

Schriftliche StB-Prüfung: 3. Prüfungstag – Bilanzsteuerrecht

Umwandlungssteuerrecht (§§ 20–25 UmwStG)

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Das Umwandlungssteuerrecht stellt einen der „Klassiker“ in der schriftlichen StB-Prüfung dar und kann sowohl am zweiten als auch am dritten Tag Prüfungsgegenstand sein.¹ Der nachfolgende Beitrag vertieft insbesondere die Anwendung der §§ 20–25 UmwStG. Die Vorgehensweise beim Verfassen der Lösung wird dabei zunächst aus zivil- und dann aus steuerrechtlicher Sicht dargestellt. Übersichten sowie Prüfungsschemata veranschaulichen den Lösungsaufbau und Fallbeispiele helfen beim Verständnis der einzelnen Prüfungsschritte.

NWB Datenbank

Laden Sie im Nachgang die **Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht (inkl. Umwandlungssteuerrecht)** aus der NWB Datenbank herunter, NWB XAAAJ-36487.

I. Allgemeines

1. §§ 20–25 UmwStG in der StB-Prüfung

Der 6.–8. Teil des UmwStG behandelt

- ▶ **Einbringungsverfahren**
 - in Kapitalgesellschaften (§ 20 UmwStG) und
 - in Personengesellschaften (§ 24 UmwStG),
- ▶ den **Anteilstausch** (§ 21 UmwStG) sowie
- ▶ den **Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft** (§ 25 UmwStG).

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

Prüfungsjahr	Tag der StB-Prüfung	Inhalt	Gewichtung
2022*	2. Tag	§ 21 UmwStG	ca. 5 Punkte
2021*	2. Tag	§ 20 UmwStG	ca. 10 Punkte
2020*	3. Tag	§ 24 UmwStG	ca. 20 Punkte
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 ab 2016 stammen aus Berichterstattungen von Prüfungsteilnehmern, da die Klausuren dieser Jahre nicht veröffentlicht wurden.

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

In einer Klausur muss zunächst die Anwendbarkeit des 6.–8. Teils des UmwStG geprüft werden. Maßgebend hierfür sind die Vorschriften § 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.

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 über das UmwG per **Gesamtrechtsnachfolge** erfolgen.

MERKE

Der zivilrechtliche Grundfall der Vermögensübertragung erfolgt per **Einzelrechtsnachfolge**. Das UmwG ermöglicht unter gewissen Formerfordernissen hierfür die **Gesamt-**

* Lars Nüdling, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

1 Vgl. hierzu im Einzelnen die Themenauswertung der Steuerberater-Prüfungsklausuren der letzten Jahre; hier: zum Ertragsteuerrecht durch Baretta/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 3/2023 S. 200 NWB LAAAJ-28608, sowie zum Bilanzsteuerrecht durch Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2023 S. 211 NWB VAAAJ-28609. Alle SteuerStud-Lernmaterialien finden Sie darüber hinaus im PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung NWB GAAA-44658. Diese Übersicht wird von uns fortlaufend ergänzt!

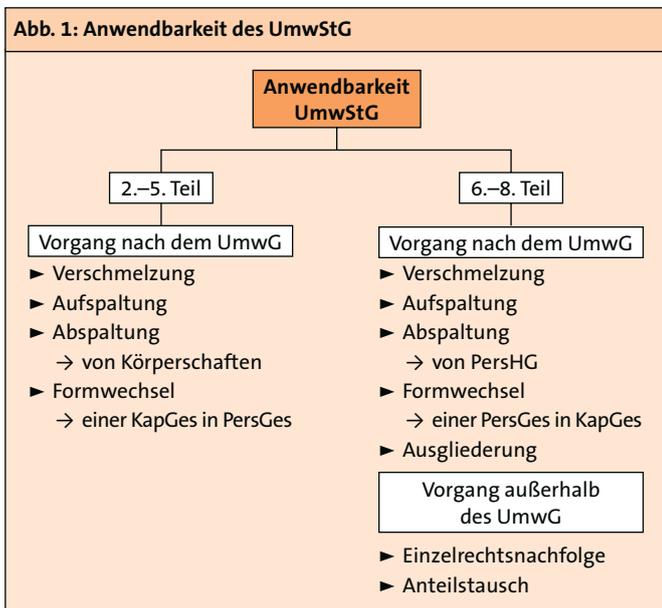
rechtsnachfolge. Wird nur das Rechtskleid gewechselt, handelt es sich um einen **Formwechsel**.

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

Dies stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

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

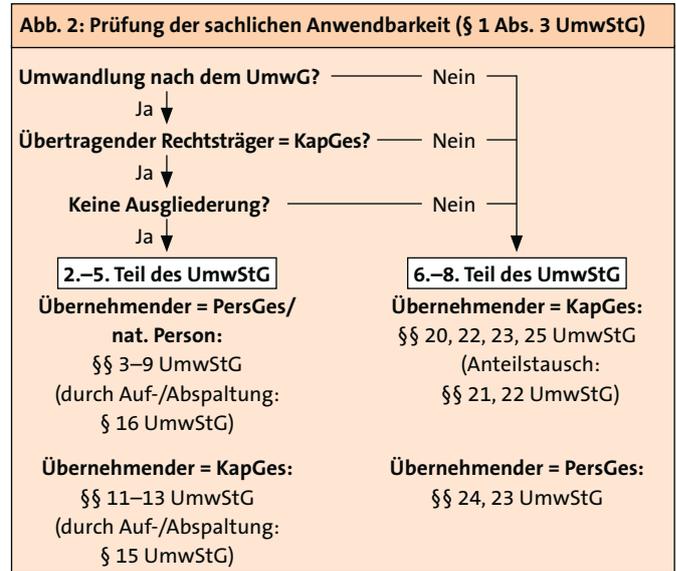
In Abgrenzung zum 2.–5. Teil kommt es u. a. darauf an, welche Rechtsform der übertragende bzw. der übernehmende Rechtsträger besitzt. So fällt bspw. die Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung von Körperschaften unter den 2.–5. Teil, während der gleiche zivilrechtliche Vorgang von PersHG unter den 6.–8.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



MERKE

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

Bei der Prüfung der **sachlichen Anwendbarkeit** können die nachfolgenden Fragestellungen helfen:



b) Persönliche Anwendbarkeit

Neben der sachlichen Anwendbarkeit muss 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 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 (bzw. beim Formwechsel bzgl. des umwandelnden Rechtsträgers)** gilt – außer in den Fällen des Anteilstauschs nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 UmwStG – Folgendes:

- ▶ Handelt es sich im konkreten Fall um eine **Gesellschaft**, muss sie gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. b UmwStG
 - nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Staats gegründet sein und
 - ihren 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. a UmwStG
 - ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) in der EU/einem EWR-Staat haben und
 - nicht aufgrund eines DBA mit einem dritten Staat 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 (vgl. insoweit § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG).

MERKE

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

3. Prüfungsschema zum 6.–8. Teil des UmwStG

Die Vorschriften der §§ 20–25 UmwStG lassen sich systematisch nach einer bestimmten Prüfungsreihenfolge lösen, welche die nachfolgende Übersicht zusammenfasst:

Abb. 3: Prüfungsschema zum 6.–8. Teil des UmwStG

1. **Zivilrechtliche Beurteilung der Umwandlung**
2. **Steuerrechtliche Beurteilung der Umwandlung**
 - a) Anwendbarkeit des UmwStG
 - b) Steuerlicher Übertragungsstichtag (Rückwirkung)
 - c) Übernehmender Rechtsträger
 - d) Übertragender Rechtsträger (Einbringender)

Im **1. Prüfungsschritt „Zivilrechtliche Beurteilung der Umwandlung“** gilt es festzustellen, 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 Umwandlungsstichtag) sowie zur handelsbilanziellen Behandlung (Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers und Wertansatz des übernehmenden Rechtsträgers) erforderlich.

Die zu beachtenden Einzelheiten i. R. des **2. Prüfungsschritts „Steuerrechtliche Beurteilung der Umwandlung“** stehen im Fokus der nachfolgenden Ausführungen.

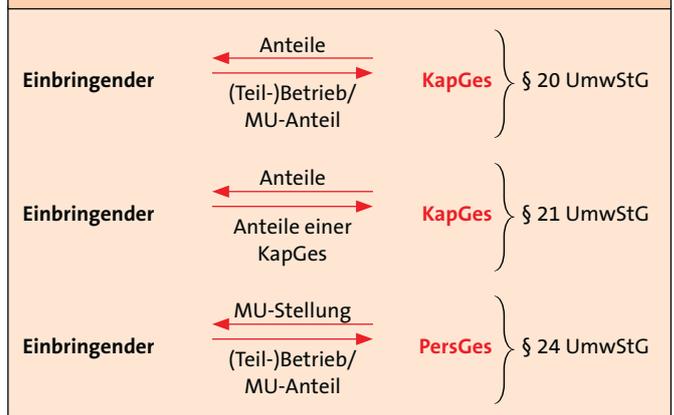
TIPP

Halten Sie die zuvor dargestellte **Prüfungsreihenfolge** ein! Dies empfiehlt sich aufgrund der Systematik des Gesetzes und der gegenseitigen Abhängigkeit der einzelnen Vorschriften.

II. Steuerrechtliche Beurteilung der Umwandlung

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

Abb. 4: Einbringungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG



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 oben, Kap. I.2.a) und b). Die Vorschriften über die Einbringung von Betriebsvermögen in eine KapGes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gelten somit insbesondere bei einer **Übertragung²**

► **per Gesamtrechtsnachfolge**

- durch Verschmelzung von PersHG auf eine KapGes;
- durch Auf- und Abspaltung von Vermögensteilen einer PersHG auf eine KapGes;
- durch Ausgliederung von Vermögensteilen eines Einzelkaufmanns, einer PersHG oder einer KapGes auf eine KapGes.

► **per Einzelrechtsnachfolge**

- durch Sacheinlage (§ 5 Abs. 4 GmbHG bzw. § 27 AktG) bei Gründung einer KapGes;
- durch Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln (§ 56 GmbHG; §§ 183, 194, 205 AktG) bei einer bestehenden KapGes.

► **per Formwechsel** einer PersHG in eine KapGes. 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 Abs. 4 UmwStG muss auch eine sog. **Sacheinlage** gegeben sein. § 20 Abs. 1 UmwStG verwendet diesen Begriff für die Einbringung eines

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

² 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,
- ▶ einer Vielzahl einzelner Wirtschaftsgüter, die keinen (Teil-) Betrieb oder Mitunternehmeranteil bilden,
- ▶ Privatvermögen.

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

Aufgabe: Ordnen Sie den Vorgang umsatzsteuerrechtlich ein!

LÖSUNG ▶ Die Übertragung des Betriebs erfolgt per **Sacheinlage (Einzelrechtsnachfolge) nach § 5 Abs. 4 GmbHG**. Nach **§ 1 Abs. 3 Satz 1 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 KapGes einbringt und als Gegenleistung Anteile an der KapGes erhält (**§ 20 Abs. 1 UmwStG**).

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

Probleme ergeben sich hierbei insbesondere bei der **Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern** i. R. der Umwandlung. Die Einbringung eines Betriebs erfordert zwar nicht, dass sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auf die KapGes übertragen werden. Unerlässlich ist jedoch die **Einbringung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen**.³ 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 Wirtschaftsgüter nicht auf die zu gründende GmbH zu übertragen. Stattdessen würde er sie gerne behalten und dann an die Gesellschaft vermieten.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen hätte dies?

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 Privatvermögen** dagegen würde die Anwendung des § 20 UmwStG ausschließen, denn das Betriebsgrundstück ist funktional wesentlich für den Betrieb. Auch die anschließende Vermietung an die GmbH ändert hieran nichts.⁴

Weitere Voraussetzung ist, dass die **Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft** für das eingebrachte Vermögen **zumindest z. T. in neuen Gesellschaftsanteilen** besteht, wobei es ausreichend ist, dass die Sacheinlage als Aufgeld erbracht wird. Demzufolge fallen mangels Gewährung neuer Anteile die verdeckte Einlage bzw. die verschleierte Sachgründung (Sachkapitalerhöhung) nicht in den Anwendungsbereich von § 20 UmwStG.⁵

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 Gesellschaft übergeht.⁶ Dieser sog. **steuerliche Übertragungstichtag/Einbringungszeitpunkt** 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.

