



IDW POSITIONSPAPIER ZUM EINSTIEG IN EINE RECHTSFORMNEUTRALE BESTEUERUNG („OPTIONSMODELL“)

(2. AUFLAGE, STAND: 13.11.2019)

Dieses Positionspapier wurde vom Steuerfachausschuss des IDW erarbeitet.

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Sie können diese direkt an das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320580, 40420 Düsseldorf, oder an mueller@idw.de senden.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2019.

INHALTSÜBERSICHT

1.	Vorbemerkung	4
2.	Mögliche Ausgestaltung eines Optionsmodells	5
2.1.	Persönlicher Anwendungsbereich	5
2.2.	Ausübung der Option zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung	5
2.3.	Wirkung der Option zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung	6
2.3.1.	Fiktiver Formwechsel	6
2.3.2.	Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Zuge des Einbringungsvorgangs	6
2.3.3.	Bindungsfrist	7
2.4.	Laufende Besteuerung nach Option zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung	7
2.4.1.	Einkünftequalifikation	7
2.4.2.	Einkünfteermittlung	8
2.4.3.	Gewinnverwendung	8
2.4.4.	Steuerliches Einlagekonto	8
2.4.5.	Ausschüttbarer Gewinn	9
2.4.6.	Behandlung der laufenden Einkünfte aus dem vormaligen Sonderbetriebsvermögen	9
2.5.	Besteuerung der Gesellschafter nach Option zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung	9
2.6.	Internationales Steuerrecht	10
2.7.	Rückoption von der Kapitalgesellschaftsbesteuerung zur Personengesellschaftsbesteuerung	10
2.7.1.	Persönlicher Anwendungsbereich und Ausübung der Rückoption	10
2.7.2.	Wirkung der Rückoption zur Personengesellschaftsbesteuerung	10
3.	Keine Auswirkung des Optionsmodells auf andere Steuerarten als die Ertragsteuern	11
	Anhang	12

1. VORBEMERKUNG

Das deutsche Steuerrecht zeichnet sich durch ein Nebeneinander zweier Besteuerungsregime für Unternehmen verschiedener Rechtsformen aus, nämlich das Regime für Personenunternehmen und das Regime für Körperschaften. Die Systeme unterscheiden sich nicht nur hinsichtlich ihrer Komplexität, sondern auch hinsichtlich der steuerlichen Belastung gleicher wirtschaftlicher Aktivitäten. Aus Gründen der Gleichbehandlung sollten gleiche wirtschaftliche Aktivitäten nicht lediglich aufgrund der Rechtsform, in der sie ausgeführt werden, unterschiedliche Steuerbelastungen nach sich ziehen.

Verschiedene Vorschläge zur Reform der Unternehmensbesteuerung wurden in den letzten zwei Jahrzehnten entwickelt, auf die bei einer Reform der Unternehmensbesteuerung zurückgegriffen werden könnte.¹ Diese Konzepte zeichnen sich durch eine rechtsformneutrale Besteuerung aus, was grundsätzlich wünschenswert ist. Ihre Umsetzung ist allerdings bislang aus verschiedenen Gründen gescheitert. Seitdem hat sich das tatsächliche und rechtliche Umfeld geändert.

Eine Lösung könnte sein, Personengesellschaften nicht – wie in früheren Modellen vorgeschlagen – zu verpflichten, sondern ihnen die Option zu eröffnen, sich volontativ dem Regime der Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu unterwerfen (Optionsmodell). Durch die Optionsmöglichkeit wird gewährleistet, dass insbesondere kleine und kleinere mittelständische Unternehmen das bisherige Besteuerungsregime beibehalten können, wenn sie es für praktikabler halten. Für größere Mittelständler und Personengesellschaftskonzerne, für die das Besteuerungsregime für Personenunternehmen einen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand im Vergleich zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung bedeutet, wäre die Ausübung der Option ohne die formalen Hürden eines zivilrechtlichen Rechtsformwechsels eine erhebliche Entlastung von Bürokratie. Personenunternehmen werden insbesondere auch von der steuerlich komplexen Behandlung von Sonderbetriebsvermögen entlastet. Gerade die Besonderheit des Sonderbetriebsvermögens des deutschen Steuersystems ist nicht mit ausländischen Steuersystemen abgestimmt und verursacht besondere Friktionen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.

