



Umwandlung in der Bp

Dirk Krohn
Diplom Finanzwirt (FH)
Burg / Dithmarschen



TOP 1

**Gefahr der Aufdeckung sämtlicher stiller
Reserven**

1 Gefahr Aufdeckung stiller Reserven

1.1 Gewährung Gesellschaftsrechte

- Umwandlungen sind grds. tauschähnliche Vorgänge
(=Übertragung von Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten)
- Begünstigt ist **nur** die Gewährung von Gesellschaftsrechten, weitere Gegenleistungen führen zum Ansatz des gemW
- Abhängig von der Rechtsform von ÜN können sich Probleme ergeben
- ÜN = PersGes / EU (§§ 3 - 9 und 24 UmwStG)
Das Zielkonto muss Eigenkapitalcharakter haben, ansonsten ist die volle bzw. anteilige Aufdeckung der stillen Reserven zwingend

1 Gefahr Aufdeckung stiller Reserven

1.1 Gewährung Gesellschaftsrechte

- Bare Zuzahlung oder Gewährung anderer Vermögenswerte **immer schädlich**, z.B. Spitzenausgleich §§ 54 Abs. 4 und 68 Abs. 3 UmwG oder Darlehen
- Buchung auf Gegenkonto „Darlehen“ bei ÜN **schädlich**
- FinVerw stellt grds. auf die erstmalige Buchung ab und nicht auf die evtl. „Korrekturbuchung“ im 13. Lauf

1 Gefahr Aufdeckung stiller Reserven

1.1 Gewährung Gesellschaftsrechte

ÜN = offene Handelsgesellschaft

- Buchung auf **jedes KapKto** verschafft Gesellschaftsrechte
- Buchung auf **Darlehenskonto** ist schädliche Gegenleistung
- **Teilweise** Buchung auf **gesamthänderisch gebundene Rücklage** ist unschädlich (Rn. 24.07. S. 3)

1 Gefahr Aufdeckung stiller Reserven

1.1 Gewährung Gesellschaftsrechte

ÜN = Kommanditgesellschaft

- Buchung auf **KapKto I** ist **unschädlich**
- Buchung auf **KapKto II** ist **unschädlich**, wenn es **Eigenkapital** iSd. § 15a EStG ist (*Alleinige Buchung auf KapKto II ist nach BFH 29.7.2015, IV R 15/14 als voll unentgeltlich zu behandeln – BMF-Schr. v. 26.7.2016 – Folge keine Gewährung von Gesellschaftsrechten / aber hier ohne Auswirkung, da keine schädliche Gegenleistung*)
- Buchung auf **Darlehenskonto** ist **schädlich**
- **Teilweise** Buchung auf **gesamthänderisch gebundene Rücklage** ist **unschädlich** (Rn. 24.07. S. 3)

1 Gefahr Aufdeckung stiller Reserven

1.1 Gewährung Gesellschaftsrechte

Fallkonstellationen aus der Praxis

- Buchung auf **KapKto II**
 - PersGes führt in der Bilanz ein **Verlustsonderkonto**
 - PersGes hatte nie einen Verlust, aber im Gesellschaftsvertrag (aus den 80-er Jahren) war geregelt, dass im Falle eines Verlustes ein Verlustsonderkonto geführt wird

1 Gefahr Aufdeckung stiller Reserven

1.1 Gewährung Gesellschaftsrechte

Absicherung in der Beratung

- Regelung im notariell beurkundeten Umwandlungsvertrag
 - Regelung hinsichtlich der Buchung bei ÜN (= PersGes) aufnehmen
 - Mögliche Formulierung:
„Das auf die übernehmende Personengesellschaft X im Rahmen der Umwandlung übergehende Vermögen ist bei der übernehmenden Personengesellschaft X auf dem Kapitalkonto zu buchen.“
 - Erfolgt jetzt eine Buchung auf einem anderen Konto, liegt ein Buchungsfehler vor, der im Rahmen der Berichtigungsbuchungen durch den Stb im 13. Lauf berichtet werden kann.

TOP 2

Gewerbsteuerfälle für fiktive Dividenden

2 Gewerbsteuerfälle für fiktive Dividenden

Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes/EU

Quellensteuerrechte der BRD sollen vollständig wahrgenommen bzw. sichergestellt werden.