In Fällen der **Gesamtrechtsnachfolge** 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**).

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.

Weil § 20 UmwStG jedoch auch Anwendung auf Umwandlungen außerhalb des UmwG finden kann, existiert für die **Einbringungen per Einzelrechtsnachfolge** eine separate Regelung in **§ 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG**. Hiernach 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 Betriebsvermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.

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

Beim **Formwechsel** einer PersGes in eine KapGes wird über **§ 25 Satz 2 UmwStG** auf die Anwendung von **§ 9 Satz 2 und 3 UmwStG** verwiesen. Da 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

³ 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.

⁴ 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.

⁵ 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.

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. 20.13.

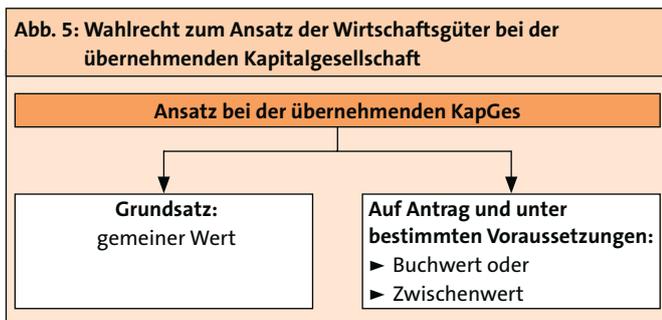
höchstens **acht Monate vor der Anmeldung** des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt (Übertragungsstichtag).

c) Übernehmender Rechtsträger

Aus Sicht des übernehmenden Rechtsträgers stellt sich die Frage, wie die einzelnen Wirtschaftsgüter der erhaltenen steuerfunktionalen Einheit (z. B. Wirtschaftsgüter 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 Betriebsvermögens bei der übernehmenden KapGes grds. mit dem **gemeinen Wert** vor. Dieser Wertansatz gilt nach dem Willen des Gesetzgebers sowohl für die bilanzierten als auch nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter (nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und den Geschäfts- und Firmenwert), obwohl der Wortlaut des Gesetzes, im Gegensatz zu § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG und § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, dies nicht vorschreibt.

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



Die Anwendung des Wahlrechts setzt jedoch voraus, dass folgende **Voraussetzungen gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kumulativ** erfüllt sind:

- ▶ Es ist sichergestellt, dass das übernommene Betriebsvermögen auch später bei der übernehmenden KapGes 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 Betriebsvermögens **oder**
- **500.000 €**, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

FALL 3 Der Stpfl. F wandelt zum 1.1.20 sein Einzelunternehmen in eine GmbH um. Die Bilanz des Betriebs zeigt zum 31.12.19 folgendes Bild:

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva (gemeiner Wert 600.000 €)	500.000 €	Kapital	50.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	500.000 €		500.000 €

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

Aufgabe: Welche Werte sind in der Eröffnungsbilanz der GmbH anzusetzen?

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

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

Die steuerlichen Konsequenzen in Bezug auf die Umwandlung ergeben sich insbesondere beim Einbringenden, d. h. dem übertragenden Rechtsträger. Bei der KapGes stellt sich jedoch die Frage nach der weiteren bilanziellen Behandlung der **übernommenen Wirtschaftsgüter** (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 PersGes nach § 24 UmwStG anwendbar ist, sollen die diesbzgl. Erläuterungen zusammengefasst unter Kap. II.4. erfolgen.

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 **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 der Einbringende also die stillen Reserven aufdecken.

Das UmwStG verfolgt jedoch gerade das **Ziel**, Umstrukturierungsvorgänge **steuerneutral** zu vollziehen. 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, denn § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG sieht hinsichtlich der Anschaffungskosten ebenfalls eine Wertverknüpfung vor.

Abb. 6: Wertverknüpfung in § 20 Abs. 3 UmwStG	
Wertansatz KapGes § 20 Abs. 2 UmwStG ▶ Buchwert ▶ Zwischenwert ▶ Gemeiner Wert	Veräußerungspreis + Anschaffungskosten § 20 Abs. 3 UmwStG Wertverknüpfung

LÖSUNG FALL 3 ▶ **Fortführung:** Aufgrund der **gewünschten Steuerneutralität** erfolgt der Wertansatz in der GmbH hier 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 Anschaffungskosten 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 die 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. zunächst bereits Kap. I.2. a) und b).

Während für die Sacheinlage in § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1–4 UmwStG zivilrechtliche Übertragungsvorgänge normiert sind, fehlt eine solche Normierung für den Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 UmwStG). Auf welche Weise der Austausch der Anteile realisiert wird, ist gesetzlich nicht definiert und folglich nicht auf bestimmte Vorgänge eingegrenzt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gelten die Vorschriften über den Austausch von Anteilen an KapGes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten insbesondere bei **Übertragung**⁷

▶ per Gesamtrechtsnachfolge

- durch Ausgliederung von Vermögensteilen eines Einzelkaufmanns, einer PersHG, einer KapGes auf eine KapGes.

▶ per Einzelrechtsnachfolge

- durch Sacheinlage (§ 5 Abs. 4 GmbHG bzw. § 27 AktG) bei Gründung einer KapGes;
- durch Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln (§ 56 GmbHG; §§ 183, 194, 205 AktG) bei einer bestehenden KapGes.

Die zivilrechtlichen Anwendungsfälle ähneln somit 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 Abs. 4 UmwStG muss ein sog. **Anteilstausch** gegeben sein. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG verwendet diesen Begriff für die Einbringung eines

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

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

Aufgabe: Ordnen Sie den Vorgang umsatzsteuerrechtlich ein!

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 Satz 1 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, da A Anteile an einer KapGes (A-GmbH) in eine andere KapGes (Holding-GmbH) einbringt und als Gegenleistung Anteile an der Holding-GmbH erhält (§ 21 Abs. 1 UmwStG).

Beachte: Die Umwandlung kann hier **nicht** i. R. der **Gesamtrechtsnachfolge** durch Ausgliederung erfolgen, denn A hält die Anteile im Privatvermögen und ist kein eingetragener Kaufmann (§ 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**, weil die Vorschriften der §§ 2 und 20 Abs. 5 und 6 UmwStG nicht anzuwenden sind.

c) Übernehmender Rechtsträger

Die übernehmende KapGes 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** als Wertmaßstab maßgebend sind. Diesen grds. Ansatz normiert **§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** für die übernehmende KapGes.

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

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. 01.46.

- 25 % des Buchwerts der eingebrachten Anteile **oder**
- 500.000 €, höchstens jedoch der Buchwert der eingebrachten Anteile.

Wurden die Anteile im **Privatvermögen** gehalten, ist **§ 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG** zu beachten, wonach mangels Buchwerten die Anschaffungskosten maßgebend sind.

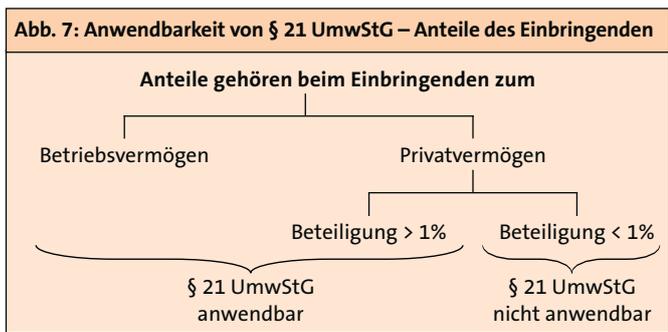
Ein **qualifizierter Anteilstausch** ist gegeben, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat.

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. Es werden auch keine sonstigen Gegenleistungen gewährt, so dass die Holding nach **§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG** die Anteile mit den **Anschaffungskosten 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 KapGes und erhält als Gegenleistung in Form einer **Anschaffung** Anteile an einer anderen KapGes.

Für den übertragenden Rechtsträger ist daher steuerlich insbesondere der **Verkauf** von Anteilen zu würdigen. Hierbei kommt es darauf an, ob die Anteile im **Privatvermögen** (§ 17, § 20 Abs. 2 EStG) oder im **Betriebsvermögen** (§ 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 Privatvermögen 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 **Veräußerungs-**

preis (für die weggetauschten Anteile) und die **Anschaffungskosten** (für die erhaltenen Anteile) fingiert (**§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG**).

Abb. 8: Wertverknüpfung in § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG

Wertansatz KapGes § 21 Abs. 1 UmwStG	➔	Veräußerungspreis + Anschaffungskosten § 21 Abs. 2 UmwStG
▶ Buchwert		Wertverknüpfung
▶ Zwischenwert		
▶ Gemeiner Wert		

LÖSUNG FALL 4 ▶ **Fortführung:** A hält die Anteile an der A-GmbH im Privatvermögen 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 Anschaffungskosten exakt diesem Betrag entsprechen, wären somit keine stillen Reserven zu versteuern. Die Anschaffungskosten 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 Betriebsvermögen) 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

Das in Bezug auf die sachliche und persönliche Anwendbarkeit unter Kap. I.2. a) und b) Gesagte gilt entsprechend. Die Vorschriften über die Einbringung von Betriebsvermögen in eine PersGes gelten somit insbesondere bei einer **Übertragung**⁸

▶ **per Gesamtrechtsnachfolge**

- durch Verschmelzung von PersHG auf PersHG;
- durch Auf- oder Abspaltung von PersHG auf PersHG;
- durch Ausgliederung aus KapGes, PersHG oder Einzelunternehmen auf PersHG.

▶ **per Einzelrechtsnachfolge**

- durch Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen;
- durch Einbringung eines Einzelunternehmens in eine PersGes;
- durch Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmen zu einer PersGes;
- durch Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine PersGes;
- 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 Abs. 4 UmwStG auch **§ 24 Abs. 1 UmwStG** erfüllt sein. Danach muss es sich handeln um

⁸ Vgl. BfMf, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 01.47.

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

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

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

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

Aufgabe: Ist der Anwendungsbereich des § 24 UmwStG für G bzw. H eröffnet?

LÖSUNG ▶ G leistet eine Bareinlage, so dass für ihn **§ 24 UmwStG nicht** greift. Er erwirbt anteiliges Eigentum an den Wirtschaftsgütern (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

H überträgt sein komplettes Einzelunternehmen (Betrieb) auf die OHG als PersGes und wird Mitunternehmer an dieser (**§ 24 Abs. 1 UmwStG**). Die Übertragung erfolgt per Einzelrechtsnachfolge. Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 4 Satz 2 UmwStG ist der 6.–8. Teil des UmwStG anwendbar.

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

Wie im Bereich des § 20 UmwStG ergeben sich Probleme bei der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern. Auch hier genügt es, wenn sämtliche **funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen** übertragen werden.⁹ Abweichend zu § 20 UmwStG ist es jedoch **ausreichend**, wenn das **eingebraachte Betriebsvermögen teilweise Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft** wird.¹⁰

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.

Aufgabe: Ist die Zurückbehaltung des Betriebsgrundstücks schädlich für die Anwendung des § 24 UmwStG?

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 Sonderbetriebsvermögen 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.¹¹ Da i. d. R. mehrere Kapitalkonten geführt werden, ist zu differenzieren. Die bisherige Verwaltungsauffassung bzgl. der Verbuchung auf einem variablen Kapitalkonto ist insoweit überholt; danach führte 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.¹² Von einer Gewährung von Gesellschaftsrechten bei einem sog. **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.¹³

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 Abs. 6 EStG** gelten entsprechend. Insoweit wird auf die Ausführungen unter Kap. II.1.b) verwiesen.

c) Übernehmender Rechtsträger

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

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

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. 24.03 i. V. mit 20.06.

¹⁰ 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.

¹¹ Vgl. 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.

