

Einbringung und Anteilstausch

Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Einbringungsgewinn I und Einbringungsgewinn II

Prof. Dr. Gernot Brähler und Jens Münch*

Die Einbringungsgewinne I und II stellen Maßnahmen des Gesetzgebers zur Bekämpfung von Missbräuchen dar. Insbesondere sollen eine sog. Statusverbesserung beim Einbringenden verhindert bzw. steuerliche Vorteile der Statusverbesserung reduziert werden. Die beiden Einbringungsgewinne I und II sind dabei nicht nur schwierig aus der Gesetzeslektüre heraus zu verstehen, sondern dürfen zusätzlich noch jeweils zweimal für eine Aufstockung verwendet werden, was die Komplexität noch einmal deutlich erhöht. Ziel der vorliegenden Fallstudie ist es daher, Ihnen den Sinn und Zweck dieser beiden Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen grundlegend zu vermitteln. Nur ein Systemverständnis wird Ihnen dabei helfen, Klausuraufgaben in diesem Themenbereich zufriedenstellend zu lösen. Insbesondere der Einbringungsgewinn I war bereits mehrfach Gegenstand von Klausuren in der StB-Prüfung!

I. Einbringung

1. Basiswissen zur Einbringung

Der Terminus „Einbringung“ ist ein rein steuerrechtlicher Begriff, der sich nicht im UmwG findet. Hierunter fallen eine Reihe zivilrechtlicher Formen der Vermögensübertragung, die in **§ 1 Abs. 3 Nr. 1–5 UmwStG** abschließend aufgeführt sind. Begünstigt können Übertragungen im Wege der Gesamtrechts- und Einzelrechtsnachfolge sein:

- Im Rahmen der **Gesamtrechtsnachfolge** fallen unter den Begriff der Einbringung die Verschmelzung, die Auf- und Abspaltung einer Personengesellschaft (PersGes) auf eine Kapitalgesellschaft (KapGes) gem. § 2 UmwG, § 123 Abs. 1 und 2 UmwG sowie die Ausgliederung von Vermögensteilen nach § 123 Abs. 3 UmwG. Der Formwechsel einer PersGes in eine KapGes nach § 190 Abs. 1 UmwG ist ebenfalls begünstigt; dieser stellt allerdings einen identitätswahrenden Rechtskleidwechsel dar.
- Im Rahmen der **Einzelrechtsnachfolge** kann begünstigt sein die Einbringung von Betriebsvermögen (BV) in eine KapGes, wie z. B. eine Sacheinlage bei Gründung einer KapGes oder eine Kapitalerhöhung mit Sacheinlage bei einer bestehenden KapGes, sowie der Anteilstausch.

§ 20 Abs. 1 UmwStG bestimmt für den Fall, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine KapGes oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhält (Sacheinlage), für die **Bewertung des eingebrachten BV und der neuen Gesellschaftsanteile** Folgendes:

Gemäß **§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert

(gW) anzusetzen. Abweichend von Satz 1 kann gem. **§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG** das übernommene BV auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert (BW) oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert i. S. 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 BV 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 BV bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
4. der gW von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als
 - a) 25 % des BW des eingebrachten BV oder
 - b) 500.000 €, höchstens jedoch den BW des eingebrachten BV.

Gemäß **§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG** ist der Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen FA zu stellen.

* Prof. Dr. Gernot Brähler ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“. Jens Münch, LL.M., Diplom-Finanzwirt (FH), ist Sachbearbeiter im Unternehmenssteuerreferat des Bayerischen Landesamts für Steuern und für das Würzburger Lehrgangswerk WLW in der Steuerberaterausbildung tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG bestimmt, dass der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte BV ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten (AK) der Gesellschaftsanteile gilt.

Gemäß **§ 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG** darf als steuerlicher Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) in den Fällen der Sacheinlage durch Verschmelzung i. S. des § 2 UmwG der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen i. S. des § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen. Entsprechendes gilt nach Satz 2, wenn Vermögen im Wege der Sacheinlage durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung nach § 123 UmwG auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.

Im **Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht v. 27.3.2020¹** wurde in § 4 geregelt, dass es **abweichend von § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG** für die Zulässigkeit der Eintragung genügt, wenn die Bilanz auf einen höchstens zwölf Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist. § 7 Abs. 4 dieses Gesetzes legt zudem fest, dass § 4 nur auf Anmeldungen anzuwenden ist, die im Jahr 2020 vorgenommen werden. In § 8 dieses Gesetzes wird das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz ermächtigt, durch Rechtsverordnung die Geltung bis höchstens zum 31.12.2021 zu verlängern. Dies ist mit der Verordnung zur Verlängerung von Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (GesRGenRCOVMMV) v. 20.10.2020² geschehen.

§ 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG bestimmt, dass in anderen Fällen der Sacheinlage die Einbringung auf einen Tag zurückbezogen werden darf, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte BV auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.

Durch das **1. Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020³** wurde in **§ 27 Abs. 15 Satz 1 UmwStG** geregelt, dass § 9 Satz 3 UmwStG sowie § 20 Abs. 6 Satz 1 und 3 UmwStG mit der Maßgabe anzuwenden sind, dass an die Stelle des achtmonatigen Zeitraums ein Zeitraum von zwölf Monaten tritt, wenn die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register oder der Abschluss des Einbringungsvertrags im Jahr 2020 erfolgt.

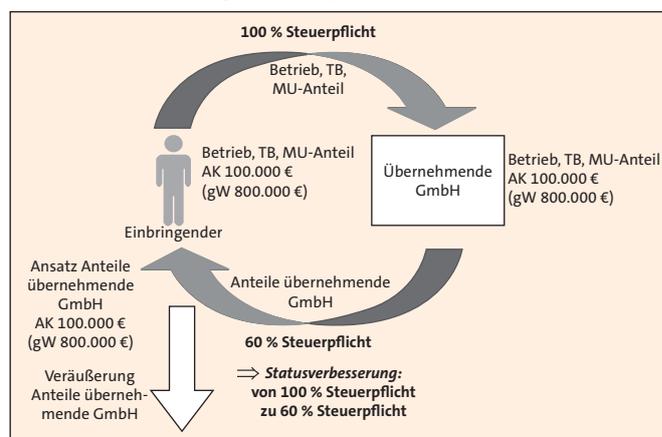
Mit der **Verordnung zu § 27 Abs. 15 Satz 2 UmwStG v. 18.12.2020⁴** wurde die Frist auch für das Jahr 2021 verlängert.

2. Grundfall: Statusverbesserung bei Einbringung

Im Folgenden soll anhand eines einfachen Grundfalls aufgezeigt werden, wie der sog. **Einbringungskreislauf** bei einer Einbringung funktioniert und welche Missbrauchsmöglichkeiten sich für den Einbringenden ergeben können.

FALL 1 → Eine natürliche Person mit unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland („Einbringender“) ist 40 Jahre alt und nicht dauernd berufsunfähig. Er möchte sein Einzelunternehmen (BW 100.000 €; gW 800.000 €) veräußern. Hinsichtlich der steuerlichen Begünstigungen des Veräußerungsgewinns i. H. von (800.000 € - 100.000 € =) 700.000 € weiß der Einbringende, dass für ihn weder der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG greift noch der reduzierte Durchschnittssteuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG, da er das 55. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und auch nicht dauernd berufsunfähig ist. Es verbleibt für ihn lediglich die Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG. Für sehr hohe Veräußerungsgewinne läuft die Fünftelregelung allerdings ins Leere, so dass als Ergebnis aus Vereinfachungsgründen festgestellt werden kann, dass der Gewinn aus der Veräußerung seines Einzelunternehmens **zu 100 % steuerpflichtig** ist.