Daher „modifizierte Einlagelösung“, bei der eine Abspaltung der offenen Rücklagen aus dem übrigen Übernahmeergebnis erfolgt.

Aufsplittung des Übernahmeergebnisses in einen „**Dividendenteil**“ und einen „**Veräußerungsteil**“

Offene Rücklagen gelten als voll ausgeschüttete Dividenden

Verbleibendes Übernahmeergebnis: Anwendung TEV/FV

2 Gewerbesteuerfalle für fiktive Dividenden

Fiktive Dividende - § 7 UmwStG

Berechnungsformel aus der Vorschrift

$$\begin{array}{r} \text{Anteiliges Eigenkapital aus steuerlicher SB} \\ \text{./. Bestand des steuerlichen Einlagekonto} \\ \text{(Nennkapital gilt als herabgesetzt und dem steuerlichen} \\ \text{Einlagekonto zugeführt § 29 Abs. 1 KStG)} \\ \hline = \text{ Fiktive Dividende} \end{array}$$

Rn. 07.08

2 Gewerbesteuerfalle für fiktive Dividenden

Kapitalertragsteuerabzug

- **Ziel:** Definitivbelastung der europäischen Ausländer mit Quellensteuer
- MTR § 43b Abs. 1 S. 4 EStG suspendiert = Ermächtigung!?
- Entstehung mit Eintragung der Umwandlung in öff. Register
- Fällig mit Eintragung (§ 44 Abs. 1 S. 5 EStG)
- Anmeldung und Abführung durch ÜN als Gesamtrechtsnachfolger von ÜT beim für ÜT zuständigen FA

2 Gewerbesteuerfälle für fiktive Dividenden

Gewerbesteuerliche Behandlung

- **Gesamte** „Fiktive Dividende“ ist im steuerlichen Gewinn enthalten (*alle Anteile, die nach § 5 UmwStG als eingelegt gelten*)
- Soweit Fiktive Dividenden auf Anteile i.S.d. § 5 **Abs. 2** UmwStG (§ 17 EStG) entfallen, sind sie zu kürzen (§ 18 Abs. 2 S. 2 UmwStG)

2 Gewerbesteuerfälle für fiktive Dividenden

Gewerbesteuerliche Behandlung

- **Umkehrschluss** = Anteile i.S.d. § 5 **Abs. 3** UmwStG (*BV= §§ 13, 15 und 18 EStG und ausländisches BV*) werden nicht gekürzt und sind damit im Gewinn nach § 7 GewStG erfasst
- **Prüfung des Schachtelprivilegs** nach § 9 Nr. 2 a oder 7 GewStG für diese „Fiktive Dividende“

2 Gewerbesteuerfälle für fiktive Dividenden

Schachtelprivileg

- **Gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise**
(FinVerw stellt auf die Situation bei ÜN ab und nicht auf die Verhältnisse der bisherigen AE an der übertragenden GmbH)
- Streubesitz § 9 Nr. 2 a oder 7 GewStG im Einzelfall zu prüfen
(15% Beteiligungsquote zu Beginn des EHZ)
- Maßgebend sind die Verhältnisse zu Beginn des EHZ bei ÜN
- Abgestellt wird auf den EHZ, in dem der steuerliche Übertragungstichtag nach § 2 UmwStG fällt

2 Gewerbesteuerfälle für fiktive Dividenden

Schachtelprivileg

- **Umwandlung zur Neugründung**
 - ÜN hat ein RWj von einer Sekunde im Jahr des steuerlichen Übertragungstichtags
(z.B. Umwandlung 31.12.2016 = RWj 2016 = 1 Sek.)
 - Über die Einlagefiktion des § 5 UmwStG gelten die Anteile zum steuerlichen Einbringungsstichtag als eingelegt
 - *Ergebnis:* Schachtelprivileg ist zu gewähren, da zu Beginn des EHZ (RWj) die Voraussetzungen vorliegen