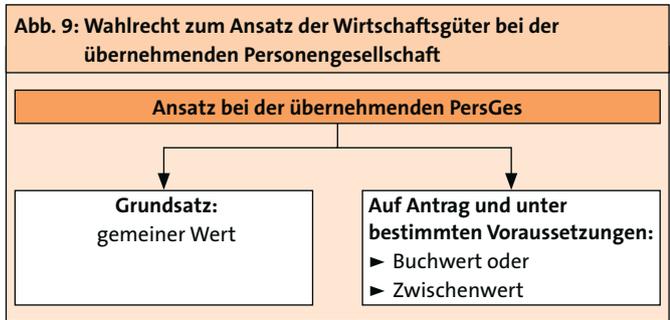
¹² Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.07, und v. 26.7.2016 - IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl 2016 I S. 684 NWB EAAAF-79169.

¹³ Vgl. hierzu im Einzelnen das 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. das BMF-Schreiben v. 30.5.1997 - IV B 2 - S 2241 a - 51/93 II, BStBl 1997 I S. 627 NWB LAAA-77258.

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

Das eingebrachte Betriebsvermögen 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 Betriebsvermögens 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 Betriebsvermögens oder
 - 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.



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:

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	500.000 €	Kapital	50.000 €
(gemeiner Wert 600.000 €)		Verbindlichkeiten	450.000 €
	500.000 €		500.000 €

Ein Firmenwert existiert nicht.

Aufgabe: Welche Werte sind bilanziell anzusetzen?

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

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

Hinsichtlich der **Bilanzierung** treten je nach gewünschtem Ansatz 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. Man spricht hierbei von der sog. **Brutto- oder Nettomethode**.¹⁴

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**.

Die Eröffnungsbilanz der OHG stellt sich wie folgt dar:

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	600.000 €	Kapital G	150.000 €
Bank	150.000 €	Kapital K	150.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	750.000 €		750.000 €

Die Kapitalkonten entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

Sofern der Ansatz **nicht** unter dem **gemeinen Wert** erfolgen soll, kann dieser Ansatz auf unterschiedliche Weise erreicht werden:

Möglich wäre, in der Bilanz der PersGes direkt die **Buchwerte** anzusetzen, was dann aber das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter zueinander verzerrt.

LÖSUNG FALL 7 ▶ **Fortführung:** In der Eröffnungsbilanz der OHG sollen die **Buchwerte** angesetzt werden.

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	500.000 €	Kapital G	50.000 €
Bank	150.000 €	Kapital K	150.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	650.000 €		650.000 €

Die Kapitalkonten entsprechen **nicht** den Beteiligungsverhältnissen.

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.

Die Eröffnungsbilanz der OHG stellt sich wie folgt dar:

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	600.000 €	Kapital G	150.000 €
Bank	150.000 €	Kapital K	150.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	750.000 €		750.000 €

¹⁴ Vgl. BfM, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 24.14.

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

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	100.000 €	Minderwert Aktiva	100.000 €
	100.000 €		100.000 €

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 PersGes**, 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.

Die Eröffnungsbilanz der OHG stellt sich wie folgt dar:

Aktiva		Passiva	
Diverse Aktiva	500.000 €	Kapital G	100.000 €
Bank	150.000 €	Kapital K	100.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	650.000 €		650.000 €

Die Kapitalkonten entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

Aus Sicht des **K**, der eine **Bareinlage von 150.000 €** geleistet hat, muss ein Mehrkapital in seiner Ergänzungsbilanz ausgewiesen werden.

Aktiva		Passiva	
Mehrwert Aktiva	50.000 €	Mehrkapital	50.000 €
	50.000 €		50.000 €

Für **G** wird eine entsprechende **negative Ergänzungsbilanz** aufgestellt:

Aktiva		Passiva	
Minderkapital	50.000 €	Minderwert Aktiva	50.000 €
	50.000 €		50.000 €

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.

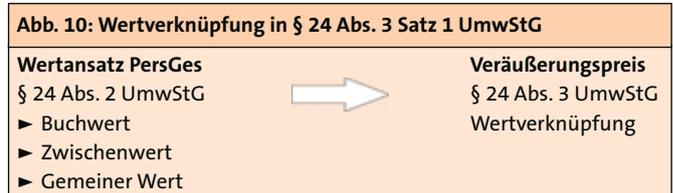
Hinsichtlich der weiteren bilanziellen Behandlung der **übernommenen Wirtschaftsgüter** (z. B. AfA) finden sich die Regelungen in **§ 23 UmwStG**. Die diesbzgl. Erläuterungen finden Sie zusammengefasst unter Kap. II.4.

d) Übertragender Rechtsträger (Einbringender)

Der Einbringende überträgt wie bei § 20 UmwStG seinen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil (steuerfunktionale Einheit) und erhält als Gegenleistung Gesellschafts-

rechte. Aus Sicht des Einbringenden fällt die Veräußerung der steuerfunktionalen Einheit i. R. dieses Tauschs unter § 16 EStG. Die Steuerneutralität der Umwandlung wird über die **Wertverknüpfung in § 24 Abs. 3 UmwStG** erreicht.

Der gewählte Wertansatz in der PersGes gilt als **Veräußerungspreis** (§ 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 Betriebsvermögens.

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.

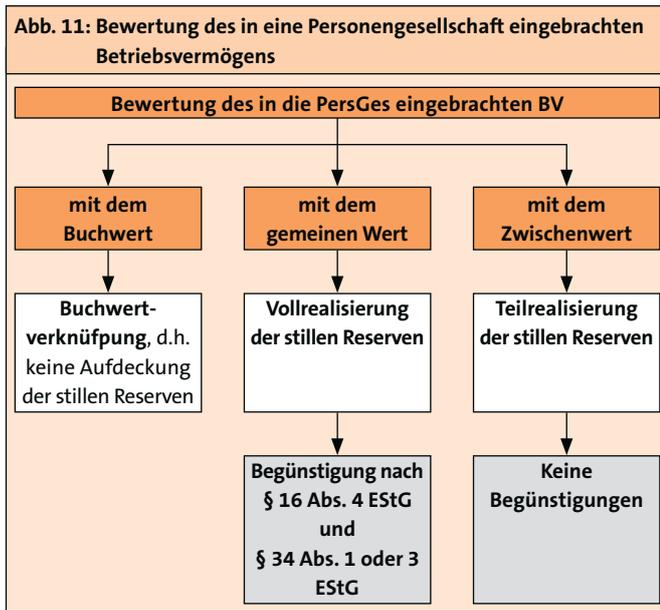
§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG enthält durch den Hinweis auf § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG eine entscheidende **Einschränkung** der Vergünstigungen (§ 16 Abs. 4, § 34 EStG). Soweit danach auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn als laufender Gewinn. Mithin sollen die Vergünstigungen nicht gewährt werden, wenn der Einbringende – wirtschaftlich gesehen – **an sich selbst veräußert**.¹⁵ § 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 Gesamtbeurteilung der Bilanz der PersGes und auch der Ergänzungsbilanzen zum **Buchwertansatz** gelangt, entsteht für G kein Veräußerungsgewinn. Der Veräußerungspreis entspricht in diesem Fall nach § 24 Abs. 3 Satz 1 EStG mit 50.000 € exakt dem Buchwert des Einzelunternehmens.

Bei einem **Ansatz zum gemeinen Wert** werden die stillen Reserven aufgedeckt. Der Veräußerungspreis beträgt nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG (div. Aktiva 600.000 € - Verbindl. 450.000 € =) 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 ein Freibetrag zu gewähren. Allerdings greift § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, wonach 50 % (Beteiligungsverhältnis OHG) laufender Gewinn sind.

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. 24.16.

Somit sind die folgenden Szenarien denkbar:



4. Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft nach § 23 UmwStG

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

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

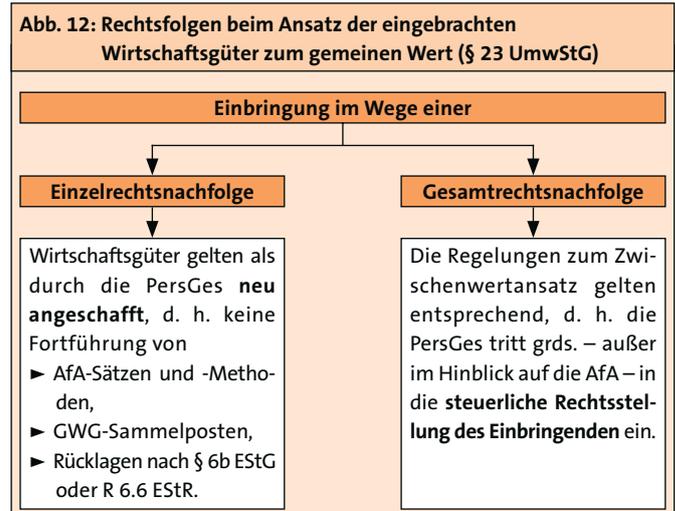
Die Auswirkungen und Regelungen hängen davon ab, welcher Ansatz seitens des übernehmenden Rechtsträgers gewählt wurde:

- ▶ gemeiner Wert: § 23 Abs. 4 UmwStG;
- ▶ Zwischenwert: § 23 Abs. 1 und 3 UmwStG;
- ▶ Buchwert: § 23 Abs. 1 UmwStG.

a) Gemeiner Wert

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

- ▶ Bei der **Gesamtrechtsnachfolge** gilt § 23 Abs. 3 UmwStG **entsprechend**, wonach die aufnehmende KapGes/PersGes in die Rechtsstellung des Einbringenden nach § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG eintritt. Einschränkungen ergeben sich bei der AfA. Vgl. hierzu unter Kap. II.4.b).
- ▶ 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 Wirtschaftsgüter, ausschließlich die Verhältnisse der übernehmenden Gesellschaft maßgebend sind.



b) Buchwert/Zwischenwert

Gemäß § 23 Abs. 1 i. V. mit § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG tritt die aufnehmende KapGes/PersGes in die Rechtsstellung des übertragenden Unternehmens ein (**Fußstapfentheorie**) bspw. bzgl.

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

Ebenso wird auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG verwiesen, wonach Besitzzeiten eines Wirtschaftsguts 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 **Besonderheiten bei der AfA** zu berücksichtigen (§ 23 Abs. 3 UmwStG). Die AfA ist vom Zeitpunkt der Einbringung an nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Einbringenden, vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem Wert, mit dem die Gesellschaft die Wirtschaftsgüter 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 Wirtschaftsguts in der Gesamthandsbilanz zzgl. etwaiger Mehr- bzw. Minderabschreibungen aus den Ergänzungsbilanzen insgesamt konstituierende Abschreibungsbetrag dem Betrag entspricht, der sich bei unveränderter Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts 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.

Aufgabe: Berechnen Sie die AfA für den Lkw!

LÖSUNG Ab dem Zeitpunkt der Einbringung ist für den Lkw eine jährliche AfA i. H. von 10 % von (100.000 € + 20.000 € =) 120.000 € = 12.000 € vorzunehmen. Im Rahmen der verbleibenden Restnutzungsdauer von sieben Jahren werden somit (7 x 12.000 € =) 84.000 € AfA generiert. Im letzten Jahr der Nutzungsdauer ist zusätzlich zur linearen AfA i. H. von 12.000 € 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.¹⁶

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 KapGes übertragen werden. Durch Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. § 8b KStG können insoweit steuerliche Vorteile erreicht werden.

Zu beachten ist allerdings die Vorschrift des § 22 UmwStG, die eine rückwirkende Besteuerung bei Veräußerung oder schädlicher Verwendung der Anteile regelt. Man spricht vom sog. 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 KapGes innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert. Der Gewinn ermäßigt sich für jedes abgelaufene Zeitjahr um je 1/7 und berechnet sich vereinfacht dargestellt wie folgt:

Abb. 14: Berechnung des Einbringungsgewinns I (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG)

Gemeiner Wert des eingebrachten BV im Einbringungszeitpunkt
- Gewählter Wertansatz (Buch- oder Zwischenwert)
= Unterschiedsbetrag im Zeitpunkt der Einbringung (nicht besteuerte stille Reserve)
- 1/7 des Unterschiedsbetrags für jedes abgelaufene Zeitjahr
= Einbringungsgewinn I

FALL 9 Der Stpfl. A betreibt ein Einzelunternehmen, in dem stille Reserven i. H. von 100.000 € vorhanden sind. Er überlegt, diesen Betrieb gewinnbringend zu verkaufen. Von einem Freund erhält A den Tipp, das Unternehmen vorher steuerneutral in eine KapGes umzuwandeln. Es sei steuerlich günstiger, die Anteile an einer KapGes zu verkaufen, weil dies unter das Teileinkünfteverfahren falle.

