteile an der XY M GmbH durch die XY B GmbH kommen!**

Weiterhin ist es gem. § 22 Abs. 2 Satz 6 i. V. m. Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 – 5 UmwStG schädlich und ebenso mit einer 60%igen Versteuerung eines EG II im Rahmen der Siebtel-Regelung verbunden, wenn innerhalb von sieben Jahren seit der Einbringung durch die Anteilstausche die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ihrerseits durch einen der folgenden Vorgänge überträgt:

1. unentgeltliche Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft
2. die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile entgeltlich überträgt, es sei denn sie weist nach, dass die Übertragung durch einen Vorgang im Sinne des § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zu Buchwerten erfolgte,
3. die Kapitalgesellschaft, an der die Anteile bestehen, aufgelöst und abgewickelt wird oder das Kapital dieser Gesellschaft herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückgezahlt wird oder Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden,
4. die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile durch einen Vorgang im Sinne des § 21 Abs. 1 oder einen Vorgang im Sinne des § 20 Abs. 1 oder auf

Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft eingebracht hat und diese Anteile anschließend unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang im Sinne der Nummer 1 oder 2 unmittelbar oder mittelbar übertragen werden, es sei denn, er weist nach, dass diese Anteile zu Buchwerten übertragen wurden (Ketteneinbringung),

5. die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft durch einen Vorgang im Sinne des § 20 Abs. 1 oder einen Vorgang im Sinne des § 21 Abs. 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zu Buchwerten einbringt und die aus dieser Einbringung erhaltenen Anteile anschließend unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang im Sinne der Nummer 1 oder 2 unmittelbar oder mittelbar übertragen werden, es sei denn er weist nach, dass die Einbringung zu Buchwerten erfolgte.

**Bei jeder neuen Umstrukturierung sollte auf jeden Fall genau überprüft werden, ob sie im Hinblick auf § 22 UmwStG schädlich sein könnte!**

## **6.9 Mitverstrickung von Anteilen**

Außerdem ist § 22 Abs. 7 UmwStG zu beachten, wonach neue Anteile, die z.B. bei Kapitalerhöhungen entstehen ebenso unter die Besteuerungsregeln des § 22 UmwStG fallen würden:

Werden in den Fällen eines Anteilstauschs nach § 21 Abs. 1 UmwStG unter dem gemeinen Wert (hier: zum Buchwert) stille Reserven auf Grund einer Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung von den erhaltenen oder eingebrachten Anteilen oder von auf diesen Anteilen beruhenden Anteilen auf andere Anteile verlagert, gelten diese Anteile insoweit auch als erhaltene oder eingebrachte Anteile oder als auf diesen Anteilen beruhende Anteile im Sinne des § 22 Abs. 2 UmwStG (Mitverstrickung von Anteilen).

## **6.10 Jährliche Nachweispflicht**

Der Einbringende XY hat in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren **jährlich spätestens bis zum 31. Mai** den Nachweis darüber zu erbringen, wem **mit Ablauf des Tages, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht**, die eingebrachten Anteile an der XY M GmbH und die auf diesen Anteilen beruhenden erhaltenen Anteile an der XY B GmbH zuzurechnen sind.

## 6.11 Inhalt und Zeitpunkt des Nachweises

In den Fällen des Anteilstauschs ist eine entsprechende Bestätigung der übernehmenden Gesellschaft (XY B GmbH) über das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten Anteilen (XY M GmbH) und zur Gesellschafterstellung ausreichend; die Gesellschafterstellung kann auch durch Vorlage der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft (XY B GmbH) nachgewiesen werden, Rz. 22.30 UmwStE.

An die Form des Nachweises werden keine Voraussetzungen in § 22 Abs. 3 UmwStG geknüpft, die Finanzverwaltung verlangt eine schriftliche Erklärung, vgl. Rz 22.30 UmwStE. Wegen des Sinn und Zwecks der Nachweispflicht gem. § 22 Abs. 3 UmwStG ist zu fordern, dass der Nachweis inhaltlich so bestimmt ist, dass er die Tatbestandsmäßigkeit des § 22 Abs. 1 oder 2 UmwStG erkennen lässt. Der Nachweis muss folglich den Einbringenden eindeutig bezeichnen, die maßgebenden Anteile und die steuerliche Zurechnung der Anteile auf den Stichtag, der dem Datum des Einbringungszeitpunkts in den jeweiligen Jahren der Sperrfrist entspricht, dokumentieren.