2 Gewerbesteuerfalle für fiktive Dividenden

Schachtelprivileg

• Formwechsel § 9 UmwStG

- Steuerliche Rückwirkung ist nach § 9 Satz 3 UmwStG entgegen der handelsrechtlichen Abwicklung möglich
- ÜN gilt als zum steuerlichen Übertragungstichtag als gegründet
- ÜN hat ein RWj von einer Sekunde im Jahr des steuerlichen Übertragungstichtags (z.B. Umwandlung 31.12.2016 = RWj 2016 1 Sek.)
- Über die Einlagefiktion des § 5 UmwStG gelten die Anteile zum steuerlichen Einbringungstichtag als eingelegt
- *Ergebnis:* Schachtelprivileg ist zu gewähren, da zu Beginn des EHZ (RWj) die Voraussetzungen vorliegen

2 Gewerbesteuerfalle für fiktive Dividenden

Schachtelprivileg

• Umwandlung zur Aufnahme

- ÜN existiert schon und hat ein eigenes Wj.
(Umwandlung 31.12.2016 = Wj. 2016)
- Über die Einlagefiktion des § 5 UmwStG gelten die Anteile zum steuerlichen Einbringungstichtag als eingelegt (31.12.2016 24:00 Uhr)
- *Ergebnis:* Schachtelprivileg ist **nicht** zu gewähren, da zu Beginn des EHZ 2016 (also 1.1.2016 0:00 Uhr) die Voraussetzungen nicht vorlagen (**Beratungsfälle**)
- *Ausnahme:* ÜN war schon vorher unmittelbar mit mind. 15% an ÜT beteiligt

TOP 3

Chancen des Erwerbs von sperrfristbehafteten erhaltenen Anteilen nach § 20 UmwStG

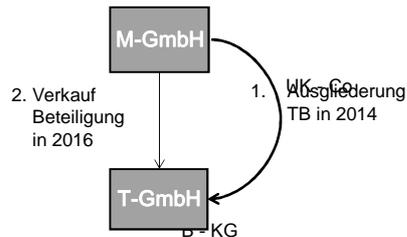
Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

Ausgangslage

- Käufer will „sperrfristbehaftete erhaltene Anteile“ iSd. § 22 Abs. 1 UmwStG entgeltlich erwerben
- Verkäufer löst durch Veräußerung die **rückwirkende Besteuerung** nach § 22 Abs. 1 UmwStG aus
- Käufer hat AK für die Anteile an der KapGes und zusätzlich hat die gekaufte KapGes erhöhtes Abschreibungsvolumen
- „Vorteil“ ist im Rahmen der Kaufpreisverhandlungen für beide Seiten einzubeziehen

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

I. Fall



- » Ausgliederung TB in 2014 zum BW
- » Verkauf in 2016 für EUR 140 Mio.; Kaufpreis berücksichtigt erwarteten Step-Up i.H.v. EUR 120 Mio.
- » Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 22 Abs. 5 UmwStG durch die T-GmbH
- » M-GmbH erklärt in 2016 rückwirkende Besteuerung für Ausgliederung in 2014 mit Einbringungsgewinn EUR 12 Mio. (EG 1 = EUR 14 Mio. abzüglich 1/7)
- » Bescheinigung über EUR 12 Mio.

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

II. Fragestellungen

1. Wie wirkt sich die rückwirkende Besteuerung aus?
 - Für den Einbringenden
 - Für die aufnehmende KapGes in der Einbringung
2. Was sind die Voraussetzungen des Step-Up i.S.d. § 23 Abs. 2 UmwStG?
3. Wie ist der step-up zu verteilen?
4. Wann ist die Steuer entrichtet?
5. Wer bescheinigt was aufgrund wessen Antrags?
6. Empfehlungen für einen Kaufvertrag über den Erwerb **der erhaltenen** Anteile.

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

III. Lösungsansätze

1. Wirkung der rückwirkenden Besteuerung

- Einbringender versteuert den EG I im Jahr der Einbringung
- Aufnehmende KapGes kann nach § 23 Abs. 2 UmwStG den versteuerten EG I als nachträgliche AK der eingebrachten WG aktivieren (WG-step-up)
- Aktivierung erfolgt im Jahr des schädlichen Ereignisses und nicht rückwirkend

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

III. Lösungsansätze

2. „WG-step-up“ i.S.d. § 23 Abs. 2 UmwStG (I)

- Steuer auf EG I muss entrichtet sein (vom Einbringenden)
- Bescheinigung nach § 22 Abs. 5 UmwStG (Grundlagenbescheid) vom FA des Einbringenden
- Inhalt der Bescheinigung:
 - Höhe des EG I nach Siebtelung
 - Höhe der darauf festgesetzten Steuer
 - Höhe der entrichteten Steuer