Aufgabe: Stimmt das? Was hat A insoweit zu beachten?

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 daher einen Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG auslösen.

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

Die übernehmende KapGes kann auf Antrag die Buchwerte der aufgrund der Sacheinlage erhaltenen Wirtschaftsgüter 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 ist (§ 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) und
- ▶ die entsprechenden Wirtschaftsgüter noch zum Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft gehören, es sei denn, sie wurden inzwischen zum gemeinen Wert veräußert (§ 23 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Nach § 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 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, gelten die Anteile

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

le 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 der Sacheinlage unter Miteinbringung von Anteilen an KapGes nach § 20 UmwStG führt die **Veräußerung** der 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 1/7 für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr (§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).

<p>Abb. 15: Berechnung des Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)</p> <ul style="list-style-type: none"> Gemeiner Wert der eingebrachten Anteile im Einbringungszeitpunkt - Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile angesetzt hat = Unterschiedsbetrag im Zeitpunkt der Einbringung - 1/7 des Unterschiedsbetrags für jedes abgelaufene Zeitjahr = Einbringungsgewinn II

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

Bei der **übernehmenden KapGes**, die die Anteile veräußert, führt der Einbringungsgewinn II (analog zur Behandlung bei dem aus der Sacheinlage resultierenden Einbringungsgewinn I) auf Antrag zu einer **Erhöhung der Anschaffungskosten 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 %ige Beteiligung an der A-GmbH (Anschaffungskosten: 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 €.

Aufgabe: Ordnen Sie den Vorgang umsatzsteuerrechtlich ein!

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 Anschaffungskosten 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 (72.000 € - 70.000 € =) 2.000 € beträgt.

Nach **§ 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 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 Tags, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht, die eingebrachten Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteilen 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 (§ 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG).

III. Fazit

Das Umwandlungssteuerrecht stellt eine vergleichsweise systematische Rechtsmaterie dar. Von enormer Bedeutung ist dabei zuerst die zutreffende zivilrechtliche Einordnung des Umwandlungsfalls, da der sich hieran anschließende steuerliche Lösungsansatz hierauf basiert. Daher sollten Sie das Zusammenspiel unterschiedlicher Umwandlungsarten im Bereich des Zivil- und Steuerrechts mithilfe von Übungsklausuren trainieren. Der steuerliche Teil (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!

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: 978-3-482-62974-7, und Boochs/Buse/Duda/Klimmek/Olles/Nüdling u. a., NWB Betriebsprüfungs-Kartei, ISBN: 978-3-482-65701-6.



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

Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht

Himmel-GmbH, KJ & Co. OHG und Gustav Gans

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Die nachfolgende Übungsklausur mittleren Schwierigkeitsgrads dient Kandidaten der StB-Prüfung zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil und ergänzt den Beitrag der Autoren zum Prüfungsschwerpunkt §§ 20–25 UmwStG in SteuerStud 6/2023 S. 404, NWB VAAAJ-36440. Daneben werden Probleme bei einem Gesellschafterwechsel in einer Personengesellschaft thematisiert sowie u. a. die bilanzsteuerliche Beurteilung von Grundstücken, die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG und Drohverlustrückstellungen. Die Klausur ist aufgeteilt in drei voneinander unabhängige Bearbeitungsteile und auf eine Bearbeitungszeit von insgesamt sechs Stunden ausgelegt.

I. Sachverhalte

Teil 1: Himmel-GmbH (31 Punkte)

Die 68-jährige Heike Himmel (H), wohnhaft in Frankfurt am Main, ist seit 15 Jahren Inhaberin eines Einzelunternehmens in Frankfurt am Main. Sie ist im Handelsregister eingetragen. Zum 31.12.2022 wurde folgende Bilanz aufgestellt:

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2022	Passiva	
Grund und Boden	300.000 €	Kapital	625.000 €
Maschinen	100.000 €	Rückstellungen	50.000 €
Fuhrpark	500.000 €	Verbindlichkeiten	575.000 €
Forderungen	250.000 €		
Bank	100.000 €		
	1.250.000 €		1.250.000 €

Um das Haftungsrisiko nicht mehr persönlich tragen zu müssen, möchte H ihre Einzelfirma in die neu zu gründende Himmel-GmbH (H-GmbH) einbringen.

Nach Rücksprache mit ihrem Rechtsanwalt sei eine Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nicht zwingend erforderlich. Der Betrieb soll daher durch schuldrechtliche Übertragungsakte auf die GmbH übertragen werden.

Am 18.5.2023 wird der GmbH-Gesellschaftsvertrag und Einbringungsvertrag vor einem Notar unterzeichnet. Die Verträge sehen eine Sachgründung der H-GmbH vor mit einem Stammkapital von 25.000 €. Zeitgleich mit dem Einbringungsvertrag wird ein gesonderter Darlehensvertrag geschlossen. In diesem wird Folgendes vereinbart: „Der auf der Grundlage der Schlussbilanz zum 31.12.2022 über das Stammkapital hinausgehende Betrag des Eigenkapitals i. H. von 600.000 € wird H nach Maßgabe eines gesonderten Vertrags als Darlehen zur Verfügung gestellt.“ Die Verzinsung erfolgt fremdüblich und ist nicht zu beanstanden.

Als Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten des Betriebs auf die H-GmbH wird vertraglich der 18.5.2023 bestimmt. Eventuelle Nebenkosten sollen von der H-GmbH getragen werden. Noch am gleichen Tag meldet der Notar die Gesellschaft zum Handelsregister an. Die Eintragung der GmbH im Handelsregister erfolgt am 10.10.2023.

Außer im Grund und Boden sind in den materiellen Wirtschaftsgütern keine stillen Reserven enthalten. Der Grund und Boden besitzt einen Verkehrswert/gemeinen Wert i. H.

* Lars Nüdling, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Dr. Ingmar Schörck, Dipl.-Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

von 400.000 € (entspricht auch dem Grundbesitzwert nach dem BewG). Außerdem ist von einem originären Geschäfts- oder Firmenwert i. H. von 275.000 € auszugehen.

Teil 2: KJ & Co. OHG (45 Punkte)

Die KJ & Co. OHG (OHG) betreibt eine Holzgroßhandlung. Wj. ist das Kj.

Die Ermittlung der Gewinne erfolgt nach § 4 Abs. 1 i. V. mit § 5 Abs. 1 EStG.

Die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungen 2020–2022 sind gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durchgeführt worden. Die Vorjahre sind nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

Bei einer im Mai 2023 bei der OHG durchgeführten Betriebsprüfung hat der Betriebsprüfer für den Prüfungszeitraum 2020–2022 die nachstehenden Einzelsachverhalte festgestellt.

1. Gesellschafterwechsel

An der OHG waren bis zum 31.12.2019 als Gesellschafter Joseph (J) und Karl (K) zu jeweils 50 % beteiligt.

Mit Wirkung v. 1.1.2020 veräußerte K mit Zustimmung des Gesellschafters J seinen Gesellschaftsanteil an Fritz (F). Der Kaufpreis von 480.000 € wurde von F an K aus privaten Mitteln überwiesen. Das Kapitalkonto des K betrug zu diesem Zeitpunkt 383.500 €.

J und F haben u. a. vereinbart, dass das Kapital des K am 31.12.2019 als Kapital des F ab 1.1.2020 in der Gesellschaftsbilanz fortgeführt wird.

Die OHG buchte im Januar 2020 das Kapitalkonto des K auf F um. Sonstige Buchungen zu diesem Sachverhalt erfolgten nicht.

Am 1.1.2020 waren stille Reserven bei folgenden materiellen Wirtschaftsgütern vorhanden:

Technische Anlage und Maschinen	40.000 €
Geringwertige Wirtschaftsgüter	8.000 €
Waren	76.000 €
Wertpapiere	17.000 €

Darüberhinausgehende stille Reserven entfallen auf einen bisher nicht aktivierten Firmenwert.

Die Restnutzungsdauer der o. g. Maschinen (Buchwert in der Bilanz der OHG zum 31.12.2019: 240.000 €) beträgt am 1.1.2020 noch fünf Jahre und die der geringwertigen Wirtschaftsgüter vier Jahre. Die jeweilige Nutzungsdauer hat sich im Vergleich zum Anschaffungszeitpunkt der Maschinen und geringwertigen Wirtschaftsgüter nicht verändert.

Die Waren sind zu 60 % bis zum 31.12.2020, der Rest bis zum 31.12.2021 veräußert worden.

Die Wertpapiere (nicht börsennotiert) sind in der Handelsbilanz zum 31.12.2019 richtig mit ihren Anschaffungskosten i. H. von 84.000 € bilanziert. Am Bilanzstichtag 31.12.2020 betrug der beizulegende Wert/Teilwert 90.000 € und zu den Bilanzstichtagen 31.12.2021 und 31.12.2022 jeweils 84.000 €.

2. Finanzanlagen – Anteil an KG

Am 2.1.2021 erwarb die OHG für 100.000 € eine Kommanditbeteiligung an der Hirsch KG (KG) von Harry (H). H war an der KG zu 10 % beteiligt (anteiliges Kommanditkapital: 70.000 €). Das Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz (Einheitsbilanz) betrug im Zeitpunkt des Erwerbs zutreffend 70.000 €.

Der um 30.000 € höhere Kaufpreis ergab sich aufgrund eines selbst geschaffenen Firmenwerts der KG von 300.000 €. Bei Überweisung des Kaufpreises wurde durch die OHG wie folgt gebucht:

Beteiligung	70.000 €		
Firmenwert	30.000 €	an	Bank
			100.000 €

Gemäß der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der KG ergeben sich für die OHG folgende – zutreffend ermittelte – Gewinnanteile für die Jahre 2021 und 2022:

	2021	2022
Anteil am Gewinn lt. Bilanz	- 4.500 €	4.000 €
Gewinn lt. Ergänzungsbilanz	- 2.000 €	- 2.000 €
Anteil an nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben	3.050 €	4.000 €
Festzustellender Gewinnanteil	- 3.450 €	6.000 €

Zahlungen seitens der KG sind weder 2021 noch 2022 erfolgt, so dass seitens der OHG bislang nichts gebucht worden ist.

Der Verlust der KG im Jahr 2021 ist aufgrund eines einmaligen, außergewöhnlichen Vorgangs entstanden. Die gute Ertragslage der KG wird dadurch nicht nachträglich verändert. Da die OHG mit einem Gewinn aus der Beteiligung rechnete, hat sie im Jahr 2021 die Hälfte der Anschaffungskosten wie folgt ausgebucht.

Sonstige betriebliche Aufwendungen	50.000 €	an	Beteiligung Firmenwert	35.000 € 15.000 €
------------------------------------	----------	----	------------------------	----------------------

Zusätzlich wurde eine planmäßige Abschreibung/AfA auf den erworbenen Firmenwert, ausgehend von einer Nutzungsdauer von vier Jahren, in den Jahren 2021 und 2022 wie folgt gebucht:

Abschreibung	7.500 €	an	Firmenwert	7.500 €
--------------	---------	----	------------	---------

Teil 3: Gustav Gans (24 Punkte)

Zu beurteilen ist der Einzelunternehmer (Gründung in 2001) Gustav Gans (kurz: G) aus Hannover (Deutschland). G produziert und vertreibt Werbeartikel aller Art. Das Kj. und Wj. stimmen überein. Für die Wj. bis einschließlich 2021 wurden Handelsbilanzen und im Falle abweichender steuerlicher Ansätze und Bewertungen separate Steuerbilanzen erstellt. G tätigt keine Umsätze, die zum Ausschluss des VoSt-Abzugs führen könnten. Soweit möglich sollen die Ansätze in der Handelsbilanz und Steuerbilanz übereinstimmen. Dabei möchte G im Jahr 2022 einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn ausweisen, was ggf. Vorrang vor dem Wunsch der Erstellung einer Einheitsbilanz hat.

