



Bundesministerium
der Finanzen

Karl Wilhelm Christmann
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 4. September 2007

BETREFF **Einbringungen nach dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG);
Nachweispflicht gem. § 22 Abs. 3 UmwStG n. F.**

GZ **IV B 2 - S 1909/07/0001**

DOK **2007/0393329**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

BMF: Zum Gesellschafternachweis bei Einbringungen (Sacheinlagen und Anteilstausch) in Kapitalgesellschaften

Hintergrund:

Die steuerlichen Regelungen zu *Einbringungen* (Sacheinlagen und Anteilstausch) sind ab dem 12.12.2006 durch das sog. SEStEG (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften) neu konzipiert worden. Dadurch wird das bisherige System der Besteuerung *einbringungsgeborener Anteile* (= steuerneutrale Buchwertverknüpfung bei Einbringung, die zu sog. steuerverstrickten Anteilen an Kapitalgesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe führt) aufgegeben und durch eine *rückwirkende* Besteuerung des Einbringungsgewinns im Fall einer *Anteilsveräußerung innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren* (Sperrfrist) nach dem Einbringungszeitpunkt (schädliche Anteilsveräußerung) ersetzt gemäß § 22 Abs. 1 und 2 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG). Ein *schädliches* Ereignis liegt vor, wenn im Fall einer Sacheinlage *unter dem gemeinen Wert* der

Einbringende die erhaltenen Anteile und im Fall eines Anteilstauschs *unter dem gemeinen Wert* die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile veräußert oder ein einer Anteilsveräußerung gleichgestellter Vorgang (z.B. Liquidation) eintritt (§ 22 Abs. 1 S. 6 oder Abs. 2 S. 6 UmwStG). Die Frage nach der Beachtung der Sperrfrist stellt sich also immer dann, wenn die Sacheinlage bzw. der Anteilstausch sich *nicht* unter Ansatz des *gemeinen Wertes* (= Verkehrswertes), d.h. buchwertneutral oder nur unter teilweiser Aufdeckung stiller Reserven, vollzieht.

Kernregelung zum Gesellschafternachweis:

Damit die Finanzverwaltung erkennen kann, ob ein für die Steuerneutralität schädliches Ereignis eingetreten ist, begründet § 22 Abs. 3 UmwStG für den *Einbringenden* die *Verpflichtung*, innerhalb der Sperrfrist von sieben Zeitjahren *jährlich* auf den Tag, der dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt entspricht, jeweils spätestens bis zum 31.05. den Nachweis zu führen, wem in den Fällen einer Sacheinlage die erhaltenen Anteile bzw. in den Fällen des Anteilstauschs die eingebrachten Anteile zuzurechnen sind. Dies gilt auch für die auf einer *Weitereinbringung* der erhaltenen oder eingebrachten Anteile beruhenden Anteile. Im Fall der *unentgeltlichen* Rechtsnachfolge ist der Nachweis vom Rechtsnachfolger und im Fall der *Mitverstrickung* von Anteilen neben dem Einbringenden auch vom Anteilseigner der mitverstrickten Anteile zu erbringen. Wird der Nachweis nicht erbracht, gelten die Anteile als zu Beginn des jeweiligen jährlichen Überwachungszeitraums innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist veräußert, was einer *Veräußerungsfiktion* entspricht.

Beispiel:

• *Sachverhalt:*

A hat seinen Betrieb (Einzelunternehmen) zum 1.3.2007 (Einbringungszeitpunkt) zu Buchwerten gegen Gewährung von Anteilen in die X-GmbH eingebracht (§ 20 Abs. 2 UmwStG). Den Nachweis, wem die Anteile an der X-GmbH zum 1.3.2008 zuzurechnen sind, hat er zum 31.5.2008 erbracht. Ein Nachweis, wem die Anteile an der X-GmbH zum 1.3.2009 zuzurechnen sind, wurde bis zum 31.5.2009 nicht vorgelegt.

• *Lösung:*

Nach § 22 Abs. 3 S. 1 UmwStG hat A erstmals bis zum 31.5.2008 nachzuweisen, wem die Anteile an der X-GmbH zum 1.3.2008 zuzurechnen sind. Dieser Nachweis wurde erbracht (Überwachungszeitraum vom 2.3.2007 bis zum 1.3.2008). Da A jedoch den bis zum 31.5.2009 vorzulegenden Nachweis, wem die Anteile an der X-GmbH zum 1.3.2009 zuzurechnen sind (Überwachungszeitraum vom 2.3.2008 bis 1.3.2009), nicht erbracht hat, gelten die Anteile nach § 22 Abs. 3 S. 2 UmwStG als am 2.3.2008 veräußert. Als Folge hiervon ist zum einen eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns zum 1.3.2007 (Einbringungszeitpunkt) und zum anderen eine Besteuerung des Gewinns aus der (fiktiven) Veräußerung der Anteile zum 2.3.2008 urchzuführen.