Der Einbringende möchte diesen steuerlichen Status („100 % Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns“) verbessern. Er weiß, dass das Teileinkünfteverfahren (TEV) gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG bei Veräußerung von Beteiligungen i. S. des § 17 EStG zu einer Steuerfreiheit i. H. von 40 % des Veräußerungsgewinns führt. Darüber hinaus weiß der Einbringende, dass die Einbringung eines Einzelunternehmens (alternativ auch die Einbringung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils) in eine KapGes steuerneutral durchgeführt werden kann. Dies bedeutet, dass die aufnehmende KapGes gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die BW (= 100.000 €) fortführen kann, und gem. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt dieser Wert für den Einbringenden als Veräußerungspreis (= 100.000 €) und als AK der Gesellschaftsanteile (= 100.000 €). Auf diese Weise entsteht der sog. **Einbringungskreislauf** (aufnehmende KapGes führt BW fort, Einbringender führt AK fort), was die untenstehende Abb. illustriert. Der Einbringende hat daher die Idee, anstelle der Veräußerung seines Einzelunternehmens mit einer Steuerpflicht von 100 % des Veräußerungsgewinns von 700.000 €, sein Einzelunternehmen mit Bilanzstichtag 31.12.2020 einfach vorher steuerneutral in eine GmbH einzubringen, um dann anschließend (z. B. eine Woche später, am 7.1.2021) die Beteiligung an der GmbH begünstigt durch eine 40 %ige Steuerfreistellung i. R. des TEV zu veräußern. Durch diesen einfachen „Trick“ meint er, eine Steuerfreiheit i. H. von (40 % des Veräußerungsgewinns von 700.000 € =) 280.000 € zu erlangen. Er hätte somit durch die Einbringung seines Einzelunternehmens in eine GmbH eine **Statusverbesserung von einer 100 %igen Steuerpflicht zu einer 60 %igen Steuerpflicht** erreicht:



1 Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht v. 27.3.2020, BGBl 2020 I S. 569.

2 Verordnung zur Verlängerung von Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (GesRGenRCOVMMV) v. 20.10.2020, BGBl 2020 I S. 2258.

3 1. Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020, BGBl 2020 I S. 1385.

4 Verordnung zu § 27 Abs. 15 Satz 2 UmwStG v. 18.12.2020, BGBl 2020 I S. 3042.

MERKE

Durch den **Einbringungsgewinn I (EBG I)** soll eine **Statusverbesserung vermieden** werden:

- ▶ von einer **100 %igen** Besteuerung der Veräußerung eines Einzelunternehmens
- ▶ zu einer nur **60 %igen** Besteuerung der Veräußerung einer Beteiligung, die der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung von der aufnehmenden KapGes erhalten hat (sog. erhaltene Anteile).

Aufgabe: Erläutern Sie die Rechtsfolgen der Veräußerung für den Einbringenden und die aufnehmende KapGes.

LÖSUNG ▶ Zur Bekämpfung der Statusverbesserung bestimmt **§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG**: In den Fällen einer Sacheinlage unterhalb des gW (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wj. der Einbringung als Gewinn des Einbringenden i. S. von § 16 EStG zu versteuern (**EBG I**), soweit der Einbringende die als Gegenleistung erhaltenen Anteile innerhalb eines **Zeitraums von sieben Jahren** nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert; § 16 Abs. 4 und § 34 EStG sind nicht anzuwenden. Gemäß **§ 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG** gilt die Veräußerung der erhaltenen Anteile (sog. sperrfristbehaftete Anteile) insoweit als rückwirkendes Ereignis i. S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Der Gesetzgeber verhindert also durch das Konzept des EBG I, dass der Einbringende einen steuerlichen Vorteil durch die Umwandlung seines Einzelunternehmens, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes generieren kann, indem er die Anteile innerhalb kurzer Zeit (= sieben Jahre) veräußert. Zu diesem Zweck müssen die stillen Reserven im Einbringungszeitpunkt ermittelt werden, im obigen Fall 1 also 700.000 €. Veräußert der Einbringende hier die als Gegenleistung erhaltenen Anteile (sperrfristbehaftete Anteile) innerhalb von einer Woche, muss er rückwirkend im Wj. der Einbringung die **stillen Reserven** i. H. von 700.000 € **versteuern**, und zwar unbegünstigt zu 100 %, also ausdrücklich **nicht unter Anwendung des TEV**. Der „Trick“ der Statusverbesserung hat also für den Einbringenden nicht funktioniert, denn er muss die stillen Reserven zu 100 % – und eben nicht nur zu 60 % – versteuern.

Um nicht bei allen Anteilsveräußerungen innerhalb von sieben Jahren eine gleichbleibende Sanktionierung durch vollständige Besteuerung des EBG vorzunehmen, hat der Gesetzgeber beim EBG I einen **abnehmenden Missbrauchsgedanken implementiert**, d. h. eine Belohnung für jedes Jahr, das der Einbringende mit der Veräußerung gewartet hat. Dies wird durch die **Definition des EBG I in § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG** erreicht: Danach ist der EBG I der Betrag, um den der gW des eingebrachten BV im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte BV angesetzt hat, übersteigt, **vermindert um jeweils 1/3 für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr**. Für jedes abgelaufene Zeitjahr nach der Einbringung wird der unbegünstigt und rückwirkend zu versteuernde EBG I um 1/3 gekürzt; gleichzeitig erhöht sich der im TEV begünstigt zu versteuernde Veräußerungsgewinn im Jahr der Veräußerung!

Was würde daher passieren, wenn der Einbringende die als Gegenleistung erhaltenen Anteile veräußern würde nach

- ▶ einer Woche (bzw. x Monate < ein Jahr) wie in unserem Fall 1,
- ▶ einem Jahr und einer Woche,
- ▶ zwei Jahren und einer Woche,
- ▶ drei Jahren und einer Woche,
- ▶ vier Jahren und einer Woche,
- ▶ fünf Jahren und einer Woche,
- ▶ sechs Jahren und einer Woche,
- ▶ sieben Jahren und einer Woche?

Veräußerung nach	EBG I (= unbegünstigt, Rückwirkung 2020)	TEV (= begünstigt, Steuerpflicht im Jahr der Veräußerung)	Summe
1 Woche (7.1.2021)	700.000 €	0 €	700.000 €
1 Jahr + 1 Woche (7.1.2022)	600.000 €	100.000 €	700.000 €
2 Jahren + 1 Woche (7.1.2023)	500.000 €	200.000 €	700.000 €
3 Jahren + 1 Woche (7.1.2024)	400.000 €	300.000 €	700.000 €
4 Jahren + 1 Woche (7.1.2025)	300.000 €	400.000 €	700.000 €
5 Jahren + 1 Woche (7.1.2026)	200.000 €	500.000 €	700.000 €
6 Jahren + 1 Woche (7.1.2027)	100.000 €	600.000 €	700.000 €
7 Jahren + 1 Woche (7.1.2028)	0 €	700.000 €	700.000 €

MERKE

Je länger der Einbringende mit der Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile wartet,

- ▶ desto **höher** wird der Anteil des Veräußerungsgewinns, der dem TEV unterliegt, **und**
- ▶ desto **geringer** wird der unbegünstigte EBG I.

Der Einbringende wird also durch längeres Warten belohnt bzw. der unbegünstigt zu versteuernde Anteil wird geringer, sozusagen „entgiftet“!

Gemäß **§ 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 Tages, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht, in den Fällen des Abs. 1 die erhaltenen Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile zuzurechnen sind. Die Nachweisführung erfolgt bei dem für die Besteuerung des Einbringenden zuständigen FA (Rz. 22.28 UmwSt-Erlass).

Erbringt er den Nachweis **nicht**, gelten gem. **§ 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG** die Anteile i. S. des Abs. 1 an dem Tag, der dem Einbringungszeitpunkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalendertag entspricht, als veräußert.

3. Zweimalige Aufstockung durch Einbringungsgewinn I

Um eine systemwidrige Doppelbesteuerung zu vermeiden, darf der EBG I **zweimal** für eine Aufstockung verwendet werden:

- Gemäß **§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG** gilt der EBG I als nachträgliche AK der erhaltenen Anteile.

LÖSUNG – FORTSETZUNG Im obigen Fall 1 hat der Einbringende die sperrfristbehafteten Anteile innerhalb von einer Woche veräußert. Er muss daher rückwirkend im Jahr 2020 die stillen Reserven von 700.000 € unbegünstigt als gewerbliche Einkünfte versteuern. Im Jahr 2021 erzielt er aber noch einen weiteren Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung i. H. von (800.000 € - 100.000 € =) 700.000 €, so dass eine Doppelbesteuerung vorliegen würde: Der Einbringende müsste die stillen Reserven i. H. von 700.000 €

- ein **erstes Mal** i. R. des EBG I versteuern und
- ein **zweites Mal** i. R. der Beteiligungsveräußerung.

Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, erlaubt **§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG** richtigerweise die Aufstockung des EBG I als nachträgliche AK der erhaltenen Anteile.

Der **Veräußerungsgewinn im Jahr 2021** würde sich also wie folgt ermitteln:

Veräußerungspreis	800.000 €
- AK unter Berücksichtigung von § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG (100.000 € + 700.000 € =)	800.000 €
= Im Jahr 2021 zu versteuern	0 €

- Gemäß **§ 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** kann die **übernehmende Gesellschaft** auf Antrag den versteuerten Einbringungsgewinn im Wj. der Veräußerung der Anteile erfolgsneutral als Erhöhungsbetrag ansetzen, soweit der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies durch Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen FA i. S. von **§ 22 Abs. 5 UmwStG** nachgewiesen wurde.

LÖSUNG – FORTSETZUNG Der EBG I stellt eine **Fiktion** dar, nach der anstelle einer steuerneutralen Einbringung ein gewinnrealisierender Tausch des Einzelunternehmens (bzw. Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils) gegen Anteile vorgenommen wurde. Der **Einbringende** wird hier durch den EBG I so gestellt, als hätte er sein Einzelunternehmen für 800.000 € veräußert und nicht die als Gegenleistung erhaltenen Anteile, so dass er die stillen Reserven i. H. von 700.000 € unbegünstigt als EBG I versteuern muss.

Hätte der Einbringende aber sein Einzelunternehmen tatsächlich veräußert, so wie es ihm nach dem EBG I unterstellt wird, hätte die aufnehmende KapGes eben nicht die BW i. H. von 100.000 € i. R. des Einbringungskreislaufs fortgeführt, sondern entsprechende AK i. H. von 800.000 € gehabt. Aus diesem Grund darf die **aufnehmende KapGes** die WG mit den entsprechenden stillen Reserven i. H. des EBG I erfolgsneutral aufstocken. Der Gesetzgeber nimmt hier allerdings eine **Vereinfachung** vor: Der EBG I ist rückwirkend im Einbringungszeitpunkt zu versteuern, so dass konsequenterweise auch die Aufstockung mit Rückwirkung erfolgen müsste. Die **Aufstockung der BW** erfolgt jedoch aus Vereinfachungsgründen **nicht mit Rückwirkung**, sondern erst im Wj. der Veräußerung der erhaltenen sperrfristbehafteten Anteile, hier somit im Jahr 2021.

FALL 2 Die natürliche Person Joan Landor (J) ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Sie hat ihr gewerbliches Einzelunternehmen mit Wirkung zum 31.12.2018 in die neu gegründete Future GmbH steuerneutral i. R. einer Ausgliederung i. S. des § 123 Abs. 3 UmwG eingebracht; der notarielle Beschluss und die Eintragung im Handelsregister erfolgten im Februar 2019. Ihr Einzelunternehmen wies zu diesem Zeitpunkt ein Eigenkapital i. H. von 300.000 € aus. Stille Reserven waren lediglich im Firmenwert i. H. von 350.000 € vorhanden. Die Future GmbH hat einen zulässigen Antrag auf Ansatz der BW gestellt.

Aufgrund eines sehr guten Angebots veräußert J am 15.5.2021 sämtliche Anteile an der Future GmbH für 900.000 €.

Aufgabe: Erläutern Sie die Rechtsfolgen der Veräußerung der Anteile an der Future GmbH für J und ggf. weitere Rechtssubjekte.

LÖSUNG Die für die Einbringung gewährten Anteile sind für sieben Jahre sperrfristbehaftet gem. § 22 Abs. 1 UmwStG, wenn unter dem gW eingebracht wurde. Dies ist hier der Fall. Die AK dieser Anteile ergeben sich aus § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG. Durch die Wertverknüpfung zwischen dem Wertansatz der übernehmenden KapGes und den AK für die gewährten Anteile im Einbringungskreislauf ergeben sich AK bzgl. der Anteile an der Future GmbH i. H. von 300.000 €.

J hat die Meldepflicht gem. § 22 Abs. 3 UmwStG zu beachten, d. h. sie hat in den sieben Folgejahren, jeweils bis zum 31.5., dem Wohnsitz-FA mitzuteilen, ob sie die erhaltenen Anteile noch hält oder inzwischen veräußert hat (Rz. 22.28 UmwSt-Erlass⁵).

Der Verkauf der sperrfristbehafteten Anteile durch J innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist hat die Realisierung eines EBG I gem. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG für J zur Folge. Dies führt zu einer rückwirkenden Besteuerung der Einbringung. Bemessungsgrundlage für den EBG I sind die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven, hier also 350.000 €.

Seit der Einbringung sind zwei volle Zeitjahre vergangen. Somit mindert sich der Einbringungsgewinn um $\frac{2}{7}$ (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG):

Übergegangene stille Reserven	350.000 €
- Abschmelzbetrag ($\frac{2}{7}$)	100.000 €
= Steuerpflichtiger EBG I	250.000 €

J hat daher einen EBG I von $\frac{5}{7}$, d. h. 250.000 €, rückwirkend im VZ 2018 zu versteuern. Der EBG I ist den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. **§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EstG** zuzurechnen, da der eingebrachte Betrieb gewerblich tätig war. Eine **Steuervergünstigung** bzw. das **TEV** ist **nicht anwendbar** (Rz. E 20.03 ff. UmwSt-Erlass⁶).

Zusätzlich hat J auch im Veräußerungsjahr 2021 einen Veräußerungsgewinn i. S. des **§ 17 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EstG** i. H. von 60 % von (900.000 € - 300.000 € =) 600.000 € zu versteuern.

Damit würden aber 250.000 € der stillen Reserven doppelt als EBG I und als Veräußerungsgewinn erfasst. Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, darf J den EBG I gem. **§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG** als **nachträgliche AK für die GmbH-Anteile** ansetzen.

Der Ansatz der Beteiligung an der Future GmbH wird also nachträglich von 300.000 € um 250.000 € auf 550.000 € aufgestockt.

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

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

Der Veräußerungsgewinn im Veräußerungsjahr 2021 beträgt damit:

Veräußerungspreis	900.000 €
- AK 300.000 € + 250.000 € =	550.000 €
= Veräußerungsgewinn im Veräußerungsjahr 2021	350.000 €

Der Veräußerungsgewinn im Veräußerungsjahr 2021 i. H. von 350.000 € setzt sich zusammen aus:

Abschmelzbetrag i. H. von $\frac{2}{7}$ =	100.000 €
+ Nach der Einbringung neu gebildete stille Reserven i. H. von	250.000 €
= Veräußerungsgewinn im Veräußerungsjahr 2021	350.000 €

Der Veräußerungsgewinn von J ist zu 60 % steuerpflichtig (§§ 17, 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG).

Zusätzlich ist der EBG I als **Erhöhungsbetrag gem. § 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** zu berücksichtigen (Rz. 22.38, Rz. 23.07 UmwSt-Erlass⁷), d. h. der rückwirkend im Jahr 2018 versteuerte EBG I ist im Veräußerungsjahr 2021 in der Steuerbilanz der Future GmbH als Erhöhungsbetrag im Wege der Aufstockung der Bilanzposten (hier: Firmenwert i. H. von 250.000 €) einzubuchen und durch außerbilanzielle Abrechnung einkommensneutral zu stellen:

Erhöhung Firmenwert innerhalb der Bilanz	250.000 €
Abrechnung außerhalb der Bilanz	- 250.000 €

Beachte somit die zweimalige Verwendung des EBG I für eine Aufstockung:

1. Aufstockung bei J, nachträgliche AK für Anteile an Future GmbH, und
2. Aufstockung bei der Future GmbH, nachträgliche AK für WG.

II. Anteilstausch

1. Basiswissen zum Anteilstausch

§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG definiert den Anteilstausch. Werden demnach Anteile an einer KapGes (erworbene Gesellschaft) in eine KapGes (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht (Anteilstausch), hat die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile mit dem gW anzusetzen. Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG können abweichend von Satz 1 die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem BW oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gW, angesetzt werden, wenn

1. die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat (qualifizierter Anteilstausch) und soweit
2. der gW von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Anteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als
 - a) 25 % des BW der eingebrachten Anteile oder
 - b) 500.000 €, höchstens jedoch den BW der eingebrachten Anteile.