Für die Erstellung der Handelsbilanz zum 31.12.2022 und einer ggf. erforderlichen abweichenden Steuerbilanz sind für 2022 die nachfolgenden Sachverhalte noch zu würdigen. Tag der Bilanzaufstellung ist der 10.5.2023.

Die Voraussetzungen des § 7g EStG sind nicht erfüllt.

1. Grundstücke

G erwarb mit notariellem Kaufvertrag v. 5.9.2022 ein an sein Fabrikgelände angrenzendes Grundstück (Fuldaer Straße 10) von 3.000 m² für Lagerungszwecke. G kaufte dieses Grundstück, da das ihm seit Gründung gehörende unbebaute Lagergrundstück (Petersberger Straße 150) von 1.000 m² zu klein geworden war. Der Kaufpreis betrug 180.000 €. Der Übergang von Nutzen und Lasten ist auf den 1.11.2022 datiert. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte im Februar 2023. Daneben fielen Kosten an für die GrESt, die Eintragungsgebühr und die Notariatskosten von zusammen 8.802 € (einschließlich 252 € gesondert in Rechnung gestellter USt).

Auf dem neu erworbenen Grundstück befindet sich ein asphaltierter Parkplatz (wertmäßig entfällt hierauf $\frac{1}{10}$; Nutzungsdauer im Erwerbszeitpunkt zehn Jahre).

G buchte den Vorgang wie folgt (in „Alle Bereiche“):

Grund und Boden	188.802 €	an	Bank	188.802 €
-----------------	-----------	----	------	-----------

Zur Finanzierung des Erwerbs verkaufte G kurz zuvor am 7.4.2022 das Grundstück „Petersberger Straße 150“. Dieses wurde mit seinen Anschaffungskosten von 80.000 € in der Bilanz bilanziert. Er konnte es jedoch für 120.000 € verkaufen. Der neue Eigentümer wurde am 11.11.2022 in das Grundbuch eingetragen. Nutzen und Lasten gingen lt. Vertrag am 10.10.2022 auf den Käufer über. Der Verkauf wurde wie folgt gebucht (in „Alle Bereiche“):

Bank	120.000 €	an	Grund und Boden	80.000 €
			Sonstige betriebliche Erträge	40.000 €

2. Werbeartikel

G hat im Januar 2022 den Auftrag zur Erstellung eines Großpostens an Werbeartikeln zu einem Festpreis von 300.000 € zzgl. USt übernommen. Die Freude über den Auftrag währte nicht lange, denn bereits im Sommer zogen die Einkaufspreise derart an, dass die von G kalkulierten Preise nicht gewinnbringend sein würden.

Bis zum 31.12.2022 war $\frac{1}{5}$ der Artikel fertiggestellt. Bis dahin sind Herstellungskosten von 80.000 € angefallen. Diese wurden unter dem Posten „Unfertige Erzeugnisse“ ausgewiesen. Nach dem Bilanzstichtag werden weitere Kosten i. H. von 320.000 € anfallen.

Dem Kunden wurde zum 1.12.2022 eine Abschlagsrechnung über einen Teilbetrag von 80.000 € zzgl. 15.200 € USt übersandt, die er noch im Dezember beglich.

G buchte („Alle Bereiche“) diese Zahlung noch im Dezember zutreffend auf das Konto „Erhaltene Anzahlungen“ und „Sonstige Verbindlichkeiten“ (USt). Durchschnittliche Unternehmergewinne sind nicht zu berücksichtigen.

II. Aufgabenstellungen und Bearbeitungshinweise

Teil 1: Himmel-GmbH

Aufgabenstellung und Bearbeitungshinweise:

Die Umwandlung soll möglichst rückwirkend unter Zugrundelegung der Bilanz zum 31.12.2022 erfolgen und (soweit möglich) keine zusätzliche Steuerbelastung bringen. H will sämtliche Anteile allein übernehmen. Die Umwandlung ist zivil- und steuerrechtlich zu beurteilen. Dabei ist auch auf die USt und GrESt (Steuersatz GrESt: 6,5 %) einzugehen. Welche steuerlichen Folgen ergeben sich aus dem Einbringungsvorgang für H? H wünscht zwar keine Umwandlung per Gesamtrechtsnachfolge, möchte aber gerne wissen, ob diese zivilrechtlich möglich wäre.

Teil 2: KJ & Co. OHG

Aufgabenstellung:

- ▶ Würdigen Sie die Prüfungsfeststellungen unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften aus handels- und steuerrechtlicher Sicht.
- ▶ Weitere notwendige Bilanzen sind aufzustellen.

Bearbeitungshinweise:

- ▶ Die OHG versteuert die Umsätze nach vereinbarten Entgelten. Soweit umsatzsteuerpflichtige Vorgänge von Bedeutung sind, ist mangels anders lautender Sachverhaltsangaben ausnahmslos und einheitlich von einem Steuersatz von 19 % auszugehen. VorSt-Beträge sind in voller Höhe bei der USt abziehbar. Etwaige Berichtigungen der USt-Schuld sind bei dem passiven Bilanzansatz „Umsatzsteuer“ zu berücksichtigen.
- ▶ Die sich durch die Betriebsprüfung ergebenden GewSt-Erstattungen oder -Nachforderungen sind nicht zu berücksichtigen.
- ▶ Die OHG möchte unter Ausnutzung aller steuerrechtlich zulässigen Möglichkeiten einen möglichst niedrigen Gewinn versteuern. Soweit hierfür etwaige Bilanzänderungsanträge der OHG erforderlich sind, gelten sie als gestellt. Auf die Vorschrift des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist jedoch **nicht** einzugehen.
- ▶ Auf Investitionszulagen und andere Vorschriften über erhöhte Absetzungen, Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen ist nicht einzugehen.
- ▶ Auf den SolZ ist ebenfalls nicht einzugehen.

- ▶ Das Vorliegen etwa erforderlicher Bescheinigungen ist zu unterstellen.
- ▶ Sich ergebende Centbeträge sind zugunsten der OHG auf volle Euro kaufmännisch auf- oder abzurunden.
- ▶ Die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG ist nicht gewünscht.

Teil 3: Gustav Gans

Aufgabenstellung:

Beurteilen Sie unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften die einzelnen Sachverhalte sowohl aus handelsrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Sicht. Gegebenenfalls erforderliche (Korrektur-)Buchungssätze sind anzugeben. Die Gewinnauswirkungen sind darzustellen. Die Bilanzposten sind zu entwickeln.

Bearbeitungshinweise:

- ▶ In Zweifelsfällen ist der Meinung der Finanzverwaltung zu folgen.
- ▶ Auf die GewSt und GrESt ist nicht einzugehen.
- ▶ Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre wurde von der Deutschen Bundesbank mit 3,8 % ermittelt.
- ▶ Cent-Beträge sind zu runden auf volle Euro.
- ▶ Für die Buchungen ist bei Identität zwischen Handels- und Steuerrecht der Buchungskreis „Alle Bereiche“ zu verwenden. Bei Abweichungen ist auf den Buchungskreisen „Nur Steuerbilanz“ bzw. „Nur Handelsbilanz“ zu buchen.

III. Lösungshinweise

Teil 1: Himmel-GmbH

1. Zivilrechtliche Beurteilung

Die Einbringung in die H-GmbH soll hier lt. Aufgabenstellung in Form der **Einzelrechtsnachfolge** erfolgen. Die Gründung der H-GmbH erfolgt dementsprechend durch **Sachgründung gem. § 5 Abs. 4 GmbHG**. Danach müssen Gegenstand der Sacheinlage (der Betrieb) und der Nennbetrag ihres Geschäftsanteils, auf den sich die Sacheinlage bezieht (25.000 €), im Gesellschaftsvertrag festgesetzt werden. Zivilrechtlich entsteht die H-GmbH mit der **Eintragung in das Handelsregister am 1.8.2023**.¹ [1,0]

Da H eingetragener Kaufmann ist, wäre auch eine **Ausgliederung des Einzelunternehmens auf die GmbH nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG** möglich gewesen. Die Beteiligten sind spaltungsfähige Rechtsträger (§ 124 und § 152 UmwG). So hätte das Vermögen auch per **Gesamtrechtsnachfolge** übertragen werden können (§ 131 Abs.1 Nr. 1 UmwG).

2. Steuerrechtliche Beurteilung

a) Anwendung des UmwStG

Der 6.–8. Teil des UmwStG ist **sachlich anwendbar**, da eine Einbringung eines Betriebs (Einzelunternehmen) im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft erfolgt (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG).² [1,0]

Auch die **persönlichen Voraussetzungen** sind erfüllt. H als Einbringende hat ihren Wohnsitz in Deutschland und somit in der EU (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG). Die GmbH hat ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung ebenfalls in Deutschland und somit in der EU (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG).

Es handelt sich um eine Sacheinlage, da ein Betrieb in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und H dafür (z. T.) Anteile an der GmbH erhält (§ 20 Abs. 1 UmwStG). Somit ist der 6. Teil des UmwStG anwendbar. [1,0]

b) Steuerlicher Übertragungstichtag (Rückwirkung)

Nach **§ 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG** darf die Einbringung im vorliegenden Fall, weil hier kein Fall der Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG vorliegt und § 20 Abs. 6 Satz 1 und 2 UmwStG nicht anzuwenden sind, auf Antrag auf einen Tag zurückbezogen werden, der

¹ Zum Sachgründungsbericht vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG.

² Wäre die Umwandlung per Spaltung (Ausgliederung) erfolgt, käme ebenfalls § 20 UmwStG zur Anwendung (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG).

höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegt, hier 18.5.2023, und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte Vermögen auf die H-GmbH übergeht. Gemeint ist hier der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, also der Übergang von Nutzen und Lasten. Damit ist die gewünschte **Rückwirkung auf den 31.12.2022** als steuerlicher Übertragungstichtag und Tag, auf den die Schlussbilanz aufzustellen ist, **zulässig**. [1,0]

Die Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungstichtags auf den 31.12.2022 auf Antrag hat zur Folge, dass das Einkommen der H und der H-GmbH so zu ermitteln ist, als sei der Betrieb mit Ablauf des 31.12.2022 in die H-GmbH eingebracht worden (**§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG**). [1,0]

Dies gilt nicht für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgen (**§ 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG**). [1,0]

Eine Rückwirkung für die USt ist nicht möglich. Hier besteht das Einzelunternehmen bis zum Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vollzugs der Sachgründung (Eintragung ins Handelsregister) fort. [1,0]

c) Übernehmender Rechtsträger

Gemäß **§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** muss die H-GmbH das eingebrachte Betriebsvermögen grds. mit dem gemeinen Wert ansetzen. [1,0]

Auf Antrag kann die H-GmbH jedoch den Buchwert oder einen Zwischenwert ansetzen, soweit das übernommene Vermögen der Besteuerung mit KSt unterliegt, die Passivposten des eingebrachten Vermögens die Aktivposten nicht übersteigen und das Besteuerungsrecht Deutschlands auf den Gewinn aus der Veräußerung des eingebrachten Vermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist (**§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–3 UmwStG**). Diese Voraussetzungen sind erfüllt, denn das eingebrachte Vermögen unterliegt der KSt, das Eigenkapital in der Schlussbilanz zum 31.12.2022 ist nicht negativ und das deutsche Besteuerungsrecht ist nicht ausgeschlossen oder beschränkt. [1,0]

Allerdings wird H neben den Anteilen auch eine sonstige Gegenleistung in Form der Darlehenshingabe i. H. von 600.000 € gewährt. Der Wert des Darlehens von 600.000 € beträgt sowohl mehr als 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens (625.000 € x 25 % = 156.250 €) als auch mehr als 500.000 € (**§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG**). [1,0]