BMF-Schreiben:

Im Zusammenhang mit der *Nachweispflicht* sind Zweifelsfragen aufgetreten. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das Bundesfinanzministerium (BMF) mit Schreiben vom 04.09.2007, IV B 2 – S 1909/07/0001, hierzu Stellung genommen. Der wesentliche Inhalt wird nachfolgend wiedergegeben:

• *Zuständiges Finanzamt:*

Im Fall eines schädlichen Ereignisses treten die Besteuerungsfolgen (rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung) sowohl in den Fällen der Sacheinlage als auch in den Fällen des Anteilstauschs beim Einbringenden ein. Der Einbringende hat deshalb in beiden Fällen den Nachweis bei dem für ihn zuständigen *Wohnsitzfinanzamt* zu erbringen.

• *Art des Nachweises:*

In den Fällen der *Sacheinlage* hat der *Einbringende* eine *schriftliche Erklärung* darüber abzugeben, wem seit der Einbringung die erhaltenen Anteile als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sind. Sind die Anteile zum maßgebenden Zeitpunkt dem Einbringenden zuzurechnen, hat er darüber hinaus eine Bestätigung der *übernehmenden Gesellschaft* über seine Gesellschafterstellung vorzulegen. In allen anderen Fällen hat er nachzuweisen, an wen und auf welche Weise die Anteile übertragen worden sind. In den Fällen des *Anteilstauschs* ist eine entsprechende Bestätigung der *übernehmenden Gesellschaft* über das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten Anteilen und zur Gesellschafterstellung ausreichend; die Gesellschafterstellung kann auch durch *Vorlage der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft* nachgewiesen werden.

Der Nachweis der Gesellschafterstellung kann auch *anderweitig*, z.B. durch Vorlage eines Auszugs aus dem Aktienregister (§ 67 Aktiengesetz) oder einer *Gesellschafterliste* (§ 40 GmbHG), zum jeweiligen Stichtag erbracht werden.

- **Nachweisfrist:**

Der Nachweis ist *jährlich bis zum 31.5.* zu erbringen. Die Nachweisfrist kann *nicht verlängert* werden.

- **Versäumnis der Nachweisfrist:**

Erbringt der Einbringende den Nachweis *nicht*, gelten die Anteile als veräußert mit der Folge, daß beim Einbringenden auf den Einbringungszeitpunkt eine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung durchzuführen ist. Darüber hinaus ist auf den (*fiktiven*) *Veräußerungszeitpunkt* im Sinne von § 22 Abs. 3 S. 2 UmwStG (im obigen Beispielfall der 2.3.2008) eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns für die Anteile durchzuführen. Im Fall der Fristversäumnis ist deshalb der Einbringende aufzufordern, Angaben zum *gemeinen Wert* des eingebrachten Betriebsvermögens oder der eingebrachten Anteile zum Einbringungszeitpunkt und den *Einbringungskosten* zu machen. Dasselbe gilt für die *als veräußert geltenden* Anteile zum Zeitpunkt der Veräußerungsfiktion und die entsprechenden *Veräußerungskosten*. Macht er keine verwertbaren Angaben, sind der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens oder der eingebrachten Anteile und der als veräußert geltenden Anteile sowie die jeweiligen Kosten zu *schätzen*.

- **Verspäteter Nachweis:**

Erbringt der Einbringende den Nachweis erst *nach Ablauf* der Frist, können die Angaben noch berücksichtigt werden, wenn eine *Änderung der betroffenen Bescheide verfahrensrechtlich möglich* ist. Dies bedeutet, daß im Fall eines Rechtsbehelfsverfahrens der Nachweis längstens noch bis zum Abschluß des Klageverfahrens erbracht werden kann.

Beratungshinweise:

- Bisher war insbesondere unklar, ob die Nachweisverpflichtung *stichtagsbezogen* (Nachweis für alle Einbringungen, deren Übertragungsstichtag vor den 31.05. fällt) oder *veranlagungszeitraumbezogen* (Einbringungsstichtag liegt vor dem 31.05. des vorangegangenen Veranlagungszeitraums) zu verstehen ist. Nach dem BMF-Schreiben gilt die Nachweisverpflichtung ausweislich des dort angegebenen Beispiels (siehe oben) *veranlagungszeitraumbezogen*, was grundsätzlich dem Steuerpflichtigen "mehr Zeit läßt": Für den beispielsweise Einbringungsstichtag 31.12.2007 ist die Nachweisverpflichtung *veranlagungszeitraumbezogen* auf den 31.12.2008 erstmals bis zum 31.05.2009 zu erfüllen, während bei einer stichtagsbezogenen Sichtweise der Nachweis zum 31.5.2008 hätte erbracht werden müssen. Das Gesetz enthält dazu keine exakte Regelung.
- Wird die Frist versäumt, kann der Nachweis aber noch erbracht werden, so lange die Bescheide *verfahrensrechtlich noch offen* (d.h. nicht bestandskräftig) sind, was faktisch einer *teilweisen Aufhebung der Ausschußfrist* gleichkommt.