§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG formuliert für den Anteilstausch den **Einbringungskreislauf**, indem der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als AK der erhaltenen Anteile gilt.

Zivilrechtlich findet § 21 UmwStG regelmäßig auf Anteilsübertragungen im Wege der **Sacheinlage i. S. des § 5 Abs. 4 GmbHG** bzw. **§ 27 AktG** bei Gründung einer KapGes bzw. Sacheinlage i. R. einer Kapitalerhöhung bei einer bestehenden KapGes i. S. des **§ 56 GmbHG** bzw. **§§ 183, 194, 205 AktG** (= Einzelrechtsnachfolge) sowie der Ausgliederung gem. **§ 123 Abs. 1 Nr. 2 UmwG** (= Gesamtrechtsnachfolge) Anwendung.

Darüber hinaus ist wichtig, dass es beim Anteilstausch **keine Rückwirkung** gibt; für den Zeitpunkt des Anteilstauschs ist der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der eingebrachten Anteile auf die übernehmende Gesellschaft maßgeblich (Rz. 21.17 UmwSt-Erlass⁸).

Gemäß **§ 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 Tages, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht, die eingebrachten Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile zuzurechnen sind. Die Nachweisführung erfolgt bei dem für die Besteuerung des Einbringenden zuständigen FA (Rz. 22.28 UmwSt-Erlass). **§ 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG** regelt die Folgen, wenn der Nachweis **nicht** erbracht wird; in diesem Fall gelten die Anteile i. S. des Abs. 2 an dem Tag, der dem Einbringungszeitpunkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalender-tag entspricht, als veräußert.

2. Grundfall: Statusverbesserung beim Anteilstausch

Im Folgenden soll erneut anhand eines einfachen Grundfalls aufgezeigt werden, wie der Einbringungskreislauf beim Anteilstausch funktioniert und welche Missbrauchsmöglichkeiten sich für den Einbringenden bzw. die aufnehmende KapGes ergeben können.

FALL 3 ► Eine natürliche Person mit unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland („Einbringender“) ist 40 Jahre alt und nicht dauernd berufsunfähig. Er möchte seine 70 %ige Beteiligung an der ABC-GmbH (AK 100.000 €; gemeiner Wert 800.000 €) veräußern. Er weiß, dass der Veräußerungsgewinn i. H. von (800.000 € - 100.000 € =) 700.000 € dem TEV unterliegt, d. h. es bestünde eine **Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns zu 60 %**. Dies reicht dem Einbringenden jedoch nicht; er möchte eine noch weitergehende steuerliche Entlastung erhalten, also erneut seinen steuerlichen Status („60 % Steuerpflicht“) verbessern. Er weiß, dass er eine eigene GmbH hat, die XYZ-GmbH, an der er zu 100 % beteiligt ist; darüber hinaus weiß er, dass KapGes Veräußerungsgewinne gem. § 8b Abs. 2 und 3 KStG zu 95 % steuerfrei realisieren können, d. h. für KapGes besteht eine **Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns nur i. H. von 5 %**.

MERKE

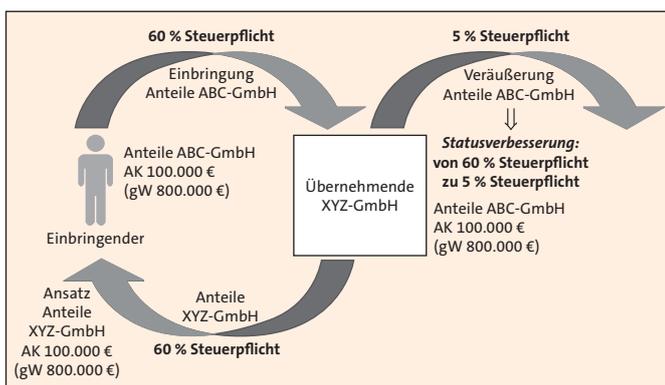
- Beim **EBG I** ist das **TEV das Ziel der Einbringung** (= Statusverbesserung von 100 %iger zu 60 %iger Besteuerung).

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

- ▶ Beim **EBG II** ist das **TEV der Ausgangspunkt des Anteilstauschs** (Statusverbesserung von 60 %iger zu 5 %iger Besteuerung).

Der Einbringende weiß darüber hinaus, dass der qualifizierte Tausch der Anteile der ABC-GmbH in die XYZ-GmbH steuerneutral durchgeführt werden kann, d. h. die XYZ-GmbH kann gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG die BW der Beteiligung an der ABC-GmbH (= 100.000 €) fortführen, und gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 gilt dieser Wert für den Einbringenden als Veräußerungspreis (= 100.000 €) sowie als AK der Gesellschaftsanteile (= 100.000 €). Auf diese Weise entsteht erneut ein **Einbringungskreislauf** (übernehmende KapGes führt AK fort, Einbringender führt AK in den erhaltenen Anteilen fort), was die untenstehende Abb. illustriert.

Dem Einbringenden kommt daher folgende Idee: Anstelle der unmittelbaren Veräußerung der Beteiligung der ABC-GmbH durch ihn selbst mit einer Steuerpflicht von 60 % des Veräußerungsgewinns von 700.000 € möchte er die Beteiligung einfach vorher in seine XYZ-GmbH i. R. eines Anteilstauschs z. B. am 31.12.2020 einbringen, um dann anschließend (z. B. eine Woche später, am 7.1.2021) die Beteiligung an der ABC-GmbH durch seine XYZ-GmbH veräußern zu lassen. Auf diese Weise könnte er durch diesen einfachen „Trick“ eine Steuerfreiheit i. H. von 95 % des Veräußerungsgewinns von 700.000 € (= 665.000 €) erlangen. Er hätte somit durch den Anteilstausch eine **Statusverbesserung von einer 60 %igen Steuerpflicht zu einer 5 %igen Steuerpflicht** erreicht:



MERKE

Durch den **EBG II** soll eine **Statusverbesserung vermieden** werden:

- ▶ von einer **60 %igen** Besteuerung der Veräußerung einer Beteiligung an einer KapGes
- ▶ zu einer nur **5 %igen** Besteuerung der Veräußerung derselben Beteiligung, die aber nicht der Einbringende selbst vornimmt, sondern seine eigene GmbH, so dass das Befreiungsverfahren gem. § 8b Abs. 2, 3 KStG greift.

LÖSUNG ▶ Zur Bekämpfung der Statusverbesserung bestimmt § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, dass soweit i. R. einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder eines Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 UmwStG) unter dem gW 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 KStG steuerfrei gewesen wäre, der Gewinn aus der Einbringung im Wj. der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (**EBG II**) ist. § 16 Abs. 4 und § 34 EStG sind nicht anzuwenden. Gemäß **§ 22 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit Abs. 1 Satz 2 UmwStG** gilt die Veräußerung der eingebrachten Anteile als rückwirkendes Ereignis i. S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Der Gesetzgeber verhindert also durch das Konzept des EBG II, dass der Einbringende einen steuerlichen Vorteil dadurch erhält, dass nicht er die Anteile selbst veräußert, sondern die Anteile durch seine eigene KapGes veräußern lässt. Zu diesem Zweck müssen die stillen Reserven zum Einbringungszeitpunkt ermittelt werden, im Fall 3 also 700.000 €. Veräußert die aufnehmende XYZ-GmbH somit die eingebrachten Anteile (**sperrfristbehaftete Anteile**) innerhalb von einer Woche, muss der Einbringende rückwirkend im Wj. des Anteilstauschs die stillen Reserven i. H. von 700.000 € versteuern.

MERKE

Beim Einbringungsgewinn II (**EBG II**) erfolgt ein **Auseinanderfallen von „Täter“ und „Bestrafter“**:

- ▶ Der **EBG II** wird **ausgelöst**, wenn die **übernehmende KapGes** (= „Täter“) die eingebrachten Anteile veräußert.
- ▶ Den **EBG II versteuern** muss aber der **Einbringende** (= „Bestrafter“).