Dies führt jedoch nicht zwingend zum Ansatz mit dem gemeinen Wert. Vielmehr ist eine Aufdeckung der stillen Reserven nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nur „soweit“ erforderlich, als die sonstige Gegenleistung schädlich ist. Mithin kommt ein Zwischenwert in Betracht. [1,0]

Von der Gegenleistung (600.000 €) ist der höhere Grenzbetrag nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a oder Buchst. b UmwStG** abzuziehen (hier: 500.000 €). Die schädliche sonstige Gegenleistung beläuft sich daher auf 100.000 €. [1,0]

Gemessen am gemeinen Wert des Einzelunternehmens (625.000 € + 100.000 € stille Reserve Grund und Boden + 275.000 € Geschäfts- oder Firmenwert = 1.000.000 €) entspricht dies einer Quote von (100.000 € / 1.000.000 € =) 10 %. [1,0]

Die GmbH kann also nur im Umfang von 90 % die Buchwerte fortführen. Dies führt zu folgendem Wertsatz:

Buchwertfortführung: 90 % von 625.000 €	562.500 €
Sonstige Gegenleistung	+ 100.000 €
Ansatz des eingebrachten BV bei der Übernehmerin	662.500 €

[2,0]

Der **Mindestwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG** beläuft sich auf 600.000 €. Damit bleibt es beim Ansatz zu 662.500 €. Es sind also **stille Reserven** von insgesamt (662.500 € - 625.000 € =) 37.500 € aufzudecken. [1,0]

Beim **Zwischenwertansatz** erfolgt eine **quotale Aufdeckung stiller Reserven** (einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwerts) nach einem einheitlichen Prozentsatz.³ Dieser beträgt (37.500 € / 375.000 € stille Reserven insgesamt =) 10 %. [1,0]

Daher erfolgt eine Aufstockung um 10.000 € (= 100.000 € x 10 %) beim Grund und Boden sowie um 27.500 € (= 275.000 € x 10 %) beim Firmenwert. [1,0]

Aktiva	H-GmbH Eröffnungsbilanz	Passiva	
Geschäfts- oder Firmenwert	27.500 €	Nennkapital	25.000 €
Grund und Boden	310.000 €	Kapitalrücklage	37.500 €
Maschinen	100.000 €	Rückstellungen	50.000 €
Fuhrpark	500.000 €	Verbindlichkeiten	575.000 €
Forderungen	250.000 €	Verbindlichkeiten gg. Gesellschafter	600.000 €
Bank	100.000 €		
	1.287.500 €		1.287.500 €

[4,0]

Die Einbringung unterliegt der **GrEST** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrESTG). Die GrEST wird nach dem Grundbesitzwert gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. mit § 157 Abs. 1–3 BewG ermittelt (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrESTG).⁴ [1,0]

Die GrEST beträgt somit (6,5 % von 400.000 € =) 26.000 € (§ 11 Abs. 1 GrESTG). Mit ihrer Entstehung hat die H-GmbH diese als Anschaffungsnebenkosten des Grundstückes zu aktivieren (H 6.2 Nebenkosten EStH, § 255 Abs. 1 HGB). [1,0]

d) Übertragender Rechtsträger

Der Zwischenwertansatz der GmbH gilt für H als Veräußerungspreis des Einzelunternehmens und zugleich als Anschaffungskosten der Anteile an der GmbH (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). [1,0]

Durch die Veräußerung erzielt H Einkünfte nach § 16 EStG. Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und eine Begünstigung des Einbringungsgewinns nach § 34 Abs. 1 oder 3 EStG kommt beim Zwischenwertansatz unabhängig vom Alter des Einbringenden jedoch nicht in Betracht (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG).⁵ [1,0]

Ermittlung des Übertragungsgewinns:

Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)	662.500 €
Buchwert des eingebrachten BV	- 625.000 €
	37.500 €

[2,0]

Bezüglich der **Anschaffungskosten der Anteile** ist **§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG** zu beachten, wonach die sonstige Gegenleistung in Form des Darlehens mindernd zu berücksichtigen ist. [2,0]

Wertansatz der GmbH	662.500 €
Gemeiner Wert der sonstigen Gegenleistungen (Darlehen)	- 600.000 €
AK der erhaltenen Anteile i. S. des § 17 EStG	62.500 €

Bei der Einbringung des Einzelunternehmens handelt es sich umsatzsteuerlich um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, die nicht umsatzsteuerbar ist (**§ 1 Abs. 1a Satz 1 und 2 UStG**).⁶ [1,0]

³ Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 20.18.

⁴ Zur Entstehung der GrEST vgl. BFH, Urteil v. 29.9.2005 - II R 23/04, BStBl 2006 II S. 137 NWB KAAAB-71707: maßgeblicher zivilrechtlicher Eigentumsübergang ohne Rückwirkung.

⁵ Gegebenenfalls wäre § 6b EStG anwendbar, vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529, Rz. 20.26. Dazu fehlen jedoch Sachverhaltsangaben.

⁶ Vgl. hierzu ausführlich die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 5/2020 S. 317 NWB FAAA-42444, zzgl. Schaubild, SteuerStud 5/2020 S. 299 NWB UAAA-42439.

Teil 2: KJ & Co. OHG

1. Gesellschafterwechsel

F muss den **erworbenen Gesellschaftsanteil** (steuerrechtlich = die ideellen Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) **mit den Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG) aktivieren**. Da F das Kapitalkonto des K in der Bilanz der OHG unverändert fortführen muss, ist der von ihm gezahlte Mehrpreis für die erworbenen anteiligen stillen Reserven an den Wirtschaftsgütern der OHG in einer steuerlichen **Ergänzungsbilanz für F** zu erfassen: [1,0]

Von F gezahlter Kaufpreis = AK	480.000 €
Buchwert des Gesellschaftsanteils	- 383.500 €
Mehrpreis	96.500 €

[1,0]

Der Mehrpreis wurde für folgende **stille Reserven** gezahlt:

Maschinen	40.000 €	20.000 €
GWG	8.000 €	+ 4.000 €
Waren	76.000 €	+ 38.000 €
Wertpapiere	17.000 €	+ 8.500 €
		70.500 €
Geschäfts- oder Firmenwert		+ 26.000 €
		96.500 €

[2,0]

Der über die anteiligen stillen Reserven an den materiellen Wirtschaftsgütern hinaus gezahlte Betrag wurde für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert aufgewendet, der von F gem. **§ 5 Abs. 2 EStG** zu bilanzieren ist. [1,0]

Aktiva	Ergänzungsbilanz des F zum 1.1.2020		Passiva
Mehrwert Geschäfts- oder Firmenwert	26.000 €	Mehrkapital	96.500 €
Mehrwert Maschinen	20.000 €		
Mehrwert GWG	4.000 €		
Mehrwert Waren	38.000 €		
Mehrwert Wertpapiere	8.500 €		
	96.500 €		96.500 €

[2,0]

Die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unterliegen der AfA. Maßgebend sind für F die Anschaffungskosten. Diese ergeben sich anteilig (50 % des Buchwerts) aus der Gesamthandsbilanz zzgl. der Mehrwerte aus der Ergänzungsbilanz. Gemäß der Aufgabenstellung soll die **AfA linear** erfolgen. [1,0]

F hat für die Maschine Anschaffungskosten i. H. von ([50 % von 240.000 € =] 120.000 € + 20.000 € Mehrwerte =) 140.000 €. Die für ihn zulässige AfA beträgt bei einer Nutzungsdauer von fünf Jahren (140.000 € : 5 =) 28.000 €. Über die Gesamthandsbilanz wird eine AfA von 48.000 € geltend gemacht; davon entfallen auf F 50 %, also 24.000 €. Seine **Mehr-AfA** beträgt mithin **4.000 €**. [1,0]

Für den **Geschäfts- oder Firmenwert** wird steuerrechtlich typisierend eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren festgelegt (**§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG**). [1,0]

Für die **GWG** kann F **§ 6 Abs. 2 EStG** anwenden, wonach der Mehrwert in voller Höhe als Aufwand zu behandeln ist. [1,0]

HINWEIS

Sofern die **AfA linear** erfolgt und die **Restnutzungsdauer der tatsächlichen Restabschreibungsdauer in der Gesamthand entspricht**, kann aus Vereinfachungsgründen der Mehrwert der Ergänzungsbilanz über diese Dauer verteilt werden (hier: 20.000 € : 5 Jahre = 4.000 €).

Der Abgang der Waren in den Jahren 2020 und 2021 ist durch die anteilige Auflösung des Mehrwerts zu erfassen. [1,0]

Für den Mehrwert der Wertpapiere kann und aufgrund der Aufgabenstellung ist in den **Ergänzungsbilanzen zum 31.12.2020 und 31.12.2021 je eine Teilwertabschreibung** vorzunehmen (niedrigster Gewinn), da der Kurswert unter die Anschaffungskosten des F gesunken ist und eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [1,0]

Die Bewertung erfolgt grds. zu Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG), also mit (50 % von 84.000 € Buchwert + 50 % von 17.000 € stille Reserven =) 50.500 €. Zum 31.12.2020 beträgt der Teilwert für 50 % der Wertpapiere (50 % von 90.000 € =) 45.000 €, zum 31.12.2021 und 31.12.2022 (50 % von 84.000 € =) 42.000 €. Es ergeben sich folgende Abschreibungen: [2,0]

Die dem F zuzurechnenden Werte stellen sich im Einzelnen wie folgt dar:

	AK/Teilwert des F	Im GHV 50 %-Anteil des F	Ergänzungsbilanz des F
Die AK des F werden wie folgt bilanziert:	50.500 €	42.000 €	8.500 €
<i>Bewertung am 31.12.2020:</i> 90.000 € x 50 % =	45.000 €	42.000 €	3.000 €
Abschreibung des F	5.500 €	0 €	5.500 €
<i>Bewertung am 31.12.2021:</i> 84.000 € x 50 % =	42.000 €	42.000 €	0 €
Abschreibung des F	3.000 €	0 €	3.000 €
<i>Bewertung am 31.12.2022:</i> 84.000 € x 50 % =	42.000 €	42.000 €	0 €

[2,0]

Aktiva	Ergänzungsbilanz des F zum 31.12.2020		Passiva	
Geschäfts- oder Firmenwert	26.000 €		Mehrkapital 2.1.2020	96.500 €
AfA	- 1.733 €	24.267 €	Verlust 2020	- 38.033 €
			Mehrkapital 31.12.2020	58.467 €
Mehrwert Maschinen	20.000 €			
AfA	- 4.000 €	16.000 €		
Mehrwert GWG	4.000 €			
Abschreibung	- 4.000 €	0 €		
Mehrwert Waren	38.000 €			
Abgang	- 22.800 €	15.200 €		
Mehrwert Wertpapiere	8.500 €			
Teilwert- abschreibung	- 5.500 €	3.000 €		
		58.467 €		58.467 €

[2,0]

HINWEIS

Bei einem **Gesellschafterwechsel in einer Personengesellschaft** treten üblicherweise folgende **Probleme** auf:

1. Gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen (z. B. Fortführen des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters durch den eintretenden Gesellschafter);
2. davon abweichende steuerrechtliche Behandlung, wenn die Anschaffungskosten des Anteils über bzw. unter dem Kapitalkonto des Ausscheidenden liegen;
3. sich hieraus ergebende Abweichungen führen zu Ergänzungsbilanzen;
4. Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts des ausscheidenden Gesellschafters.

Zu 1.: Die Beteiligten haben vereinbart, dass F das Kapitalkonto des K unverändert fortführt. Eine Änderung der Gesellschaftsbilanz der OHG (Handels- und Steuerbilanz) tritt durch den Gesellschafterwechsel daher nicht ein; die Buchwerte werden beibehalten.

Zu 2.: F hat zwingend die Anschaffungskosten für den OHG-Anteil zu bilanzieren. Da diese höher als das übernommene Kapitalkonto des K sind und eine Erfassung in der Gesellschaftsbilanz unmöglich ist (s. 1.), muss für ihn eine Ergänzungsbilanz aufgestellt werden.