Zu einem Nachweis gehört nicht nur die genaue Bezeichnung des Rechtsträgers, dem die maßgebenden Anteile zuzurechnen sind; diese Aussage ist auch durch geeignete Unterlagen zu belegen. Der Gesetzgeber nennt in seiner Gesetzesbegründung beispielsweise die Vorlage eines Registerauszugs oder einer Bescheinigung der jeweils übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft, dass die eingebrachten Anteile zum jeweiligen Stichtag noch vorhanden sind (s BT-Drs 16/2710, 83 Einzelbegründung zu § 22 Abs. 3 UmwStG). Denkbar wären auch Gesellschafterlisten (§ 40 GmbHG).

Im Fall eines schädlichen Ereignisses treten die Besteuerungsfolgen (rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 Abs. 2 UmwStG) auch in den Fällen des Anteilstauschs beim Einbringenden ein. **Der Einbringende (XY) hat deshalb den Nachweis (§ 22 Absatz 3 Satz 1 UmwStG) bei dem für ihn zuständigen FA zu erbringen, Rz. 22.29 UmwStE!**

Der Nachweis ist „in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren jährlich spätestens bis zum 31. Mai“ zu erbringen (§ 22 Abs. 3 S 1 UmwStG). Da der Inhalt des Nachweises die steuerliche Zurechnung der Anteile zum Ablauf des Tages umfasst, „der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht“ (§ 22 Abs. 3 S 1 UmwStG; d.h. der Einbringungsstichtag selbst rechnet nicht dazu), erfolgt der erstmalige Nachweis bis zu dem 31.05. desjenigen Kj., welches dem Kalendertag des ersten Jahres nach dem steuerlichen Einbringungstag nachfolgt<sup>13</sup>.

### **Beispiel:**

Zum 31.12.2016 erfolgt der qualifizierte Anteilstausch.

Der erstmalige Nachweis hat bis zum 31.05. desjenigen Kalenderjahres, welches dem Kalendertag des ersten Jahres nach dem steuerlichen Einbringungstag (31.12.2017) nachfolgt, somit bis zum 31.05.2018 zu erfolgen.

---

<sup>13</sup> so auch Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt a. a. O. zu § 22 UmwStG, Anm. 91



**Formulierungsvorschlag Nachweispflicht § 22 Abs. 3 UmwStG zum 31.05.2018:**

*(auf der Grundlage des o.g. Beispiels)*

*An das Finanzamt des XY*

*Hiermit wird durch Vorlage der Gesellschafterliste gem. § 40 GmbHG der Nachweis erbracht, dass die mit Wirkung zum 31.12.2016 im Wege des Anteilstauschs durch XY eingebrachten Anteile an der XY M GmbH zum 31.05.2018 der XY B GmbH zuzurechnen sind.*

Die bis zum 31.5. festgelegte Nachweisfrist kann nicht verlängert werden. Erbringt der Einbringende den Nachweis erst nach Ablauf der Frist, können allerdings die Angaben noch berücksichtigt werden, wenn eine Änderung der betroffenen Bescheide verfahrensrechtlich möglich ist. Dies bedeutet, dass im Fall eines Rechtsbehelfsverfahrens der Nachweis längstens noch bis zum Abschluss des Klageverfahrens erbracht werden kann<sup>14</sup>.

Wird der Nachweis nicht erbracht, gelten die Anteile im Sinne des § 22 Abs. 2 UmwStG an dem Tag, der dem Einbringungszeitpunkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalendertag entspricht, als veräußert.

### **Ergebnis**

**Die rückwirkende Besteuerung tritt folglich zwar grundsätzlich ebenso ein, wenn die Nachweispflicht durch XY nicht erbracht wird.**

**Wegen der Möglichkeit der Nachholung der Angaben bis zur Bestandskraft der Bescheide, treten die Folgen i. d. R. nicht ein; die Vorschrift des § 22 Abs. 3 UmwStG wird als „ausgehöhlt“ betrachtet, so Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt a. a. O. § 22 UmwStG, Anm. 91. Gleichwohl sollte man es hier nicht auf eine Nachholung z.B. erst im Rechtsbehelfsverfahren ankommen lassen und den Nachweis rechtzeitig erbringen.**

---

<sup>14</sup> Rz. 22.33 UmwStE



## 6.12 Gewerbesteuer

### 6.12.1 Allgemeines

Durch den Anteilstausch zu Anschaffungskosten ist keine Auswirkung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Kapitalgesellschaften XY B GmbH und XY M GmbH zu verzeichnen.

### 6.12.2 Gewinnausschüttungen von der XY M GmbH

Soweit die XY M GmbH Gewinnausschüttungen ab 2017 an die XY B GmbH vornimmt, fallen diese unter die Freistellung des § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG, so dass 95% der Gewinnausschüttungen für Zwecke der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach KStG steuerfrei wären.

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist auf der Ebene der XY B GmbH grundsätzlich eine Kürzung des Gewerbeertrags gem. § 9 Nr. 2a GewStG in Höhe der Gewinnausschüttungen vorzunehmen, soweit diese im Gewinn nach § 7 GewStG angesetzt worden sind (sog. Schachtelprivileg).

Infolge des 95%igen Freistellungsverfahrens nach § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 KStG sind im Gewinn nach § 7 GewStG allerdings nur noch die 5% aus der pauschalen Kürzung der Betriebsausgaben enthalten. Nach § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG kommt insoweit eine Kürzung beim Gewerbeertrag nicht in Frage, da die 5%-Pauschale nicht als Gewinn i. S. d. Vorschrift des § 9 Nr. 2a GewStG gilt.

Letztlich sind die Gewinnausschüttungen auch gewerbesteuerlich zu 95% steuerfrei.

Zu beachten ist jedoch, dass die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG auch tatsächlich vorliegen. Denn sollte dies nicht so sein, wäre die Hinzurechnung der zu 95% freigestellten Gewinnausschüttungen nach § 8 Nr. 5 GewStG die Folge, so dass es letztlich zu einer vollen Erfassung der Gewinnausschüttungen bei der Gewerbesteuer käme.

Das kann evtl. im ersten Wirtschaftsjahr des Anteilstauschs problematisch sein, da das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2a GewStG voraussetzt, dass die Beteiligung an der XY M GmbH bereits **zu Beginn des Erhebungszeitraums** der XY B GmbH vorlag.

Hier sollten folglich Gewinnausschüttungen erst in 2017 erfolgen.

## **9. Abschließende Hinweise**

Für die Stellungnahme haben wir mangels höchstrichterlicher Entscheidungen allgemeine Grundsätze aus dem Gesetz und Verwaltungsanweisungen ausgewertet. Da es sich somit um die Rechtsauffassung des Verfassers handelt, obliegt es dem Auftraggeber, das Risiko einer abweichenden richterlichen Entscheidung selbst zu beurteilen und zu tragen.

Wir haben die Antwort auf Ihre Anfragen auf Grundlage der uns überlassenen Unterlagen und erteilten Auskünften erstellt.

Wir bitten den dargestellten Sachverhalt und die getroffenen Annahmen zu prüfen. Da unserer Stellungnahme der dargestellte Sachverhalt sowie die getroffenen Annahmen zu Grunde gelegt worden sind, kann sich eine nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung des Sachverhaltes bzw. eine falsch getroffene Annahme auf die Gültigkeit der Aussagen der vorliegenden Stellungnahme auswirken.

Unsere Stellungnahme stellt unsere Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, der hierzu ergangenen Rechtsprechung und der hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung dar. Der Stellungnahme haben wir den zum Zeitpunkt der Erstellung der Stellungnahme geltenden Rechtsstand zu Grunde gelegt. Das Steuerrecht unterliegt einer permanenten Weiterentwicklung durch Änderungen der Steuergesetze, neuen bzw. überarbeiteten Verwaltungsanweisungen sowie durch die Rechtsprechung. Derartige Änderungen können dazu führen, dass eine spätere Neubeurteilung des Sachverhalts zu einer anderen Lösung führt. Wir bitten um Mitteilung, falls wir unsere Stellungnahme zu einem späteren Zeitpunkt an den neuen Rechtsstand anpassen sollen.

Weitere Fragen zur Durchführung der Umwandlungen sowie der sich ergebenden Folgefragen sind mit diesem Auftrag nicht abgegolten und wären Gegenstand eines weiteren Auftragsverhältnisses zu den für diesen Auftrag geltenden Konditionen.