Der Einbringende erhält für den **EBG II** das **TEV**, so als ob er selbst die Anteile veräußert hätte und nicht seine eigene KapGes.

MERKE

- ▶ Der **EBG I** wird **unbegünstigt** besteuert;
- ▶ der **EBG II** wird mit **TEV** besteuert.

Grund: Es soll nur die Statusverbesserung vermieden werden (bei EBG I von 100 %- zu 60 %-Besteuerung, bei EBG II von 60 %- zu 5 %-Besteuerung).

Der „Trick“ der Statusverbesserung hat somit für den Einbringenden **nicht** funktioniert, da er selbst die stillen Reserven zu 60 % – und eben nicht die aufnehmende GmbH nur zu 5 % – versteuern muss.

Um nicht bei sämtlichen Anteilsveräußerungen innerhalb von sieben Jahren eine gleichbleibende Sanktionierung durch vollständige Besteuerung des EBG vorzunehmen, hat der Gesetzgeber auch beim EBG II einen **abnehmenden Missbrauchsgedanken** implementiert, d. h. eine Belohnung für jedes Jahr, welches die übernehmende KapGes mit der Veräußerung gewartet hat. Dies wird durch die Definition des EBG II in **§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG** erreicht, wonach der EBG II der Betrag ist, um den der gW 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**. Für jedes abgelaufene Zeitjahr nach der Einbringung wird somit der dem TEV unterliegende und rückwirkend zu versteuernde EBG II um 1/7 gekürzt; gleichzeitig erhöht sich auch der zu 95 % steuerfreie zu

versteuernde Veräußerungsgewinn im Jahr der Veräußerung (s. u.).

Was würde daher passieren, wenn die aufnehmende KapGes die eingebrachten Anteile veräußern würde nach

- ▶ einer Woche (bzw. x Monate < ein Jahr) wie in unserem Fall 3,
- ▶ einem Jahr und einer Woche,
- ▶ zwei Jahren und einer Woche,
- ▶ drei Jahren und einer Woche,
- ▶ vier Jahren und einer Woche,
- ▶ fünf Jahren und einer Woche,
- ▶ sechs Jahren und einer Woche,
- ▶ sieben Jahren und einer Woche?

Veräußerung nach	EBG II (= befreit nur zu 40 %, Rückwirkung 2020)	Befreiung gem. § 8b Abs. 2, 3 KStG (= befreit zu 95 %, Steuerpflicht im Jahr der Veräußerung)	Summe
1 Woche (7.1.2021)	700.000 €	0 €	700.000 €
1 Jahr + 1 Woche (7.1.2022)	600.000 €	100.000 €	700.000 €
2 Jahren + 1 Woche (7.1.2023)	500.000 €	200.000 €	700.000 €
3 Jahren + 1 Woche (7.1.2024)	400.000 €	300.000 €	700.000 €
4 Jahren + 1 Woche (7.1.2025)	300.000 €	400.000 €	700.000 €
5 Jahren + 1 Woche (7.1.2026)	200.000 €	500.000 €	700.000 €
6 Jahren + 1 Woche (7.1.2027)	100.000 €	600.000 €	700.000 €
7 Jahren + 1 Woche (7.1.2028)	0 €	700.000 €	700.000 €

MERKE

Je länger die aufnehmende KapGes mit der Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile wartet,

- ▶ desto **höher** wird der Anteil des Veräußerungsgewinns, der dem Befreiungsverfahren nach § 8b Abs. 2, 3 KStG unterliegt, **und**
- ▶ desto **geringer** der mit TEV, also höher besteuerte EBG II.

Der Einbringende bzw. die aufnehmende KapGes wird also durch längeres Warten erneut belohnt, indem der zu 5 % besteuerte Teil zunimmt und der mit 60 % besteuerte Teil abnimmt.

Gemäß § 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 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 Tages, der dem maßgebenden

Einbringungszeitpunkt entspricht, in den Fällen des Abs. 2 die eingebrachten Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile zuzurechnen sind. Die Nachweisführung erfolgt bei dem für die Besteuerung des Einbringenden zuständigen FA (Rz. 22.28 UmwSt-Erlass). Erbringt er den Nachweis **nicht**, gelten gem. § 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG die Anteile i. S. des Abs. 2 an dem Tag, der dem Einbringungszeitpunkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalendertag entspricht, als veräußert.

Eine Besonderheit beim EBG II ist noch die Vorschrift des § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG, nach der die Sätze 1–4 **nicht** anzuwenden sind, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits seinerseits veräußert hat, bevor die KapGes die eingebrachten Anteile veräußert.

LÖSUNG – FORTSETZUNG ▶ Wenn also in unserem Fall 3 der **Einbringende** als erster die als Gegenleistung für den Anteilstausch erhaltenen Anteile an der XYZ-GmbH veräußert, erzielt er einen Veräußerungsgewinn i. H. der stillen Reserven von 700.000 €, der dem TEV unterliegt. Sollte dann später die **XYZ-GmbH** die Anteile an der ABC-GmbH veräußern, besteht kein Anlass mehr, den Einbringenden zu bestrafen. Denn dieser hat bereits die vollen stillen Reserven mit dem TEV versteuert, so dass keine missbräuchliche Gestaltung zum Erreichen der 95 %igen Freistellung mehr vorliegen kann.

3. Zweifache Aufstockung durch Einbringungsgewinn II

Um eine systemwidrige Doppelbesteuerung zu vermeiden, darf der EBG II **zweimal** für eine Aufstockung verwendet werden:

- ▶ Gemäß § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG gilt der EBG II als nachträgliche AK der erhaltenen Anteile.

LÖSUNG – FORTSETZUNG ▶ Im Fall 3 hat die aufnehmende KapGes die sperrfristbehafteten Anteile an der ABC-GmbH innerhalb von einer Woche veräußert. Der Einbringende musste daher rückwirkend im Jahr 2020 die stillen Reserven von 700.000 € i. R. des TEV versteuern. Aufgrund des Einbringungskreislaufs hat der Einbringende die Anteile an der XYZ-GmbH mit 100.000 € bewertet, wobei der gW dieser Anteile ebenfalls 800.000 € beträgt, da die stillen Reserven der ABC-GmbH auch stille Reserven auf Ebene der XYZ-GmbH darstellen.

Würde der Einbringende nun die Anteile an der XYZ-GmbH veräußern **nachdem** diese die Anteile an der ABC-GmbH veräußert hat, mit der Folge der Realisierung eines EBG II beim Einbringenden i. H. von 700.000 €, müsste der Einbringende im Veräußerungsjahr noch einmal die stillen Reserven i. H. von 700.000 € versteuern.

Es läge somit eine Doppelbesteuerung vor: Der Einbringende muss den Betrag von 700.000 €

- ▶ ein **erstes Mal** i. R. des EBG II versteuern und
- ▶ ein **zweites Mal** i. R. der Veräußerung der als Gegenleistung für den Anteilstausch erhaltenen Anteile an der XYZ-GmbH.

Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, erlaubt § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG richtigerweise die Aufstockung des EBG II als nachträgliche AK der erhaltenen Anteile.

Der Veräußerungsgewinn im Jahr 2021 würde sich also wie folgt ermitteln:

Veräußerungspreis für Anteile an XYZ-GmbH	800.000 €
- AK unter Berücksichtigung von § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (100.000 € + 700.000 € =)	800.000 €
= Im Jahr 2021 zu versteuern	0 €

► Gemäß **§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG** erhöhen sich nach einem Anteilstausch die AK der eingebrachten Anteile i. H. des versteuerten EBG, soweit der Einbringende die auf den EBG II entfallende Steuer entrichtet hat.

LÖSUNG – FORTSETZUNG In Fall 3 hat die aufnehmende XYZ-GmbH die Anteile an der ABC-GmbH, die sie erfolgsneutral i. R. eines Anteilstauschs erhalten hat, für 800.000 € veräußert. Damit hat die XYZ-GmbH einen EBG II i. H. von 700.000 € für den Einbringenden ausgelöst, der von ihm rückwirkend mit TEV zu versteuern ist.

Im Veräußerungsjahr würde die XYZ-GmbH aber ebenfalls einen Veräußerungsgewinn i. H. von 700.000 € erzielen, weil sie die AK i. R. des Anteilstauschs von 100.000 € fortgeführt hat. Es käme infolgedessen auch in dem vorliegenden Fall zu einer Doppelbesteuerung der stillen Reserven von 700.000 €:

- ein **erstes Mal** i. R. des EBG II beim Einbringenden und
- ein **zweites Mal** i. R. der Veräußerung der Beteiligung auf Ebene der übernehmenden XYZ-GmbH.

Aus diesem Grund darf die aufnehmende XYZ-GmbH den EBG II auf die AK der eingebrachten Beteiligung an der ABC-GmbH aufstocken, so dass der Teil, der **§ 8b Abs. 2 und 3 KStG** unterliegt, geringer wird. Entsprechend der Vorgehensweise beim EBG I erfolgt die Aufstockung auf Ebene der XYZ-GmbH **nicht** mit Rückwirkung ins Jahr 2020, sondern erst im Wj. der Veräußerung der Anteile, im Fall 3 somit im Jahr 2021.

FALL 4 Die Anteile von der in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Impala-GmbH werden von drei in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern gehalten: Dean Winchester (D) und Sam Winchester (S) halten jeweils 45 % der Anteile und Bobby Singer (B) die restlichen 10 % der Anteile. Alle drei Anteilseigner halten die Anteile an der Impala-GmbH jeweils im Privatvermögen.

D und S haben ihre 45 %igen Anteile an der Impala-GmbH jeweils am 15.2.2014 zum Kaufpreis von jeweils 900.000 € erworben. B hat am 26.2.2014 die restlichen 10 % der Anteile an der Impala-GmbH zu AK von 200.000 € gekauft.

Am **18.8.2018** bringen D und S beide jeweils ihren gesamten Anteil an der Impala-GmbH in die Castielle-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Castielle-GmbH i. H. von jeweils 35 % ein. Dieser Vorgang soll nach dem Wunsch der beiden Parteien steuerneutral durchgeführt werden. Da die Castielle-GmbH 100 % der Anteile an der Impala-GmbH halten will, kauft die Castielle-GmbH am 18.8.2018 noch die restlichen 10 % der Impala-GmbH von B zu einem Kaufpreis von 410.000 €.⁹

Am **30.1.2020** veräußert D seinen 35 %igen Anteil an der Castielle-GmbH für 1.900.000 €.

Am **9.6.2020** veräußert die Castielle-GmbH die 100 %ige Beteiligung an der Impala-GmbH an die Wayward-AG zu einem Preis von insgesamt 4.300.000 €.

Am **15.11.2020** veräußert S seinen 35 %igen Anteil an der Castielle-GmbH für 2.200.000 €.

TIPP

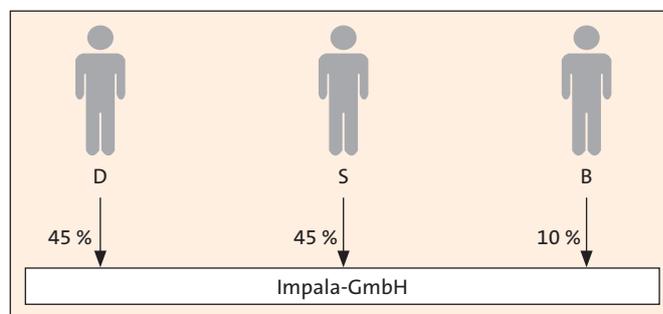
Erstellen Sie zunächst eine **Sachverhaltsskizze**, da sonst die Gefahr von Missverständnissen bzw. Verwechslungen besteht!

Aufgabe: Nehmen Sie zu dem oben dargestellten Sachverhalt unter Hinweis auf die einschlägigen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung:

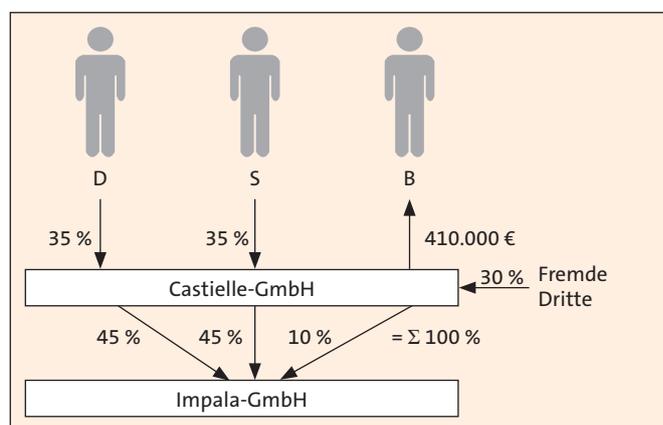
- Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen aus den genannten Vorgängen für D, S, B sowie die Castielle-GmbH und unterscheiden Sie insbesondere hinsichtlich der unterstrichenen Datumsangaben.
- Ermitteln Sie das zvE von D, S, B und der Castielle-GmbH in den betroffenen VZ.

LÖSUNG

Ausgangssituation:



Situation nach Anteilstausch und Verkauf der Anteile am 18.8.2018:



a) 18.8.2018: Anteilstausch und Veräußerung der Beteiligung an der Impala-GmbH

Laut Sachverhalt ist ein steuerneutraler Anteilstausch gem. § 21 UmwStG gegeben. Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG liegt ein Anteilstausch vor, wenn Anteile an einer KapGes in eine andere KapGes gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht werden. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG normiert einen **qualifizierten Anteilstausch**, wenn die übernehmende Castielle-GmbH nach Einbringung unmittelbar Stimmrechtsmehrheit an der erworbenen Gesellschaft, d. h. der Impala GmbH,

⁹ Achtung: Der Aufgabensteller hat Ihnen durch den Erwerb des 10 %igen Anteils der Impala-GmbH durch die Castielle-GmbH von B den gemeinen Wert der Anteile im Zeitpunkt des Anteilstauschs verraten. Wenn 10 % der Anteile 410.000 € kosten, muss der gemeine Wert des 45 %igen Anteils von D und S zum Einbringungszeitpunkt 18.8.2018 jeweils (410.000 € / 10 x 45 =) 1.845.000 € betragen!

besitzt. Die Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, weil die Castielle-GmbH durch die beiden Anteilstausche insgesamt 90 % an der Impala-GmbH hält (Rz. 21.09 UmwSt-Erlass¹⁰).

Beim qualifizierten Anteilstausch erfolgt grds. der Ansatz zum gW (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG); auf Antrag ist **BW-Fortführung** möglich (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Da D und S den Vorgang lt. Sachverhalt steuerneutral gestalten möchten, wurde dieser Antrag von der Castielle-GmbH gestellt.

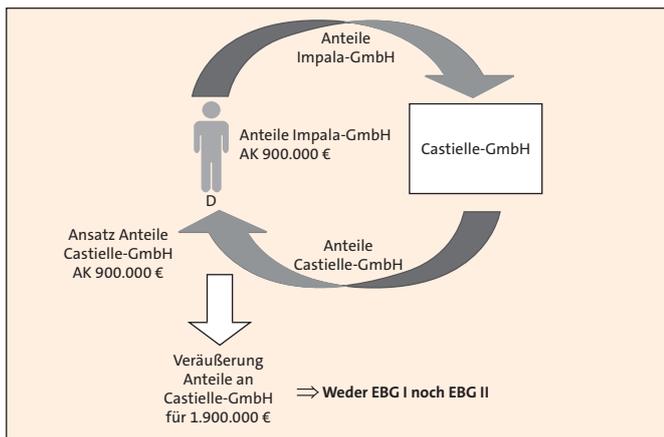
B erzielt durch die Veräußerung des 10 %igen Anteils an der Impala-GmbH im Jahr 2018 einen Veräußerungsgewinn i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, der durch das TEV gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG i. V. mit § 17 Abs. 2 EStG begünstigt wird:

60 % des Veräußerungspreises von 410.000 € (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG)	246.000 €
- 60 % der AK von 200.000 € (§ 3c Abs. 2 EStG)	120.000 €
= Veräußerungsgewinn	126.000 €
- Freibetrag i. S. des § 17 Abs. 3 EStG: möglicher Freibetrag (10 % x 9.060 €) - Ermäßigungsbetrag (126.000 € - 10 % x 36.100 €)	0 €
= Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	126.000 €

Der Veräußerungsgewinn unterliegt **nicht** der **Gewerbsteuer** (R 7.1 Abs. 3 Nr. 2 GewStR).

b) 30.1.2020: Veräußerung des 35 %igen Anteils an der Castielle-GmbH durch D

Im Fall des Anteilstauschs ist in der Veräußerung der als Gegenleistung für die Einbringung der Anteile erhaltenen Anteile kein Missbrauch zu sehen. Denn beide Veräußerungen unterliegen jeweils dem TEV, so dass durch einen Tausch von Anteilen gegen Anteile keine Statusverbesserung erzielt werden kann. Aus diesem Grund ist hinsichtlich der Veräußerung der erhaltenen Anteile keine Besteuerung eines EBG II zu beachten.



Achtung: In dieser Aufgabe wollte der Aufgabensteller Sie bewusst in die Irre führen!

Hätte D nicht die Anteile an der Impala-GmbH in die Castielle-GmbH eingebracht, sondern einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, und dann die als Gegenleistung erhaltenen Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert, hätte sich ein EBG I ergeben. Dies liegt hier aber nicht vor, da D einen **Anteilstausch** vorgenommen hat, der **nicht zu einem EBG I führen kann!**

Auch ein **EBG II** liegt hier **nicht** vor, weil hierfür Voraussetzung gewesen wäre, dass die übernehmende Castielle-GmbH die von D

eingebrachten Anteile an der Impala-GmbH innerhalb von sieben Jahren veräußert. Dies ist hier aber nicht der Fall, da D die als Gegenleistung erhaltenen Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert hat und nicht die aufnehmende Castielle-GmbH die eingebrachten Anteile. Durch die Veräußerung der erhaltenen Anteile erlischt aber insoweit die Sperrfristbehaftung bzgl. der durch D eingebrachten Anteile an der Impala-GmbH (§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG).

D erzielt im VZ 2020 durch den Beteiligungsverkauf Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, die durch das TEV gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG i. V. mit § 17 Abs. 2 EStG begünstigt sind.

Auch für den Fall, dass D weniger als 1 % an der Castielle-GmbH nach dem Anteilstausch erhalten hätte, lägen Einkünfte aus § 17 EStG vor (§ 17 Abs. 6 EStG).

60 % des Veräußerungspreises von 1.900.000 € (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG)	1.140.000 €
- 60 % der AK von 900.000 € (§ 3c Abs. 2 EStG)	540.000 €
= Veräußerungsgewinn	600.000 €
- Freibetrag i. S. des § 17 Abs. 3 EStG: möglicher Freibetrag (35 % x 9.060 €) - Ermäßigungsbetrag (600.000 € - 35 % x 36.100 €)	0 €
= Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	600.000 €

Der Veräußerungsgewinn unterliegt **nicht** der **Gewerbsteuer** (R 7.1 Abs. 3 Nr. 2 GewStR).

c) 9.6.2020: Veräußerung der 100 %igen Beteiligung an der Impala-GmbH durch die Castielle-GmbH

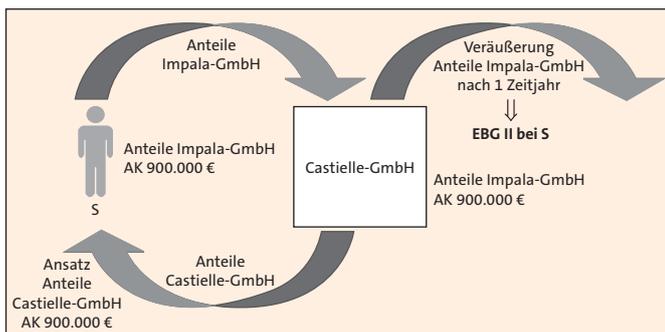
Die Castielle-GmbH veräußert am 9.6.2020 für 4.300.000 € die Anteile an der Impala-GmbH und damit innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren (qualifizierter Anteilstausch fand am 18.8.2018 statt). Dies hat grds. gem. § 22 Abs. 2 Satz 1 i. V. mit § 21 Abs. 1 UmwStG eine rückwirkende Besteuerung des Anteilstauschs zur Folge. Die Einbringung ist infolgedessen rückwirkend als zum gW erfolgt zu behandeln.

Konsequenzen für B: Für B ergeben sich hier keine Konsequenzen, weil dieser die Anteile durch Veräußerung und nicht durch Anteilstausch übertragen hat.

Konsequenzen für D: Ebenfalls keine Konsequenzen, da gem. § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG die Vorschrift des § 22 Abs. 2 Satz 1–4 UmwStG nicht anzuwenden ist, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits veräußert hat. Somit ergeben sich für D keine Folgen aus der Veräußerung der Anteile an der Impala-GmbH durch die Castielle-GmbH. Hintergrund dessen ist, dass kein Missbrauchstatbestand vorliegt, denn die stillen Reserven wurden bereits durch D i. R. der Veräußerung am 30.1.2020 (s. o.) i. R. des TEV versteuert.

Konsequenzen für S: Da S die als Gegenleistung erhaltenen Anteile an der Castielle-GmbH noch nicht veräußert hat, ist für S ein EBG II gem. § 22 Abs. 2 UmwStG zu ermitteln. Im Rahmen eines Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 UmwStG) werden unter dem gW eingebrachte Anteile (= Anteile an Impala-GmbH) innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt (= 18.8.2018) durch die übernehmende Gesellschaft (= Castielle-GmbH) veräußert. Beim einbringenden S wäre zudem als natürliche Person der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen.

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



Gemäß **§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG** ist der **EBG II** der Betrag, um den der gW der eingebrachten Anteile im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile angesetzt hat, übersteigt, **vermindert um jeweils $\frac{1}{3}$ für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr**.

Einbringungszeitpunkt bzw. der Zeitpunkt des Anteilstauschs war der 18.8.2018. Die Veräußerung der Anteile an der Impala-GmbH durch die Castielle-GmbH erfolgte am 9.6.2020. Es ist also vorliegend nur **ein volles Zeitjahr** abgelaufen.

Der **gW des 45 %igen Anteils der Impala-GmbH** im Einbringungszeitpunkt 18.8.2018 lässt sich aus der Veräußerung von B am 18.8.2018 erkennen (= 10 % der Anteile zum Kaufpreis von 410.000 €) und beträgt damit ($410.000 \text{ €} / 10 \times 45 =$) **1.845.000 €**.

Verkehrswert der Anteile des S bei Einbringung	1.845.000 €
- AK der Anteile bei Einbringung	900.000 €
= Differenzbetrag	945.000 €
- Abschmelzbetrag $\frac{1}{3}$	135.000 €
= Steuerpflichtiger EBG II	810.000 €

Der EBG II ist zu ermitteln und durch S zu versteuern, auch wenn das auslösende Ereignis (Veräußerung der Anteile an der Impala-GmbH durch die Castielle-GmbH) **nicht** durch S verursacht wurde.

Achtung: S muss den **EBG II** versteuern, obwohl die Castielle-GmbH die Anteile veräußert hat!

S muss gem. **§ 22 Abs. 2 Satz 1 i. V. mit Abs. 2 Satz 3 UmwStG** rückwirkend im VZ 2018 den EBG II mit dem **TEV gem. § 3 Nr. 40 EStG i. V. mit § 17 Abs. 6 EStG** ohne Begünstigungen des § 16 Abs. 4 EStG oder § 34 Abs. 1 oder 3 EStG versteuern. Der EBG II ist für S als **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** zu behandeln (Rz. 22.12 UmwSt-Erlass¹¹).

Die Veräußerung der erhaltenen Anteile stellt ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, so dass der Steuerbescheid des VZ 2018 entsprechend geändert werden muss (**§ 22 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit Abs. 1 Satz 2 UmwStG**).

Steuerpflichtiger EBG II	810.000 €
- Zu 40 % steuerbefreit (TEV gem. § 3 Nr. 40 EStG)	324.000 €
= Nachträglich im Jahr 2018 von S zVE	486.000 €

Konsequenzen für die Castielle-GmbH: Da S rückwirkend den EBG II versteuern musste, besteht die Gefahr einer systemwidrigen Doppelbesteuerung. Um diese zu vermeiden, darf die Castielle-GmbH, die die i. R. des Anteilstauschs steuerneutral übernommenen Anteile an der Impala-GmbH weiterveräußert hat, gem. **§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG** die AK der eingebrachten Anteile an der Impala-GmbH um den vom die Anteile einbringenden S versteuerten EBG II erhöhen.

Durch die Erhöhung der AK an den Anteilen an der Impala-GmbH bei der Castielle-GmbH um den rückwirkend bei S angefallenen EBG II kommt es somit zu einer Reduzierung des Gewinns der Castielle-GmbH aus der Veräußerung am 9.6.2020.

BW der Anteile bei Einbringung in Castielle-GmbH	900.000 €
+ EBG II (durch einbringenden S nachträglich zu versteuern)	810.000 €
= BW der Anteile nach Besteuerung des EBG II von einbringendem S (AK gem. § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	1.710.000 €

Der Gesamt-BW der Anteile der Castielle-GmbH an der Impala-GmbH setzt sich wie folgt zusammen:

45 %-Anteile Impala-GmbH erhalten durch Anteilstausch D:	
Fortführung BW i. H. von	900.000 €
45 %-Anteile Impala-GmbH erhalten durch Anteilstausch S zzgl. EBG II:	
+ Aufgestockter BW i. H. von	1.710.000 €
10 %-Anteile Impala-GmbH durch Erwerb von B:	
+ AK i. H. von	410.000 €
= Gesamt-BW 100 % der Anteile Impala-GmbH	3.020.000 €

Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Castielle-GmbH:

Veräußerungspreis	4.300.000 €
- Gesamt-BW bzw. AK unter Berücksichtigung von § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG	3.020.000 €
= Veräußerungsgewinn	1.280.000 €

Der Veräußerungsgewinn i. H. von 1.280.000 € ist gem. **§ 8b Abs. 2 und 3 KStG** nur zu 95 % steuerfrei, da 5 % als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben gelten.

Die Castielle-GmbH muss somit im VZ 2020 ein zVE i. H. von 64.000 € besteuern.

d) 15.11.2020: Veräußerung der 35 %igen Beteiligung an der Castielle-GmbH durch S

Die stillen Reserven in den Anteilen an der Impala-GmbH wurden durch den steuerneutralen Anteilstausch auch zu stillen Reserven in den Anteilen an der Castielle-GmbH.

Da bereits ein Teil der stillen Reserven von S i. R. des EBG II versteuert wurde, käme es bei einer fehlenden Berücksichtigung dieser Tatsache i. R. der Veräußerung der Anteile an der Castielle-GmbH erneut zu einer systemwidrigen Doppelbesteuerung. Um diese zu vermeiden, darf auch S gem. **§ 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG** den EBG II i. H. von 810.000 € als nachträgliche AK der erhaltenen Anteile an der Castielle-GmbH behandeln, so dass der Veräußerungsgewinn am 15.11.2020 entsprechend gemindert wird.

Somit errechnen sich für S folgende AK seiner Anteile an der Castielle-GmbH:

AK der Anteile bei Einbringung	900.000 €
+ EBG II	810.000 €
= AK der Anteile nach EBG II (AK gem. § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG)	1.710.000 €

¹¹ BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529.

Beachte somit die **zweimalige** Aufstockung des EBG II:

1. Aufstockung bei der **Castielle-GmbH**, nachträgliche AK für Anteile an Impala-GmbH, und
2. Aufstockung bei **S**, nachträgliche AK für Anteile an der Castielle-GmbH.

Der erhöhte BW wirkt sich aus, wenn S seine Anteile an der Castielle-GmbH am 15.11.2020 veräußert. Für **S** ergibt sich folgender Veräußerungsgewinn:

Veräußerungspreis	2.200.000 €
- AK gem. § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG	1.710.000 €
= Veräußerungsgewinn	490.000 €

Der Veräußerungsgewinn ist von S im VZ 2020 gem. § 17 Abs. 6 EStG als **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** zu erfassen und begünstigt durch das **TEV** zu besteuern.

60 % des Veräußerungspreises von 2.200.000 € (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG)	1.320.000 €
- 60 % der AK von 1.710.000 € (§ 3c Abs. 2 EStG)	1.026.000 €
= Veräußerungsgewinn	294.000 €
- Freibetrag i. S. des § 17 Abs. 3 EStG: möglicher Freibetrag (35 % x 9.060 €) - Ermäßigungsbetrag (294.000 € - 35 % x 36.100 €)	0 €
= Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	294.000 €

III. Zusammenfassung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen EBG I und EBG II

Nachfolgend werden die wichtigsten Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen dem EBG I und EBG II gegenübergestellt¹²:

	EBG I	EBG II
DIE „TATWAFFE“	Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil	Anteil an KapGes oder Genossenschaft
DER „TÄTER“	Einbringender	Übernehmende Gesellschaft (= Gesellschaft, in die die Anteile eingebracht werden)
DAS „TATMOTIV“	Erreichen einer Statusverbesserung : statt 100 %iger Besteuerung Erreichen einer 60 %igen Besteuerung durch das TEV.	Erreichen einer Statusverbesserung : statt 60 %iger Besteuerung durch das TEV Erreichen einer 5 %igen Besteuerung durch § 8b Abs. 2, 3 KStG.
DIE „TAT“	Veräußerung der als Gegenleistung für die Einbringung erhaltenen Anteile innerhalb von sieben Jahren .	Veräußerung der durch eine nicht von § 8b KStG begünstigte Person eingebrachten Anteile innerhalb von sieben Jahren .

DER „BESTRAFTE“	Einbringender	Einbringender
DIE „STRAFE“	Die Veräußerung der als Gegenleistung erhaltenen Anteile innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist durch den Einbringenden unterliegt bei diesem nicht dem TEV, sondern wird unbegünstigt besteuert .	Die Veräußerung der eingebrachten Anteile innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist durch die aufnehmende KapGes führt bei der einbringenden natürlichen Person zu einer rückwirkenden Besteuerung des Anteils-tauschs mit dem TEV und nicht bei der veräußernden KapGes mit dem Befreiungsverfahren nach § 8b KStG.
DIE „STRAF-MILDERUNG“	Für jedes abgelaufene Zeitjahr, das der Einbringende mit der Veräußerung wartet, verringert sich der unbegünstigt besteuerte EBG I um $\frac{1}{7}$ und erhöht sich entsprechend der dem TEV unterliegende Betrag.	Für jedes abgelaufene Zeitjahr, das die aufnehmende KapGes mit der Veräußerung wartet, verringert sich der nach TEV zu besteuerte EBG II um $\frac{1}{7}$ und erhöht sich entsprechend der dem Befreiungsverfahren nach § 8b KStG unterliegende Betrag.

AUTOREN



Prof. Dr. Gernot Brähler ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.



Jens Münch, LL.M., Diplom-Finanzwirt (FH), ist Sachbearbeiter im Unternehmenssteuerreferat des Bayerischen Landesamts für Steuern und für das Würzburger Lehrgangswerk WLW in der Steuerberaterausbildung tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

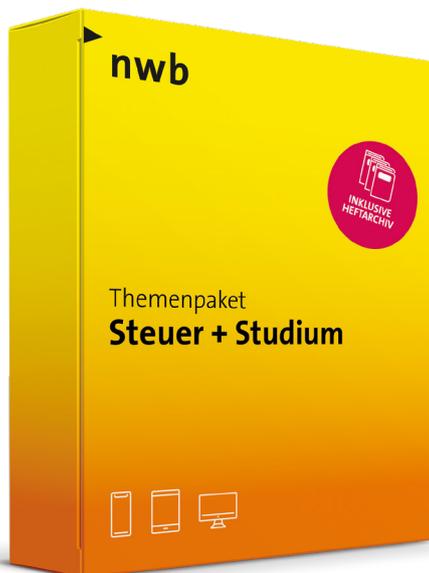
¹² Vgl. auch Brähler/Krenzin, Umwandlungssteuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 11. Aufl. 2019, S. 568.

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

97201



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

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

24,- € monatlich

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

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

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

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

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

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

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb 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