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

III. Lösungsansätze

2. „WG-step-up“ i.S.d. § 23 Abs. 2 UmwStG (II)

- WG-step-up erfolgt einheitlich nach Verhältnis der stillen Reserven im jeweils eingebrachten Einzel-WG
- **Keine** rückwirkende Aufstockung (Vereinfachung) - aber zu Beginn des Wj. des schädlichen Ereignisses
- Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos **beachten!** (*Behandlung als Einlage – Buchung gegen Kapitalrücklage*)
- step-up nur bei WG, die im Zeitpunkt der Aufstockung noch im BV sind oder vorher zum gemW übertragen wurden

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

III. Lösungsansätze

3. „WG-step-up“ bei nicht mehr vorhandenen WG (I)

- **Sofortabzugsfähige BA**, wenn
 - Verdeckte Einlage zum Teilwert
 - Verdeckte Gewinnausschüttung zum gemW
 - Verschrottung / Untergang (Rn. 23.09 S. 2)

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

III. Lösungsansätze

3. „WG-step-up“ bei nicht mehr vorhandenen WG (II)

- Keine Berücksichtigung, wenn
 - Übertragung unter gemW
 - Weiterbringung zum BW oder ZW
 - Wie soll „Korrektur“ vorgenommen werden
 - Nach Auffassung der FinVerw wird nur der tatsächliche begünstigte Betrag eingebucht.
 - Steuerliches Einlagekonto wird damit nur mit dem tatsächlichen Betrag erhöht (doppelter Untergang des step-up)

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

III. Lösungsansätze

4. Entrichtung der Steuer

- Einbringungsjahr ist ein Verlustjahr und EG führt nicht zur Steuer = Bekanntgabe des geänderten Verlustfeststellungsbescheides
- Im Einbringungsjahr entsteht durch EG möglich gewordenen Verlustrücktrag keine Steuer = Bekanntgabe des geänderten Verlustfeststellungsbescheides des Folgejahres
- Bei teilweiser Tilgung der Steuer im Einbringungsjahr, entfällt auch nur ein Teil auf den EG
- Einbringender ist OG = Entrichtung durch den OT

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

III. Lösungsansätze

5. Bescheinigung nach § 22 Abs. 5 UmwStG

- Bescheinigung durch FA des Einbringenden
- Antrag vom übern. RT (formlos), Antrag kann auch durch den Einbringenden erfolgen
- Spätere Minderungen des EG I sind von Amts wegen mitzuteilen
- Bescheinigung ist Grundlagenbescheid für übern. RT
- Befugte Offenbarung nach § 30 AO

Erwerb sperrfristbehafteter erhaltener Anteile

III. Lösungsansätze

6. Empfehlungen für den Kaufvertrag

- Höhe des EG I muss abgestimmt sein
- Entrichtung der Steuer durch Einbringenden
(*evtl. Sicherheitseinbehalt*)
- Möglichkeit des step-up muss geprüft sein
(*sind eingebrachte WG noch vorhanden oder zum gemW übertragen worden*)

TOP 4

Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes

§ 20 Abs. 5 UmwStG

„Das 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 Übertragungstags (Absatz 6) auf die Übernehmerin übergegangen wäre.

*Dies gilt hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags **nicht für Entnahmen und Einlagen**, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgen.*

Die Anschaffungskosten der Anteile (Absatz 3) sind um den Buchwert der Entnahmen zu vermindern“

Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes

- Verträge zwischen Einbringenden und ÜN gelten nicht als zum Einbringungszeitpunkt abgeschlossen, z.B. Dienstverträge, Miet- und Pachtverträge, Darlehensverträge etc.
- Ansonsten wäre, wg. fehlender vorheriger Vereinbarung immer eine vGA / vE anzunehmen
- **Folge:** Buchung „Entnahmen und Einlagen“ bei einer KapGes

Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes

- Einschränkung des Wertansatzwahlrechts, wenn die Passivposten des eingebrachten BV die Aktivposten übersteigen (§ 20 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG)
- Insoweit ist der BW nicht zu gewähren und es kommt zur anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven beim Einbringenden (dort volle Besteuerung als lfd. Gewinn)
- *Bestätigung der Verwaltungsauffassung durch Hessisches FG 1.12.2015, 4 K 1355/13 (anh. BFH I R 12/16)*

Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Beispiel

- Einbringung EU in GmbH rückwirkend zum 31.12.2016
- KapKto EU zum 31.12.2016: 25.000 EUR
- „Gehalt“ EU mtl. : 8.000 EUR
- Einbringungsvertrag: 17.06.2017
- Beschluss über Einbringung: 30.06.2017

Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Beispiel - Lösung

- Für die Gehaltszahlung Januar bis Mai 2017 gilt die Rückwirkung nicht (§ 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG)
- Folge: Kürzung des eingebrachten Kapitals
 - KapKto GmbH zum 31.12.2016: 25.000 EUR
 - „Gehalts-Entnahmen“ : 40.000 EUR (5 Monate)
 - Kapital nach „Entnahmen“: ./.. 15.000 EUR
- **Folgen**
 - Rückwirkende Versagung des BW-Antrags iHv. 15.000 EUR = **Gewinnerhöhung beim EU in 2016!**
 - Kürzung der AK für die erhaltenen Anteile (AK = 0 EUR)

TOP 5

Ersatzrealisationstatbestände als schädliche Ereignisse

Rn. 22.07

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.1 Darstellung der Verwaltungsauffassung

Realisationstatbestände

- Veräußerungen = jede Übertragung gegen Entgelt
- Tauschähnliche Vorgänge
- Umwandlungen und Einbringungen, z.B. Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung, Formwechsel (vgl. Rn. 00.02)
- Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG nicht erwähnt
(aber BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 5 EStG vom 8.12.2011 Tz. 8 – DStR 2011, S. 2401 - immer entgeltlich, wenn gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten)
- Ersatzrealisationstatbestände § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.1 Darstellung der Verwaltungsauffassung

Ersatzrealisationstatbestände Nr. 2 = Entgeltliche Übertragungen

- Grundfall, der nach Satz 1 zur rückwirkenden Besteuerung führt
- Umwandlungen und Einbringungen sind immer schädliche Veräußerungen (Rn. 00.02)
- **Ausnahme:**
Einbringungen nach § 20 oder § 21 UmwStG zum BW
- Alle anderen Umwandlungen sind grds. schädlich, auch zum BW

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Billigkeitsregelung

- Anwendung auf Verschmelzungen, Auf- oder Abspaltungen und Formwechsel
- **Voraussetzungen I**
 - Umwandlung zum BW
 - Übereinstimmender Antrag aller Personen, bei denen die rückwirkende Besteuerung ausgelöst würde
 - Keine steuerliche Statusverbesserung (Verhinderung des Einbringungsgewinns)

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG
5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Billigkeitsregelung

- Voraussetzungen II
 - Kein Überspringen stiller Reserven auf Anteile Dritter
 - Kein Ausschluss bzw. Beschränkung des deutschen Besteuerungsrecht
 - Antragssteller sind einverstanden mit der Verstrickung aller unmittelbaren und mittelbaren Anteile

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG
5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Billigkeitsregelung

- Billigkeitsregelung nur, wenn der konkrete Einzelfall den im Gesetz enthaltenen Ausnahmen **vollständig** entspricht
- Gesetzgeber hat **keine** Rückausnahme für Einbringungen nach § 24 UmwStG vorgesehen, deshalb keine Billigkeitsregelung

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

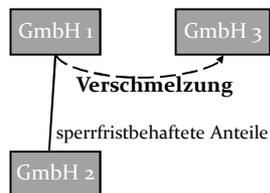
Billigkeitsregelung

- **Keine** Vergleichbarkeit, bei Umwandlungen **ohne** Anteilsgewährung, z.B. Verschmelzung side stream
- Keine Billigkeitsregelung bei Spaltungen zur Trennung von Gesellschafterstämmen

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Beispiel 1

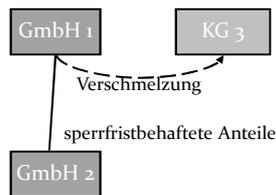


- Verschmelzung löst Besteuerung aus
- Anwendung Billigkeitsregelung
 - BW-Antrag durch GmbH 1 für Verschmelzung § 11 Abs. 2 UmwStG
 - Prüfung aller o.g. Voraussetzungen
- Folge: Keine rückwirkende Besteuerung, aber GmbH 3 gilt als Einbringender für die restliche Frist

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Billigkeitsregelung = Beispiel 1 Alternative

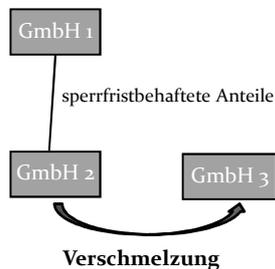


- Verschmelzung löst grds. Besteuerung des EG I aus
- Keine Anwendung der Billigkeitsregelung möglich

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Beispiel 2

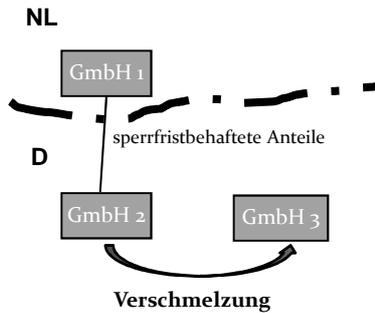


- Verschmelzung löst Besteuerung aus
- Anwendung der Billigkeitsregelung
 - BW-Antrag der GmbH 1 nach § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG
 - Prüfung aller o.g. Voraussetzungen
 - Folge: Keine rückwirkende Besteuerung bei GmbH 1; Anteile an GmbH 3 gelten als sperrfristverhaftete erhaltene Anteile
 - *Statusverbesserung, wenn GA im zeitlichen Zusammenhang mit der Umwandlung erfolgen, für die der Ersatzrealisationsstatbestand nach Nr. 3 durch die Umwandlung verhindert werden*

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Praxisfall

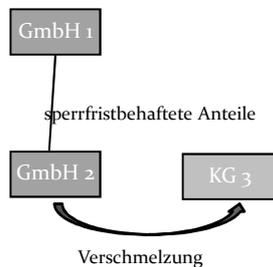


- Verschmelzung löst Besteuerung aus
- Anwendung der Billigkeitsregelung
 - BW-Antrag der GmbH 1 nach § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG
 - Antrag kann in NL nicht gestellt werden, da UmwStG nicht gilt
 - Antrag ist aber zwingende Voraussetzungen
 - Folge wäre eine Europarechtswidrigkeit in einer Billigkeitsregelung
- Prüfung aller o.g. Voraussetzungen
- Lösung: In der VA wurde der Antrag in NL fingiert, da kein deutsches Besteuerungsrecht bestand

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Billigkeitsregelung = Beispiel 2 Alternative

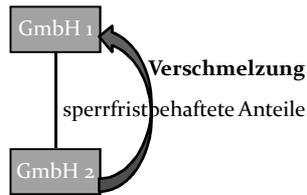


- Verschmelzung löst grds. Besteuerung des EG I aus
- Keine Anwendung der Billigkeitsregelung

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.2 Billigkeitsregelung bei Folgeumwandlungen

Beispiel 3



- Rückumwandlung (Verschmelzung) löst Besteuerung aus
- Keine Anwendung der Billigkeitsregelung
 - Untergang der sperrfristbehafteten Anteile
 - Widerspruch der Wertungsunterscheidung des Gesetzgebers in Nr. 3, betreffend Auflösung und Abwicklung von ÜN

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.3 Ersatzrealisierung durch Einlagenrückgewähr

Nr. 3 „Einlagenrückgewähr“

- Einlagenrückgewähr ist schädlich = **Grundsatz**
- **Billigkeitsregelung:** Organschaftliche Mehrabführungen unschädlich, bis zur Höhe des BW der „erhaltenen“ Anteile
- Einlagenrückgewähr nur schädlich, wenn AK/BW der „erhaltenen“ Anteile durch Ausschüttung überschritten wird
(getrennte Aufzeichnung der AK notwendig – vgl. Beispiel in Rn. 22.24.)