Zu 3.: Die Ergänzungsbilanz enthält die von F anteilig erworbenen stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter der OHG. Hier sind Wertkorrekturen (z. B. für AfA, § 6b EStG) vorzunehmen.

Aktiva		Ergänzungsbilanz des F zum 31.12.2021		Passiva	
Geschäfts- oder Firmenwert	24.267 €			Mehrkapital 1.1.2021	58.467 €
AfA	- 1.733 €	22.534 €		Verlust 2021	- 23.933 €
Mehrwert				Mehrkapital 31.12.2021	34.534 €
Maschinen	16.000 €				
AfA	- 4.000 €	12.000 €			
Mehrwert Waren	15.200 €				
Abgang	- 15.200 €	0 €			
Mehrwert Wertpapiere	3.000 €				
Teilwert- abschreibung	- 3.000 €	0 €			
		34.534 €			34.534 €
					[2,0]

Aktiva		Ergänzungsbilanz des F zum 31.12.2022		Passiva	
Geschäfts- oder Firmenwert	22.534 €			Mehrkapital 1.1.2022	34.534 €
AfA	- 1.733 €	20.801 €		Verlust 2022	- 5.733 €
Mehrwert				Mehrkapital 31.12.2022	28.801 €
Maschinen	12.000 €				
AfA	- 4.000 €	8.000 €			
		28.801 €			28.801 €
					[2,0]

Die **Verluste aus der Ergänzungsbilanz** sind bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gem. §§ 179, 180 AO zu berücksichtigen und dem **Gesellschafter F zuzurechnen**. [|1,0]

K hat durch den Verkauf seines Gesellschaftsanteils folgenden **Veräußerungsgewinn i. S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** erzielt:

Erhaltener Kaufpreis	480.000 €
Buchwert des Kapitalanteils	- 383.500 €
Veräußerungsgewinn	96.500 €
	[1,0]

Der Veräußerungsgewinn ist bei der **gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung 2020** zu berücksichtigen. Über den Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG kann mangels Sachverhaltsangaben zum Alter (Berufsunfähigkeit) des K keine Aussage getroffen werden.

2. Finanzanlagen

a) Anteile an KG

Der Kommanditanteil an der KG ist **handelsrechtlich ein Vermögensgegenstand**, da es sich um einen selbstständig verwertbaren wirtschaftlichen Vorteil handelt. Dieser ist geeignet, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zur KG zu dienen und ist daher als **Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 HGB** zu erfassen. [|1,0]

Die Beteiligung ist in der **Handelsbilanz** gem. § 247 Abs. 2 HGB unter den „**Finanzanlagen**“ im Anlagevermögen auszuweisen.

Sie ist handelsrechtlich mit den **Anschaffungskosten** anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Zu den Anschaffungskosten gehört dabei alles, was für die Anschaffung aufgewendet wurde, soweit es sich um Einzelkosten handelt (§ 255 Abs. 1 HGB). [1,0]

Die OHG hat für die Kommanditbeteiligung 100.000 € aufgewendet. Weitere Aufwendungen sind lt. Sachverhalt nicht angefallen, so dass der handelsrechtliche Beteiligungsansatz zum Zeitpunkt des Erwerbs 100.000 € beträgt. Der **Ansatz eines Firmenwerts ist nicht zulässig**. [1,0]

Aufgrund des im Jahr **2021** durch die KG erwirtschafteten **Verlusts** ist zu prüfen, ob eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB vorzunehmen ist. [1,0]

Ein niedrigerer beizulegender Wert stellt auf den inneren Wert der Beteiligung ab, der u. a. am Ertragswert gemessen werden kann. Der durch den lt. Sachverhalt einmaligen Vorgang entstandene Verlust der KG beeinflusst den inneren Wert der Beteiligung nicht. Weitere Anhaltspunkte für eine Wertminderung gibt es nicht, so dass eine außerplanmäßige Abschreibung nicht zulässig ist. [1,0]

Der **handelsrechtliche Bilanzansatz** beträgt somit **zum 31.12.2021 und zum 31.12.2022 100.000 €**. [1,0]

Steuerrechtlich stellt die Beteiligung an der KG einen wirtschaftlichen Vorteil dar, der jedoch nicht selbstständig bewertbar ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Der Anteil an der KG ist somit steuerrechtlich **kein Wirtschaftsgut**. [1,0]

In der **Steuerbilanz** ist § 6 EStG demnach **nicht anwendbar**, da es sich bei der Beteiligung nicht um ein Wirtschaftsgut handelt.

Die Beteiligung ist steuerrechtlich vielmehr nach der sog. **Spiegelbildmethode** in der Steuerbilanz der OHG mit den spiegelbildlichen Kapitalkonten der OHG in der KG anzusetzen. [1,0]

Der über das Kapitalkonto des H bei der KG (70.000 €) hinausgehende Betrag (30.000 €) stellt einen erworbenen Firmenwert dar, der i. R. der Buchführung der KG in einer Ergänzungsbilanz für die OHG auszuweisen ist. Er ist daher über das Kapitalkonto in der Ergänzungsbilanz in den steuerrechtlichen Wertansatz der Beteiligung bei der OHG einzubeziehen. [1,0]

Der **steuerliche Wertansatz im Zeitpunkt des Erwerbs (2.1.2021)** setzt sich wie folgt zusammen:

Übernommenes Kapitalkonto in Gesamthandsbilanz	70.000 €
Mehrkapital in Ergänzungsbilanz	+ 30.000 €
	100.000 €

[1,0]

Der zum 31.12.2021 und zum 31.12.2022 i. R. der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung bei der KG ermittelte Gewinnanteil der OHG spiegelt sich in deren Kapitalkonto bei der KG wider. Er ist in Umsetzung der Spiegelbildmethode phasenkongruent in der Bilanz der OHG zu erfassen. Zahlungsvorgänge (Entnahmen/Einlagen) sind ebenfalls spiegelbildlich abzubilden, liegen jedoch lt. Sachverhalt nicht vor. [1,0]

Es ergeben sich folgende Auswirkungen auf das Kapitalkonto der OHG bei der KG:

	2021	2022
Gewinnanteil Gesamthand	- 4.500 €	4.000 €
Gewinnanteil Ergänzungsbilanz	- 2.000 €	- 2.000 €
	- 6.500 €	2.000 €

[1,0]

Die Bilanzansätze zum 31.12.2021 und zum 31.12.2022 entwickeln sich daher wie folgt:

Beteiligung	BpB
Bilanzansatz am 2.1.2021	100.000 €
Veränderungen Kapitalkonto bei KG	- 6.500 €
Bilanzansatz am 31.12.2021/1.1.2022	93.500 €
Veränderungen Kapitalkonto bei KG	+ 2.000 €
Bilanzansatz am 31.12.2022	95.500 €
	[1,0]

Die Bilanzierung eines Firmenwerts in der Bilanz der OHG scheidet aus.

b) Ergebnisanteil

Handelsrechtlich ergibt sich für die OHG aus der Kommanditbeteiligung für das **Jahr 2021** ein Ergebnisanteil i. H. von - 4.500 € und für das **Jahr 2022** i. H. von 4.000 €. [1,0]

Verluste führen **nicht** zu Forderungen der KG gegenüber ihren Gesellschaftern (§§ 169, 171 HGB). Der auf die OHG als Gesellschafter der KG entfallende Verlust des Jahres 2021 ist daher in der Handelsbilanz der OHG **nicht** zu berücksichtigen. [1,0]

Grundsätzlich hat die OHG einen Anspruch auf Auszahlung des auf sie entfallenden Gewinnanteils gegenüber der KG (§ 169 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB). Ein Anspruch entsteht jedoch nur insoweit, wie das Kapitalkonto nicht durch Verluste unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist (§ 169 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB). Da der Gewinn den vorher erlittenen Verlust nicht ausgleicht, ist für **2022 kein Gewinnanteil als Forderung gegenüber der KG zu erfassen**. [1,0]

Die Einkünfte aus der KG werden gem. §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO bei der KG gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellung der Einkünfte hat Bindungswirkung für die GmbH. [1,0]

Die steuerrechtlichen Ergebnisanteile aus der Gesamthandsbilanz wurden über die Veränderung des Beteiligungsansatzes (s. o.) bereits berücksichtigt, so dass für das **Jahr 2021** ein Verlust i. H. von 6.500 € und für das **Jahr 2022** ein Gewinn i. H. von 2.000 € in der **Steuerbilanz** berücksichtigt wird. [1,0]

Der festgestellte Anteil an den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG beeinflusst nicht den Bilanzansatz der Beteiligung in der Steuerbilanz, sondern ist i. R. der **außerbilanziellen Korrekturen bei der OHG** zu berücksichtigen. [1,0]

Außerbilanzielle Korrekturen

2021:	3.050 €
2022:	4.000 €

Gewinnauswirkungen

	2021	2022
Außerplanmäßige Abschreibung	+ 50.000 €	
Abschreibung Firmenwert	+ 7.500 €	+ 7.500 €
Gewinnanteil	- 6.500 €	+ 2.000 €
		[1,0]

Teil 3: Gustav Ganz

1. Grundstücke

a) Bilanzsteuerliche Beurteilung

aa) Grundstück „Petersberger Straße 150“

(1) Ansatz dem Grunde nach

Das verkaufte Grundstück ist bisher unstrittig als Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut dem G als Eigentümer zuzurechnen und als **notwendiges Betriebsvermögen** zu aktivieren gewesen, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2. Abs. 7 EStR).

HINWEIS

Bei **langen Sachverhalten** empfiehlt sich oft eine **chronologische Lösung**:

1. GruBo alt
2. Stille Reserve
3. GruBo neu

Zum **Lösungsaufbau** vgl. zudem Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2023 S. 211, 217 ff. NWB VAAAJ-28609. Danach ist i. R. der bilanzsteuerlichen Beurteilung zunächst der Ansatz dem Grunde nach und im Anschluss der Ansatz der Höhe nach zu würdigen.

Die Nutzung war auf Dauer angelegt. Es handelt sich um **nicht abnutzbares Anlagevermögen** (§ 247 Abs. 2 HGB). Daran ändert auch die Veräußerungsabsicht nichts (**R 6.1 Abs. 1 Satz 8 EStR**). [1,0]

G ist zwar bis zum Grundbucheintrag noch zivilrechtlicher Eigentümer; wirtschaftliches Eigentum jedoch, erlangt der Käufer mit Übergang von Nutzen und Lasten am 10.10.2022. Wenn das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinanderfallen, hat eine **Aktivierung beim wirtschaftlichen Eigentümer** zu erfolgen und somit nicht mehr bei G (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). [1,0]

(2) Ansatz der Höhe nach bis zum Ausscheiden

Das Grundstück ist bis zum Ausscheiden mit den Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Diese belaufen sich unstreitig auf **80.000 €**. [1,0]

bb) Stille Reserven

Mit der Veräußerung sind die stillen Reserven i. H. des Unterschiedsbetrags vom Verkaufspreis zum Buchwert aufzudecken. Eine Realisierung des Ertrags ist nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB gegeben, da die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen (Übergang wirtschaftliches Eigentum) gesetzt wurden. Die buchungstechnische Behandlung des verkauften Grundstücks ist nicht zu beanstanden. Es entsteht ein **Veräußerungsgewinn** von **40.000 €**. [1,0]

Der Grund und Boden gehört seit mind. sechs Jahren (seit Gründung im Jahr 2001) ununterbrochen zum Anlagevermögen des G. G ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG, und die übrigen Voraussetzungen nach § 6b Abs. 4 EStG sind ebenfalls erfüllt. Der Grund und Boden stellt gem. **§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG** ein begünstigtes Wirtschaftsgut dar, so dass G die Aufdeckung der stillen Reserven steuerlich vermeiden kann. [1,0]

Er kann die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG genannten begünstigten Wirtschaftsgüter, die im Jahr der Veräußerung oder im Vorjahr erworben/hergestellt wurden, abziehen oder eine steuerfreie Rücklage i. H. der aufgedeckten stillen Reserven bilden (**§ 6b Abs. 3 EStG**). Da im Jahr 2022 mit dem Kauf des neuen Grundstücks „**Fuldaer Straße 10**“ ein **Ersatzgrundstück** erworben wird, kann die stille Reserve hierauf direkt übertragen werden. Der Grund und Boden „**Fuldaer Straße 10**“ ist ein nach § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG begünstigtes Objekt. Der Abzug ist steuerrechtlich zulässig, weil der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist (§ 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). [1,0]

Nicht zulässig ist eine Übertragung auf den **Parkplatz**, da dieser **kein Objekt i. S. des § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG** darstellt.

cc) Grundstück „Fuldaer Straße 10“

(1) Ansatz dem Grunde nach

G erwirbt mit dem **Grund und Boden** und dem **Parkplatz** zwei getrennt voneinander zu beurteilende Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter. Nach den zivilrechtlichen Regelungen der §§ 94, 96 und 97 BGB gehören alle Sachen, die fest mit dem Grund und Boden oder Gebäude verbunden sind, zu dessen wesentlichen Bestandteilen. Im Gegensatz dazu sind sie für Zwecke der Bilanzierung **jeweils als selbstständige Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter** zu behandeln. [1,0]

Mit **Übergang von Nutzen und Lasten am 1.11.2022** wird G wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums (Eintragung im Grundbuch) ist für die Bilanzierung ohne Bedeutung. Ab dem 1.11.2022 ist das Grundstück G zuzurechnen und bei ihm zu aktivieren; es handelt sich um **notwendiges Betriebsvermögen**, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2. Abs. 7 EStR).