1 Vgl. Brühler Empfehlungen, abrufbar unter: <http://www.jarass.com/atw-forschung.de/dat/pub/0799/ubestteil1.pdf>, zuletzt abgerufen am 13.11.2019; vgl. Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch, Bericht der Arbeitsgruppe Kommunal Finanzen, Juli 2006, abrufbar unter: http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Steuern/Bericht_der_AG_KommunalFinanzen_Kommission_Steuergesetzbuch.pdf, zuletzt abgerufen am 13.11.2019.

Da eine ausgeübte Option wie eine Umwandlung anzusehen ist (fiktive Umwandlung), kann auf bereits bestehende Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes zurückgegriffen werden. Umfangreiche Gesetzesänderungen sind nicht erforderlich. Es ist nicht zu erwarten, dass es zu signifikanten Steuerausfällen kommt. Andernfalls wäre über flankierende Maßnahmen nachzudenken.

2. MÖGLICHE AUSGESTALTUNG EINES OPTIONSMODELLS

Im Folgenden soll die mögliche Ausgestaltung eines solchen Optionsmodells in Grundzügen vorgestellt werden.

2.1. PERSÖNLICHER ANWENDUNGSBEREICH

Alle Mitunternehmerschaften, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder Selbständiger Arbeit (§§ 13, 15 oder 18 EStG) erzielen, erhalten ein Wahlrecht, sich für ertragsteuerliche Zwecke wie eine Kapitalgesellschaft behandeln zu lassen. Die Optionsausübung ist nicht an die Gesellschaft betreffende Größenkriterien gebunden.

Einzelunternehmen sollten nicht zur Option zugelassen werden.

2.2. AUSÜBUNG DER OPTION ZUR KAPITALGESELLSCHAFTSBESTEUERUNG

Die Gesellschafter beschließen mit der gesetzlich oder abweichend vertraglich geregelten Mehrheit für Grundlagengeschäfte (unter Beachtung der Kernbereichs-Grundsätze) über die Option. Auf der Grundlage dieses Beschlusses stellen die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft den Antrag bei dem für die Personengesellschaft zuständigen Finanzamt. Der Antrag kann nur ausdrücklich und nicht konkludent (z.B. durch Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung) gestellt werden. Die Entscheidung über den Antrag sollte eine gebundene Entscheidung sein, die nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig ist.

Der Ausgleich etwaiger steuerlicher Nachteile einzelner Gesellschafter sollte vertraglichen Regelungen überlassen bleiben.

2.3. WIRKUNG DER OPTION ZUR KAPITALGESELLSCHAFTSBESTEuerung

Die Ausübung der Option bewirkt, dass die Gesellschaft und die Gesellschafter für Zwecke der ertragsteuerlichen Behandlung so gestellt werden, als hätte die Gesellschaft einen Rechtsformwechsel in eine Kapitalgesellschaft vollzogen. Da von einer rein fiktiven Umwandlung ausgegangen wird, müssen zivilrechtliche Voraussetzungen für einen Rechtsformwechsel nicht beachtet werden.

2.3.1. Fiktiver Formwechsel

Für den fiktiven Formwechsel gelten die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes für den Formwechsel von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften (§ 25 UmwStG) und mithin die Grundsätze für die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft (§§ 20-23 UmwStG) entsprechend. Die Option kann mit Wirkung zum Ende des (Rumpf)Wirtschaftsjahrs ausgeübt werden. Die Optionsausübung sollte auch als gewichtiger Grund für die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs i.S.v. H 4a „Zustimmungsbedürftige Umstellung des Wirtschaftsjahrs“ EStH anerkannt werden.

Die Gesellschafter werden so behandelt, als ob sie beim Formwechsel Anteile an einer Kapitalgesellschaft erhalten (fiktive Anteile). Die gewährten fiktiven Anteile gelten als neue Anteile i.S.v. § 20 Abs. 1 UmwStG.

2.3.2. Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Zuge des Einbringungsvorgangs

Die Existenz von Sonderbetriebsvermögen darf einem fiktiven Formwechsel zu Buchwerten nicht entgegenstehen. In Vorbereitung der Optionsausübung sind verschiedene Vorgehensweisen hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens vorstellbar.

Wird Sonderbetriebsvermögen in zeitlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option in das Gesamthandsvermögen übertragen, bleibt es steuerverstrickt und wird zu Buchwerten fortgeführt. Gleiches gilt, wenn Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers oder in ein anderes Sonderbetriebsvermögen desselben Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft übergeht.²

2 Im geltenden Recht ist derzeit noch umstritten, ob eine Buchwertfortführung für Vermögen, das sowohl vor als auch nach der Umwandlung unverändert steuerverstrickt ist, durchgängig gewährleistet ist. § 6 Abs. 5 EStG ist u.E. zwar so auszulegen. Gleichwohl würde sich eine Klarstellung in § 6 Abs. 5 EStG zur Förderung der Rechtssicherheit anbieten.

Entsteht im Zuge der Option eine Betriebsaufspaltung und wird nicht eingebrachtes ehemaliges Sonderbetriebsvermögen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens, bleibt es steuerverstrickt und wird zu Buchwerten fortgeführt.

Wenn Sonderbetriebsvermögen nicht übertragen oder überführt wird und damit nicht steuerverstrickt bleibt, gilt es – vorbehaltlich einer Fortführung als Betriebsvermögen einer Betriebsaufspaltung – im Optionszeitpunkt als in das Privatvermögen des betreffenden Gesellschafters entnommen mit der Folge, dass die stillen Reserven realisiert werden. Da es sich um einen nicht am Markt realisierten Buchgewinn ohne Liquiditätswirkung handelt, könnte zur Abmilderung der steuerlichen Belastung des Gesellschafters die Steuer auf das Entnahmeergebnis auf Antrag zinslos gestundet werden.

Alternativ wäre zu erwägen, das nicht mit eingebrachte ehemalige Sonderbetriebsvermögen in der betrieblichen Steuerverstrickung hinsichtlich des Veräußerungsergebnisses zu belassen, es als steuerneutral in ein Rest-Betriebsvermögen des Mitunternehmers überführt anzusehen und das Veräußerungsergebnis im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung zu bestimmen. In diesem Fall müsste entschieden werden, wie die Einkünftequalifikation bzgl. der laufenden Einkünfte nach der Überführung zu erfolgen hat.

Werden wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens vor der Optionsausübung nicht mit eingebracht, steht dies dem Buchwertwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG beim (fiktiven) Formwechsel für das eingebrachte Betriebsvermögen nicht entgegen. Denn es ist in diesen Fällen nicht sachgerecht, stille Reserven in den eingebrachten Wirtschaftsgütern aufzudecken und den Buchgewinn zu versteuern, obwohl der Einbringungsgegenstand weiterhin steuerverstrickt bleibt.

2.3.3. Bindungsfrist

An die Option ist der Steuerpflichtige bis zum Ablauf der siebenjährigen Behaltensfrist des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gebunden. Während der Bindungsfrist gelten die §§ 22, 23 UmwStG entsprechend.

2.4. LAUFENDE BESTEUERUNG NACH OPTION ZUR KAPITALGESELLSCHAFTSBESTEUERUNG

2.4.1. Einkünftequalifikation

Die Einkünfte der optierten Gesellschaft gelten aufgrund einer neu zu schaffenden gesetzlichen Fiktion als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Personengesellschaften werden in Folge der Option insbesondere für Zwecke der gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EStG) als Kapitalgesellschaften behandelt.

2.4.2 Einkünfteermittlung

Die steuerliche Gewinnermittlung erfolgt kraft gesetzlicher Fiktion nach Optionsausübung durch Betriebsvermögensvergleich. Mangels tatsächlichen Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft, kommen die handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften nicht zur Anwendung. Gleiches gilt hinsichtlich der Vorschriften über die Prüfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses.

2.4.3 Gewinnverwendung

Die gesetzlichen Vorschriften der Gewinnverteilung bei Personengesellschaften („Vollausschüttungsgrundsatz bei Personengesellschaften“) gelten auch nach der Option. Deshalb gilt ein Gewinnanteil einer optierten Personengesellschaft mit der Gutschrift auf einem als Fremdkapital ausgestalteten Konto des Gesellschafters grundsätzlich als ausgeschüttet. Bei Personengesellschaften werden Gewinnanteile grundsätzlich phasengleich auf den Schluss des Wirtschaftsjahrs, in denen sie erzielt wurden, vereinnahmt. Gleichwohl stehen sie der Höhe nach erst mit Feststellung des Jahresabschlusses fest. Bei einer automatischen Vollausschüttung, die der Kapitalgesellschaftsbesteuerung fremd ist, entstände die Kapitalertragsteuer optierter Personengesellschaften grundsätzlich rückwirkend zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Hingegen knüpft die gesetzliche Pflicht zum Einbehalt und zur Abführung von Kapitalertragsteuer bei Kapitalgesellschaften an tatsächliche Gewinnausschüttungen an. Die Kapitalertragsteuer auf ausgeschüttete Gewinnanteile optierter Personengesellschaften entsteht daher erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses, spätestens jedoch mit Ablauf von sechs Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs.

Es ist der Personengesellschaft unbenommen, einen Thesaurierungsgrundsatz in die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen aufzunehmen und die zivilrechtlichen Abreden unter den Gesellschaftern entsprechend denen von Kapitalgesellschaften zu gestalten. Gutschriften auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto oder auf einem gesellschafterbezogenen und als Eigenkapital zu qualifizierenden Rücklagenkonto stellen eine Thesaurierung und keine Gewinnausschüttung dar. Kapitalertragsteuerfolgen ergeben sich zum Zeitpunkt einer solchen Thesaurierung nicht.

2.4.4. Steuerliches Einlagekonto

Zum Optionszeitpunkt ist erstmals der Wert des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) nach den allgemeinen Vorschriften gesondert festzustellen. In der Folge finden auch §§ 27 ff. KStG wie bei Kapitalgesellschaften Anwendung.

2.4.5. Ausschüttbarer Gewinn

Nach bisherigem Recht führt die Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft zur Nachversteuerung der thesaurierungsbegünstigten Gewinne. Das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen hat vorgeschlagen, der nachversteuerungspflichtige Betrag sollte anlässlich eines Formwechsels kraft Gesetzes auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übergehen und dort den ausschüttbaren Gewinn i.S.d. § 27 KStG erhöhen. Bestehende Theaurierungsrücklagen seien ein steuerliches Umstrukturierungshindernis, was künftig vermieden werden sollte. Der Vorschlag ist zu begrüßen. Wenn diese Erleichterung für Umstrukturierungen grundsätzlich umgesetzt werden soll, sollte das auch für die Option zur Körperschaftsbesteuerung gelten.

2.4.6. Behandlung der laufenden Einkünfte aus dem vormaligen Sonderbetriebsvermögen

Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen fiktiver Kapitalgesellschaft und Gesellschafter sind ab dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Option wie bei Kapitalgesellschaften anzuerkennen. Sie unterliegen wie bei Kapitalgesellschaften dem Fremdvergleich. Einkünfte aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern des vormaligen Sonderbetriebsvermögens sind für ertragsteuerliche Zwecke wie Leistungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter zu behandeln.

Für Wirtschaftsgüter des ehemaligen Sonderbetriebsvermögens, die nach der Option aufgrund der allgemeinen Besteuerungsgrundsätze Privatvermögen sind, gelten nach der Option die Grundsätze für die Besteuerung von Privatvermögen.

Sollte die Alternative einer Übertragung in ein Rest-Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gewählt werden, könnten die laufenden Einkünfte des Rest-Betriebsvermögens als Überschusseinkünfte behandelt werden. Alternativ könnte die Einkünftequalifikation für die laufenden Einkünfte des Rest-Betriebsvermögens solange nach der vor Option verwirklichten Einkunftsart erfolgen, bis das wirtschaftliche Eigentum an diesen Wirtschaftsgütern (entgeltlichen oder unentgeltlichen) auf einen anderen Rechtsträger übergeht oder der Steuerpflichtige es durch ausdrückliche Erklärung in das Privatvermögen entnimmt.

2.5. BESTEUERUNG DER GESELLSCHAFTER NACH OPTION ZUR KAPITALGESELLSCHAFTSBESTEUERUNG

Die Gesellschafter einer optierten Personengesellschaft werden behandelt, als wären sie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft. Das gilt sowohl für laufende Einkünfte, z.B. offene und verdeckte Gewinnausschüttung, als auch für Veräußerungs-

gewinne oder -verluste aus fiktiven Kapitalgesellschaftsanteilen. Entsprechendes gilt für Erwerbsvorgänge.

2.6. INTERNATIONALES STEUERRECHT

Der Grundsatz, dass eine optierte Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist, gilt auch für das deutsche internationale Steuerrecht. Im internationalen Steuerrecht kann es zu Qualifikationskonflikten auf Ebene des Steuersubjekts kommen.

Nach der Option werden Qualifikationskonflikte bei Einkünftequalifikation betreffend der Einkünfte des Sonderbetriebsvermögens ausgeschlossen, sodass künftig die fehlende Abstimmung nicht länger zu einer Doppelbesteuerung oder zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen kann.

2.7. RÜCKOPTION VON DER KAPITALGESELLSCHAFTS-BESTEuerung ZUR PERSONENGESELLSCHAFTS-BESTEuerung

Nach Ablauf der Bindungsfrist von sieben Jahren (vgl. oben) ist eine Rückoption zulässig. Dies ist erforderlich, weil die optierte Personengesellschaft nicht schlechter gestellt werden darf, als eine Personengesellschaft, die einen zivilrechtlichen Formwechsel und nach Ablauf der umwandlungssteuerrechtlichen Abschmelzphase einen zivilrechtlichen (Rück-) Formwechsel in eine Personengesellschaft durchführt.

2.7.1. Persönlicher Anwendungsbereich und Ausübung der Rückoption

Auch für die Rückoption ist ein Gesellschafterbeschluss mit dem erforderlichen Quorum für Grundlagengeschäfte erforderlich. Die Rückoption ist – wie die Option – nur auf ausdrücklichen Antrag zu gewähren. Im Übrigen wird auf 2.2 verwiesen.

2.7.2. Wirkung der Rückoption zur Personengesellschaftsbesteuerung

Die Ausübung der Rückoption bewirkt, dass die Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung mit Ertragsteuern so behandelt wird, als hätte sie einen Rechtsformwechsel in eine Personengesellschaft vollzogen. Für den fiktiven Formwechsel gelten die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes für den Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften (§§ 9 UmwStG), mithin die umwandlungssteuerrechtlichen Verschmelzungsgrundsätze (§§ 3-8, 10 und 18 UmwStG), entsprechend.

Aufgrund der Rückoption finden die Besteuerungsgrundsätze für Sonderbetriebsvermögen wieder Anwendung. Die Wirtschaftsgüter des betreffenden Gesellschafters gelten nach allgemeinen Grundsätzen als in das Sonderbetriebsvermögen eingelegt.

3. KEINE AUSWIRKUNG DES OPTIONS- MODELLS AUF ANDERE STEUERARTEN ALS DIE ERTRAGSTEUERN

Auf die Grunderwerbsteuer, die Umsatzsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer haben Option und Rückoption keine Auswirkungen.

ANHANG

§ 25 UmwStG – Entsprechende Anwendung des Sechsten Teils

¹In den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Sinne des § 190 des Umwandlungsgesetzes vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3210, 1995 I S. 428), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3214) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge gelten §§ 20 bis 23 entsprechend. ²§ 9 Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.

§ 20 UmwStG – Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze.

(2) ¹Die übernehmende Gesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a des Einkommensteuergesetzes. ²Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit

1. sichergestellt ist, dass es später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
2. die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,
3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
4. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als
 - a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder
 - b) 500.000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

³Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. ⁴Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.

(3) ¹Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. ²Ist das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung ausgeschlossen und wird dieses auch nicht durch die Einbringung begründet, gilt für den Einbringenden insoweit der gemeine Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung als Anschaffungskosten der Anteile. ³Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen. ⁴Umfasst das eingebrachte Betriebsvermögen auch einbringungsgeborene Anteile im Sinne von § 21 Abs. 1 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133, 2003 I S. 738), geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660), gelten die erhaltenen Anteile insoweit auch als einbringungsgeboren im Sinne von § 21 Abs. 1 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133, 2003 I S. 738), geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660).

(4) ¹Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn ist § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist, es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt und die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt. ²In diesen Fällen ist § 34 Abs. 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 in Verbindung mit § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes teilweise steuerbefreit ist.

(5) ¹Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft sind auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags (Absatz 6) auf die Übernehmerin übergegangen wäre. ²Dies gilt hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags nicht für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgen. ³Die Anschaffungskosten der Anteile (Absatz 3) sind um

den Buchwert der Entnahmen zu vermindern und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen.

(6) ¹Als steuerlicher Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) darf in den Fällen der Sacheinlage durch Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes aufgestellt ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen. ²Entsprechendes gilt, wenn Vermögen im Wege der Sacheinlage durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung nach § 123 des Umwandlungsgesetzes auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. ³In anderen Fällen der Sacheinlage darf die Einbringung 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. ⁴§ 2 Abs. 3 und 4 gilt entsprechend.

(7) § 3 Abs. 3 ist entsprechend anzuwenden.

(8) Ist eine gebietsfremde einbringende oder erworbene Gesellschaft im Sinne von Artikel 3 der Richtlinie 2009/133/EG als steuerlich transparent anzusehen, ist auf Grund Artikel 11 der Richtlinie 2009/133/EG die ausländische Steuer, die nach den Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union erhoben worden wäre, wenn die einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte zuzurechnenden eingebrachten Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert veräußert worden wären, auf die auf den Einbringungsgewinn entfallende Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer unter entsprechender Anwendung von § 26 des Körperschaftsteuergesetzes und von den §§ 34c und 50 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes anzurechnen.

(9) Ein Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes und ein EBITDA-Vortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes des eingebrachten Betriebs gehen nicht auf die übernehmende Gesellschaft über.

§ 21 Bewertung der Anteile beim Anteilstausch

(1) ¹Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft (erworbene Gesellschaft) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht (Anteilstausch), hat die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen. ²Abweichend von Satz 1 können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, wenn

-
1. die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat (qualifizierter Anteilstausch) und soweit
 2. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Anteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als
 - a) 25 Prozent des Buchwerts der eingebrachten Anteile oder
 - b) 500.000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert der eingebrachten Anteile.

³§ 20 Absatz 2 Satz 3 gilt entsprechend. ⁴Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, sind die eingebrachten Anteile abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.

(2) ¹Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. ²Abweichend von Satz 1 gilt für den Einbringenden der gemeine Wert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, wenn für die eingebrachten Anteile nach der Einbringung das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung dieser Anteile ausgeschlossen oder beschränkt ist; dies gilt auch, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile ausgeschlossen oder beschränkt ist. ³Auf Antrag gilt in den Fällen des Satzes 2 unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 der Buchwert oder ein höherer Wert, höchstens der gemeine Wert, als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, wenn

1. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist oder
2. der Gewinn aus dem Anteilstausch auf Grund Artikel 8 der Richtlinie 2009/133/EG nicht besteuert werden darf; in diesem Fall ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung der Anteile an

der erworbenen Gesellschaft zu besteuern gewesen wäre; § 15 Abs. 1a Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden.

⁴Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung des Einbringenden zuständigen Finanzamt zu stellen.

⁵Haben die eingebrachten Anteile beim Einbringenden nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten. 6§ 20 Abs. 3 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.

(3) ¹Auf den beim Anteilstausch entstehenden Veräußerungsgewinn ist § 17 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist und die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile nach Absatz 1 Satz 1 oder in den Fällen des Absatzes 2 Satz 2 der Einbringende mit dem gemeinen Wert ansetzt; dies gilt für die Anwendung von § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, dass eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eingebracht wird, die das gesamte Nennkapital der Kapitalgesellschaft umfasst. 2§ 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes findet keine Anwendung.

§ 22 UmwStG – Besteuerung des Anteilseigners

(1) ¹Soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2) der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden im Sinne von § 16 des Einkommensteuergesetzes zu versteuern (Einbringungsgewinn I); § 16 Abs. 4 und § 34 des Einkommensteuergesetzes sind nicht anzuwenden. ²Die Veräußerung der erhaltenen Anteile gilt insoweit als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung. ³Einbringungsgewinn I ist der Betrag, um den der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr. ⁴Der Einbringungsgewinn I gilt als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. ⁵Umfasst das eingebrachte Betriebsvermögen auch Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, ist insoweit § 22 Abs. 2 anzuwenden; ist in diesen Fällen das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile ausgeschlossen oder beschränkt, sind daneben auch die Sätze 1 bis 4 anzuwenden. ⁶Die Sätze 1 bis 5 gelten entsprechend, wenn

-
1. der Einbringende die erhaltenen Anteile unmittelbar oder mittelbar unentgeltlich auf eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft überträgt,
 2. der Einbringende die erhaltenen Anteile entgeltlich überträgt, es sei denn, er weist nach, dass die Übertragung durch einen Vorgang im Sinne des § 20 Absatz 1 oder § 21 Absatz 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zu Buchwerten erfolgte und keine sonstigen Gegenleistungen erbracht wurden, die die Grenze des § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 oder die Grenze des § 21 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 übersteigen,
 3. die Kapitalgesellschaft, an der die Anteile bestehen, aufgelöst und abgewickelt wird oder das Kapital dieser Gesellschaft herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückgezahlt wird oder Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden,
 4. der Einbringende die erhaltenen Anteile durch einen Vorgang im Sinne des § 21 Absatz 1 oder einen Vorgang im Sinne des § 20 Absatz 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft eingebracht hat und diese Anteile anschließend unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang im Sinne der Nummern 1 oder 2 unmittelbar oder mittelbar übertragen werden, es sei denn, er weist nach, dass diese Anteile zu Buchwerten übertragen wurden und keine sonstigen Gegenleistungen erbracht wurden, die die Grenze des § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 oder die Grenze des § 21 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 übersteigen (Ketteneinbringung),
 5. der Einbringende die erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft durch einen Vorgang im Sinne des § 20 Absatz 1 oder einen Vorgang im Sinne des § 21 Absatz 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zu Buchwerten einbringt und die aus dieser Einbringung erhaltenen Anteile anschließend unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang im Sinne der Nummern 1 oder 2 unmittelbar oder mittelbar übertragen werden, es sei denn, er weist nach, dass die Einbringung zu Buchwerten erfolgte und keine sonstigen Gegenleistungen erbracht wurden, die die Grenze des § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 oder die Grenze des § 21 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 übersteigen, oder
 6. für den Einbringenden oder die übernehmende Gesellschaft im Sinne der Nummer 4 die Voraussetzungen im Sinne von § 1 Abs. 4 nicht mehr erfüllt sind.

⁷Satz 4 gilt in den Fällen des Satzes 6 Nr. 4 und 5 auch hinsichtlich der Anschaffungskosten der auf einer Weiterbringung dieser Anteile (§ 20 Abs. 1 und § 21 Abs. 1 Satz 2) zum Buchwert beruhenden Anteile.

(2) ¹Soweit im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1) oder eines Anteilstausches (§ 21 Abs. 1) unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes steuerfrei gewesen wäre, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (Einbringungsgewinn II); § 16 Abs. 4 und § 34 des Einkommensteuergesetzes sind nicht anzuwenden. ²Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend. ³Einbringungsgewinn II ist 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 ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr. ⁴Der Einbringungsgewinn II gilt als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. ⁵Sätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat; dies gilt auch in den Fällen von § 6 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, wenn und soweit die Steuer nicht gestundet wird. ⁶Sätze 1 bis 5 gelten entsprechend, wenn die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ihrerseits durch einen Vorgang nach Absatz 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 weiter überträgt oder für diese die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 4 nicht mehr erfüllt sind. ⁷Absatz 1 Satz 7 ist entsprechend anzuwenden.

(3) ¹Der Einbringende hat in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren jährlich spätestens bis zum 31. Mai den Nachweis darüber zu erbringen, wem mit Ablauf des Tages, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht,

1. in den Fällen des Absatzes 1 die erhaltenen Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile und
2. in den Fällen des Absatzes 2 die eingebrachten Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile

zuzurechnen sind. ²Erbringt er den Nachweis nicht, gelten die Anteile im Sinne des Absatzes 1 oder des Absatzes 2 an dem Tag, der dem Einbringungszeitpunkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalendertag entspricht, als veräußert.

(4) Ist der Veräußerer von Anteilen nach Absatz 1

1. eine juristische Person des öffentlichen Rechts, gilt in den Fällen des Absatzes 1 der Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile als in einem Betrieb gewerblicher Art dieser Körperschaft entstanden,
2. von der Körperschaftsteuer befreit, gilt in den Fällen des Absatzes 1 der Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile als in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dieser Körperschaft entstanden.

(5) Das für den Einbringenden zuständige Finanzamt bescheinigt der übernehmenden Gesellschaft auf deren Antrag die Höhe des zu versteuernden Einbringungsgewinns, die darauf entfallende festgesetzte Steuer und den darauf entrichteten Betrag; nachträgliche Minderungen des versteuerten Einbringungsgewinns sowie die darauf entfallende festgesetzte Steuer und der darauf entrichtete Betrag sind dem für die übernehmende Gesellschaft zuständigen Finanzamt von Amts wegen mitzuteilen.

(6) In den Fällen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge gilt der Rechtsnachfolger des Einbringenden als Einbringender im Sinne der Absätze 1 bis 5 und der Rechtsnachfolger der übernehmenden Gesellschaft als übernehmende Gesellschaft im Sinne des Absatzes 2.

(7) Werden in den Fällen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1) oder eines Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1) unter dem gemeinen Wert stille Reserven auf Grund einer Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung von den erhaltenen oder eingebrachten Anteilen oder von auf diesen Anteilen beruhenden Anteilen auf andere Anteile verlagert, gelten diese Anteile insoweit auch als erhaltene oder eingebrachte Anteile oder als auf diesen Anteilen beruhende Anteile im Sinne des Absatzes 1 oder 2 (Mitverstrickung von Anteilen).

§ 23 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft

(1) Setzt die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2) an, gelten § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 erster Halbsatz entsprechend.

(2) ¹In den Fällen des § 22 Abs. 1 kann die übernehmende Gesellschaft auf Antrag den versteuerten Einbringungsgewinn im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Anteile oder eines gleichgestellten Ereignisses (§ 22 Abs. 1 Satz 1 und Satz 6 Nr. 1 bis 6) als Erhöhungsbetrag ansetzen, soweit der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies durch Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Finanzamts im Sinne von § 22 Abs. 5 nachgewiesen

wurde; der Ansatz des Erhöhungsbetrags bleibt ohne Auswirkung auf den Gewinn. ²Satz 1 ist nur anzuwenden, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen in den Fällen des § 22 Abs. 1 noch zum Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft gehört, es sei denn, dieses wurde zum gemeinen Wert übertragen. ³Wurden die veräußerten Anteile auf Grund einer Einbringung von Anteilen nach § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 (§ 22 Abs. 2) erworben, erhöhen sich die Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile in Höhe des versteuerten Einbringungsgewinns, soweit der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat; Satz 1 und § 22 Abs. 1 Satz 7 gelten entsprechend.

(3) ¹Setzt die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem über dem Buchwert, aber unter dem gemeinen Wert liegenden Wert an, gilt § 12 Abs. 3 erster Halbsatz entsprechend mit der folgenden Maßgabe:

1. Die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes sind 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 Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt, zu bemessen.
2. Bei den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes tritt im Zeitpunkt der Einbringung an die Stelle des Buchwerts der einzelnen Wirtschaftsgüter der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt.

²Bei einer Erhöhung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten auf Grund rückwirkender Besteuerung des Einbringungsgewinns (Absatz 2) gilt dies mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Zeitpunkts der Einbringung der Beginn des Wirtschaftsjahrs tritt, in welches das die Besteuerung des Einbringungsgewinns auslösende Ereignis fällt.

(4) Setzt die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert an, gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als im Zeitpunkt der Einbringung von der Kapitalgesellschaft angeschafft, wenn die Einbringung des Betriebsvermögens im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt; erfolgt die Einbringung des Betriebsvermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes, gilt Absatz 3 entsprechend.

(5) Der maßgebende Gewerbeertrag der übernehmenden Gesellschaft kann nicht um die vortragsfähigen Fehlbeträge des Einbringenden im Sinne des § 10a des Gewerbesteuergesetzes gekürzt werden.

(6) § 6 Abs. 1 und 3 gilt entsprechend.

§ 6 EStG – Bewertung [Auszug]

[...]

(4) Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut außer in den Fällen der Einlage (§ 4 Absatz 1 Satz 8) unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, gilt sein gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten.

(5) ¹Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; § 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. ²Satz 1 gilt auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. ³Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

1. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt,
2. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt oder
3. unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

übertragen wird. ⁴Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist. ⁵Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mit-

telbar begründet wird oder dieser sich erhöht.⁶Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

[...]

Bildrechte:

©istock.com/Urupong

©istock.com/Peshkova

©istock.com/chinaface



WIRTSCHAFT BRAUCHT **VERTRAUEN.**

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus

Tersteegenstr. 14
40474 Düsseldorf

Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0
Telefax: +49 (0) 211/4561097

E-Mail: info@idw.de
Web: www.idw.de