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.3 Ersatzrealisierung durch Einlagenrückgewähr

Vereinfachtes Beispiel)*

A hält Beteiligung an A-GmbH zu 100% im PV. AK = 50.000 EUR
 Einbringung EU zum 31.12.2010 in A-GmbH zum BW = 50.000 EUR
 Gemeiner Wert 31.12.2010 = 400.000 EUR

AK sperrfristbehafteter erhaltener Anteile = 50.000 EUR

Verhältnis eingebrachtes und vorhandenes Vermögen= 50 : 50

Steuerliches Einlagekonto vor Einbringung = 500.000

Erhöhung durch Einbringung = 50.000

Ausschüttung aus stl. Einlagekonto 2011 = 300.000

)* entnommen aus DB 2012 S. 1172, 1176

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.3 Ersatzrealisierung durch Einlagenrückgewähr

Beispiel = Lösung (3. Schritte)

1. Schritt: „Ermittlung Anteil Ausschüttung, der auf die „erhaltenen Anteile“ entfällt

50% von 300.000 EUR = 150.000 EUR

2. Schritt: „Ermittlung des Einbringungsgewinns I“

AK der erhaltenen Anteile = 50.000 EUR

Ausschüttung aus 1. Schritt = 150.000 EUR

Einbringungsgewinn I = 100.000 EUR (keine Kürzung)

3. Schritt: „Kontrolle der Deckelung des Einbringungsgewinns I“

Gemeiner Wert iZd. Einbringung 31.12.2010 = 400.000

BW des eingebrachten Vermögens = 50.000

Maximaler Einbringungsgewinn I = 350.000

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.3 Ersatzrealisierung durch Einlagenrückgewähr

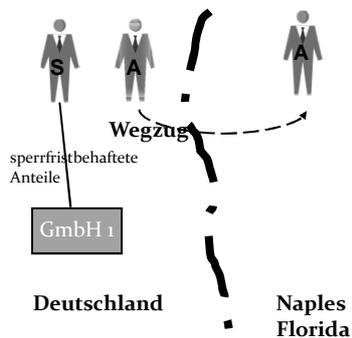
Absicherung in der Beratung

- Ausschüttungskontrolle durch den Berater einführen
- Vor jeder Ausschüttung dargestellte Berechnung durchführen
- Dokumentation für Kontrolle vorhalten und entwickeln
- „Zufällige“ Verwendung des steuerlichen Einlagenkontos beachten (*Mehr- und Minderabführungen bei Organschaft*)

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.4 Wegzug des Einbringenden in einen Drittstaat

Ausgangslage



- 2012: Einbringung eines EU in die GmbH 1 durch A
- 2014: Unentgeltliche Übertragung der Anteile an GmbH 1 auf den Sohn
- 2016: A plant den Wegzug nach Naples, Florida

5. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG

5.4 Wegzug des Einbringenden in einen Drittstaat

Lösungsansätze

- **2012:** Einbringung nach § 20 UmwStG auf Antrag zum BW möglich.
Folge: Entstehung sperrfristbehafteter Anteile an GmbH 1
- **2014:** Keine rückwirkende Besteuerung für A nach § 22 Abs. 6 UmwStG
Folge: Anteile des Sohnes sind sperrfristbehaftet (Fußstapfen-Theorie)
- **2016:** Rückwirkende Besteuerung bei A, da der ehemalige Einbringende (A) das Ansässigkeitsanfordernis nicht mehr erfüllt (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 iVm. § 1 Abs. 4 UmwStG)

Abkürzungsverzeichnis

AE	Anteilseigner	PersGes	Personengesellschaft
BS	Betriebstätte	PV	Privatvermögen
BV	Betriebsvermögen	StB	Steuerbilanz
BW	Buchwert	SB	Schlussbilanz
EAV	Ergebnisabführungsvertrag	TB	Teilbetrieb
EG	Einbringungsgewinn	TEV	Teileinkünfteverfahren
EK	Eigenkapital	ÜN	Übernehmender Rechts- träger
EHZ	Erhebungszeitraum	ÜT	Übertragender Rechts- träger
FusionsRL	Fusionsrichtlinie	vE	verdeckte Einlage
GA	Gewinnausschüttung	vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
gW	gemeiner Wert	VZ	Veranlagungszeitraum
HB	Handelsbilanz	WG	Wirtschaftsgut
KESt	Kapitalertragsteuer	Wj	Wirtschaftsjahr
KapGes	Kapitalgesellschaft	ZW	Zwischenwert
MTR	Mutter-Tochter-Richtlinie		
OG	Organgesellschaft		
OT	Organträger		