Das Grundstück dient auf Dauer dem Betrieb und unterliegt keiner Abnutzung. Es handelt sich um **nicht abnutzbares Anlagevermögen** (§ 247 Abs. 2 HGB). [1,0]

HINWEIS

§ 6b EStG gehört zu den **typischen Prüfungsfeldern** der Bilanzsteuerrechtsklausur (vgl. Nüdling/Schörck in SteuerStud 3/2023 S. 211, 220 NWB VAAAJ-28609).

HINWEIS

Vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2022 S. 411, 419 ff. NWB SAAA1-58470, zur Anzahl der Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter bei **Grundstücken**.

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Bewertung erfolgt im Zugangszeitpunkt und am Bilanzstichtag mit den **Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG)**. Steuerlich erlaubt § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zusätzlich den Abzug nach § 6b EStG. [1,0]

Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen, die getätigt werden, um die Vermögensgegenstände zu erwerben sowie auch die Anschaffungsnebenkosten (GrESt, Eintragungsgebühr, Notariatskosten), **§ 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB**. Nicht dazu gehört die abziehbare und abzugsfähige VoSt (§ 15 UStG), **§ 9b Abs. 1 EStG**.

Kaufpreis	180.000 €
Nebenkosten (ohne USt)	8.550 €
Anschaffungskosten	188.550 €

Auf den Grund und Boden entfallen anteilig 90 %: 169.695 €.

Wie bereits dargestellt kann in der Steuerbilanz beim Grund und Boden der Abzug der aus dem Verkauf entstandenen stillen Reserven nach **§ 6b EStG** vorgenommen werden. Es handelt sich hierbei um ein rein steuerliches Wahlrecht, das keine Entsprechung in der Handelsbilanz hat. Die Wertansätze fallen somit auseinander. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz wird nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG insoweit einschränkt. [1,0]

G muss zur Ausübung des Wahlrechts das Grundstück in ein besonderes, laufend zu führendes **Verzeichnis** aufnehmen (**§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG**). Die Darstellung erfolgt in der eigens aufgestellten Steuerbilanz (**§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV**).

dd) Parkplatz**(1) Ansatz dem Grunde nach**

Hinsichtlich der Beurteilung zum Vorliegen eines Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts und der Eigentümerschaft wird auf die Ausführungen zum **Grundstück** verwiesen (s. o.). Auch der **Parkplatz** stellt unstreitig notwendiges Betriebsvermögen dar und ist daher zu aktivieren, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2. Abs. 1 EStR). Er ist innerhalb der Bilanz als abnutzbares unbewegliches Anlagevermögen auszuweisen, weil er auf Dauer dem Betrieb dienen soll und einer Abnutzung unterliegt (**§ 247 Abs. 2 HGB**).⁷ [1,0]

(2) Ansatz der Höhe nach

Der **Parkplatz** ist zum Zugangszeitpunkt mit den Anschaffungskosten und am Bilanzstichtag mit seinen fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen (**§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG**). [1,0]

Die Anschaffungskosten wurden bereits ermittelt; auf den Parkplatz entfallen (10 % x 188.550 € =) 18.855 €.

Die Abschreibung/AfA erfolgt **linear** über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren (**§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB, § 7 Abs. 1 EStG**). Im Jahr 2022 kann die Abschreibung/AfA nur zeitanteilig für zwei Monate erfolgen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Die Abschreibung/AfA beträgt somit (18.855 € x $\frac{1}{10}$ x $\frac{2}{12}$ =) 314 €. Daher erfolgt der Ansatz zum **31.12.2022** in der **Handelsbilanz und Steuerbilanz** mit **18.541 €** (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). [1,0]

b) Technische Umsetzung**Bilanzposten Grund und Boden (Handelsbilanz):**

Zugang 1.11.2022:	169.695 €
Bilanzstichtag 31.12.2022:	169.695 €

HINWEIS

Auf die **Maßgeblichkeit** ist **zwingend einzugehen** (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2023 S. 211, 217 ff. NWB VAAAJ-28609).

HINWEIS

Neben der eigentlichen bilanziellen Würdigung verlangt die Lösung auch „**Technik**“ i. S. von Buchungen und Darstellung der Gewinnauswirkung (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2023 S. 211, 218 f. NWB VAAAJ-28609).

⁷ Vgl. auch H 7.1 Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind EStH.

Bilanzposten Grund und Boden (Steuerbilanz):

Zugang 1.11.2022:	169.695 €
Abzug nach § 6b EStG:	- 40.000 €
Bilanzstichtag 31.12.2022:	129.695 €

Bilanzposten Parkplatz:

Zugang 1.11.2022:	18.855 €
Abschreibung/AfA 2022:	- 314 €
Bilanzansatz 31.12.2022:	18.541 €
	[3,0]

Buchung (in „Alle Bereiche“):

Parkplatz	18.855 €			
Vorsteuer	252 €	an	Grund und Boden	19.107 €
Abschreibung	314 €	an	Parkplatz	314 €

Gewinnauswirkung (Handels- und Steuerbilanz):

Mehr Abschreibung	- 314 €
-------------------	---------

Buchung (in „Nur Steuerbilanz“):

Steuerrechtliche Abschreibung § 6b EStG	40.000 €	an	Grund und Boden	40.000 €
--	----------	----	-----------------	----------

Gewinnauswirkung (nur Steuerbilanz):

Mehr steuerliche Abschreibung	- 40.000 €
-------------------------------	------------

2. Werbeartikel**a) Bilanzsteuerliche Beurteilung****aa) Unfertige Erzeugnisse****(1) Ansatz dem Grunde nach**

Die unfertigen Erzeugnisse (Werbeartikel) sind unstrittig Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, die dem G als Eigentümer zuzurechnen sind. Es handelt sich um **notwendiges Betriebsvermögen**, weshalb eine Aktivierung zu erfolgen hat, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2 Abs. 1 EStR). Sie sind zum Verkauf bestimmt und gehören daher zum **Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB im Umkehrschluss)**. [|1,0]

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Bewertung der unfertigen Erzeugnisse erfolgt im Zugang (Fertigstellung) und am Bilanzstichtag grds. mit ihren **Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG)**. Die Herstellungskosten i. S. des **§ 255 Abs. 2 HGB** betragen 80.000 €. [|1,0]

Sofern der beizulegende Wert handelsrechtlich niedriger ist, muss dieser angesetzt werden (**§ 253 Abs. 4 HGB**). Steuerlich kann wahlweise ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden, sofern die Wertminderung von Dauer ist (**§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG**).

Der Teilwert und der beizulegende Wert können retrograd ermittelt werden, ausgehend vom Veräußerungserlös. Gemäß der Subtraktionsmethode sind vom erzielbaren Veräußerungserlös (300.000 €) der durchschnittliche Unternehmervorgewinn (soll hier vernachlässigt werden) und die noch anfallenden Kosten (320.000 €) abzuziehen (**R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR**). Der Teilwert/beizulegende Wert beträgt somit 0 €. [|1,0]

Handelsrechtlich muss der Ansatz wie beschrieben mit 0 € erfolgen. Die außerplanmäßige Abschreibung beläuft sich auf 80.000 €. Der Teilwert von 0 € ist auch dauerhaft niedriger, da bis zum Verkaufszeitpunkt bzw. dem Tag der Bilanz aufstellung aufgrund der festgelegten Veräußerungspreise nicht mit einer Werterholung zu rechnen ist. Das Wahlrecht wird steuerlich aufgrund der **Aufgabenstellung (niedrigster Gewinn)** zugunsten der **Teilwertab-**

HINWEIS

Der **Ansatz dem Grunde** nach ist **problemorientiert zu lösen** (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2022 S. 411, 412 ff. NWB SAAAI-58470); bei unkritischen Sachverhalten reicht eine kurze Darstellung.

schreibung ausgeübt. Somit stimmen Handels- und Steuerbilanzansatz überein (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). [|1,0]

bb) Drohverlustrückstellung

(1) Ansatz dem Grunde nach

Zum Bilanzstichtag liegt ein **schwebendes Geschäft** vor, weil die Werbeartikel noch nicht fertiggestellt sind und somit noch keine Abnahme erfolgen konnte. Aus diesem schwebenden Geschäft droht dem G ein Verlust i. H. von (300.000 € - 400.000 € =) 100.000 €. Davon wurden **80.000 €** über die **außerplanmäßige Abschreibung** geltend gemacht. [|1,0]

Für den **darüberhinausgehenden Verlust von 20.000 €** ist handelsrechtlich eine **Drohverlustrückstellung** zu passivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 249 Abs. 1 HGB). Steuerlich ist dieser Ansatz dem Grunde nach nicht zulässig (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG). Es liegt eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit vor. Die Korrektur erfolgt nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV.

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Drohverlustrückstellung ist nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag zu bewerten. Dieser beträgt 20.000 €.

b) Technische Umsetzung

Bilanzposten Unfertige Erzeugnisse (Handels- und Steuerbilanz):

Herstellungskosten 31.12.2022:	80.000 €
Außerplanmäßige Abschreibung/Teilwertabschreibung	- 80.000 €
Bilanzansatz 31.12.2022	0 €
	[2,0]

Buchung (in „Alle Bereiche“):

Außerplanmäßige Abschreibung 80.000 € an Unfertige Erzeugnisse 80.000 €

Gewinnauswirkung (Handels- und Steuerbilanz):

Mehr außerplanmäßige Abschreibung - 80.000 €

Buchung (in „Nur Handelsbilanz“):

Einstellung Rückstellung 20.000 € an Drohverlustrückstellung 20.000 €

Gewinnauswirkung (nur „Handelsbilanz“):

Mehr Einstellung - 20.000 €

Summe der Punkte insgesamt [|100,0]

HINWEIS

Aufgrund der unterschiedlichen Handhabung in Handels- und Steuerbilanz ist auf die getrennte Handhabung explizit hinzuweisen!

IV. Punkteschlüssel

von	bis	Note
95,0	100,0	1,0
85,0	94,5	1,5
75,0	84,5	2,0
65,0	74,5	2,5
55,0	64,5	3,0
45,0	54,5	3,5
35,0	44,5	4,0
25,0	34,5	4,5
15,0	24,5	5,0
5,0	14,5	5,5
0,0	4,5	6,0

AUTOREN



Lars Nüdling,

Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent sowie darüber hinaus Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht.



Dr. Ingmar Schörck,

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



STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung:



LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürher mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg

AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **Fax**
02323.141-173
-  **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

97389



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

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

19,70 € monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test
zum Preis von 29,50 € monatlich

* **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 4,70 € (D) und 1,50 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 3,00 €). 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 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) 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


Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG