

Der UmwStE enthält in Rn. 03.31 ff kein Beispiel. Zu denken ist z.B. an folgenden Fall.

Die inländische A-GmbH hat neben der inländischen Fabrik eine Betriebsstätte in Portugal. Anteilseigner sind der Inländer A und der Franzose B. Es erfolgt eine Verschmelzung der A-GmbH auf eine französische SCS (entspricht einer deutschen KG).

Beurteilung:

Während bislang nach dem DBA Deutschland-Portugal die Betriebsstätte in Portugal als Anrechnungsbetriebsstätte der (nachgelagerten) deutschen Besteuerung unterlag erstreckt sich nach der erfolgten Umwandlung das deutsche Besteuerungsrecht für den beschränkt Steuerpflichtigen B nur auf dessen Inlandsvermögen i.S.d. § 49 EStG. Die Wirtschaftsgüter der portugiesischen Betriebsstätte sind daher zu entstricken. Da bei einer Außenrealisation allerdings in späteren Veranlagungszeiträumen eine portugiesische Steuer anfällt, ist zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung im Veranlagungszeitraum der Entstrickung die potenzielle portugiesische Steuer anzurechnen. Zur Ermittlung des Betrags ist nach Rn. 03.32 UmwStE ein Auskunftersuchen an die zuständige ausländische Behörde erforderlich.

B. Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers (§ 4 UmwStG)

Vorbemerkung: Überblick über die Ermittlung des Übernahmeergebnisses auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers (Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust)

Die Regelungen zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses wurden im SEStEG an den allgemeinen Grundsatz des UmwStG angepasst. Maßgeblich ist daher die Sicherstellung der Steuerverhaftung oder Schlussbesteuerung. Dabei wird insbesondere das deutsche Besteuerungsrecht an den ausschüttbaren offenen Rücklagen des Übertragenden sichergestellt. Im Wesentlichen sind folgende Schritte vorzunehmen:

Schritt 1: Schlussbesteuerung für offene Reserven

Die offenen Rücklagen (Reserven) gelten nach § 7 UmwStG als an die Anteilseigner ausgeschüttet und unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Details vgl. E.

Schritt 2: Wertaufholung

Nach § 4 Abs. 1 UmwStG gilt für die Bewertung der Anteile an der übertragenden Gesellschaft beim übernehmenden Rechtsträger das **Prinzip der Wertaufholung**.

Der Buchwert der Anteile ist um steuerwirksam vorgenommene Teilwertabschreibungen aus den vorangegangenen Jahren und um Abzüge nach § 6b EStG gewinnwirksam zu erhöhen. Die Beträge erhöhen den laufenden Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers und sind nach § 8b Abs. 2 Sätze 4 und 5 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a Sätze 2 und 3 EStG voll steuerpflichtig. Zu weiteren Einzelheiten vgl. II.

Schritt 3: Besteuerung des Übernahmeergebnisses

Ein **Übernahmeverlust** bleibt – wie bisher – grundsätzlich außer Ansatz. Dies gilt nicht, soweit die als ausgeschüttet geltenden offenen Rücklagen beim Anteilseigner (natürliche Person) als Einkünfte i.S.d. § 7 UmwStG steuerlich erfasst werden. Sie können durch einen entsprechenden Übernahmeverlust ausgeglichen werden. Zur Verhinderung von Missbräuchen ist ein Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG n.F. allerdings nicht anzusetzen, soweit der übernehmende Rechtsträger die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag erworben hat. Zu Einzelheiten vgl. IV.

Für den **Übernahmegewinn** gelten nach § 4 Abs. 7 UmwStG die Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens/Teileinkünfteverfahren für Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen. Die §§ 8b KStG, 3 Nr. 40 und 3c EStG sind unmittelbar anzuwenden. Die darin enthaltenen Sonderregelungen, wie etwa zum Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8b Abs. 3 KStG), sind zu beachten; damit ist der Übernahmegewinn

im Ergebnis zu 5 % körperschaftsteuerpflichtig. Dies gilt nicht für bestimmte Anteilseigner (z.B. „Finanzunternehmen“, Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen nach § 8b Abs. 7, 8 KStG). Wegen Einzelheiten vgl. VIII.

I. Wertverknüpfung

Der übernehmende Rechtsträger hat die auf ihn übergehenden Wirtschaftsgüter und sonstigen Bilanzansätze mit Wirkung zum steuerlichen Übertragungstichtag (§ 2 UmwStG) mit den Wertansätzen zu übernehmen, die die übertragende Körperschaft in deren steuerlicher Schlussbilanz (§ 3 UmwStG) angesetzt hat (Rn. 04.01 ff. UmwStE). Beispielhaft geht Rn. 04.01 UmwStE aber nur auf die Bilanzpositionen ein, die die Wirtschaftsguteigenschaft nicht erfüllen. Zu beachten ist, dass neben den bilanzierten Wirtschaftsgütern auch die normalerweise einem Passivierungsverbot (z.B. Drohverlustrückstellung) unterliegenden, aber in der steuerlichen Übertragungsbilanz der übertragenden Körperschaft zu Recht aktivierten Wirtschaftsgüter sowie die passivierten Verpflichtungen zu übernehmen sind. Zu der dann aber erforderlichen „Gegenkorrektur“ in der nächsten steuerlichen Schlussbilanz vgl. III. 4. und das BMF-Schreiben vom 24.06.2011, BStBl I 2011, 627.

Hierbei gelten die allgemeinen Grundsätze wie z.B. die Spiegelbildtheorie bei Beteiligungen an Personengesellschaften (Rn. 04.02 UmwStE). Dies bedeutet, dass Bilanzposten u.U. sowohl in der Gesamthandsbilanz als auch in der zu erstellenden Ergänzungsbilanz abzubilden sind, wenn in Fällen der Verschmelzung zur Aufnahme oder Abspaltung mit Aufnahme in eine bestehende Personengesellschaft im Zuge der Umwandlung Ergänzungsbilanzen zu bilden sind (so auch Pung, in: D/J/P/W, KStG, § 4 UmwStG (SEStEG) Tz. 13). Denn der bilanzielle Wertansatz eines Bilanzpostens in der steuerlichen Bilanz einer aufnehmenden Personengesellschaft ergibt sich aus der Gesamthandsbilanz einschließlich der Mehr- oder Minderwerte der Ergänzungsbilanz. Mangels Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für das Umwandlungssteuerrecht können Wahlrechte auch für die folgenden Bilanzstichtage unabhängig von den Ansätzen einer handelsrechtlichen „Umwandlungsbilanz“ angesetzt werden. Dies entspricht der Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, die umgekehrte Maßgeblichkeit durch das BilMoG vom 25.5.2009, BGBl I 2009, 1102 vollständig und ohne Einschränkung aufzuheben.

II. Erweiterte Wertaufholung – Beteiligungskorrekturgewinn

Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG sind – im Rahmen eines allgemeinen Wertaufholungsgebots in § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG – die Anteile des übernehmenden Rechtsträgers an der übertragenden Körperschaft zum steuerlichen Übertragungstichtag mit dem Buchwert anzusetzen, allerdings erhöht um steuerwirksame Abschreibungen, die in früheren Jahren vorgenommen worden sind, sowie um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, höchstens jedoch bis zum gemeinen Wert (Rn. 04.05 ff. UmwStE). Dieser sog. **Beteiligungskorrekturgewinn** ist nach allgemeinen Grundsätzen steuerpflichtig. Der UmwStE enthält hierzu allerdings kein Beispiel.

Die **Rechtswirkungen** sollen anhand folgendem Beispiel erläutert werden.

Beispiel:

Die gewinnträchtige A-GmbH wird in eine GmbH & Co. KG umgewandelt (Formwechsel oder Vermögensübertragung). Anteilseigner sind der Steuerinländer A und die inländische B-GmbH.

In den 90iger Jahren erfolgte eine steuerwirksame Teilwertabschreibung. Die A-GmbH hat einen Buchwert des Betriebsvermögens von 600.000 € bei einem gemeinen Wert des Gesamtunternehmens von 2,5 Mio. €. Anteilseigner war die Besitz KG bestehend aus A und der B-GmbH (zu je 50 %). Die Beteiligung wurde 1995 zu 1 Mio. € angeschafft, wegen einer steuerwirksamen Teilwertabschreibung im Jahr 1999 stehen die Anteile bei der Besitz KG vor der Umwandlung mit 200.000 € in der Steuerbilanz. Im Mai 2011 erfolgt eine Verschmelzung der A-GmbH auf die Besitz KG.

Lösung:

Aufgrund der Rückgängigmachung der steuermindernden Teilwertabschreibung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 UmwStG ergibt sich eine Erhöhung des laufenden Gewinns der Besitz KG in Höhe von 800.000 € Für die Gesellschafter wirkt sich das wie folgt aus:

Davon bei A (= natürliche Person) einkommensteuerpflichtig (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a Satz 2 EStG): 400.000 € (50 % von 800.000 €)	Davon bei der B-AG (= Körperschaft) körperschaftsteuerpflichtig (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG): 400.000 € (50 % von 800.000 €)
--	--

Entsprechend dem Grundgedanken der Wertaufholung (§ 6 EStG) sieht auch das UmwStG eine Begrenzung der Hinzurechnung (Deckelung) auf maximal die Höhe des gemeinen Werts vor. Diese Begrenzung greift aber im vorliegenden Beispiel nicht, da sich der Gesamtwert der A-GmbH auf 2.500.000 € beläuft, die Hinzurechnung aber nur 800.000 € beträgt.

Durch diese Wertaufholung und Nachversteuerung erhöht sich der Buchwert der Anteile an der A-GmbH um die hinzuzurechnenden 800.000 € (§ 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Dies hat wiederum zur Folge, dass ein Übernahmegewinn um 800.000 € geringer und ein Übernahmeverlust um 800.000 € höher ist (vgl. Rn. 04.27 UmwStE). Während dies bei einem im Inland ansässigen Gesellschafter regelmäßig keine Auswirkung hat (für beide Stufen gilt das Halbeinkünfte-/Teileinkünfteverfahren), tritt bei der B-GmbH eine Einmalbesteuerung ein. Die Wertaufholung ist voll steuerpflichtig (auch wenn z.B. wegen § 3c Abs. 2 EStG die Teilwertabschreibung sich nur anteilig auswirken kann, Rn. 04.08 UmwStE), während der Übernahmeverlust nicht abzugsfähig ist bzw. die Minderung beim Übernahme-gewinn sich nur im Rahmen der „5 %-Besteuerung“ auswirkt.

Nach der Rn. 04.07 UmwStE sollen dabei steuerwirksame Teilwertabschreibungen vor nicht voll steuerwirksamen Teilwertabschreibungen hinzuzurechnen sein, d.h. es greift die sog. Fifo-Methode. Eine eindeutige Reihenfolge ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass hinsichtlich der sich ergebenden vergleichbaren Rechtsfrage bei der Anwendung des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 a.F./§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F der BFH mit Urteil vom 19.8.2009, I R 2/09, BStBl II 2010, 760 anders entschieden hat. In diesem Urteil entschied der I. Senat, dass bei Wertaufholungen, bei denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Abschreibungen von Anteilen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind (...), diese zunächst mit den nicht steuerwirksamen und erst danach – mit der Folge der Steuerpflicht daraus resultierender Gewinne – mit den steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen sind. Insoweit ist eine abweichende Betrachtung im UmwStE schwer nachvollziehbar (so z.B. auch Bogenschütz, Ubg 2011, 393).

Zur Vermeidung eines Rechtsstreits hinsichtlich dieser Frage dürfte allerdings in der Praxis eine Umgehung des Problems erfolgen, als durch die Wahl des entsprechenden „späteren“ steuerlichen Übertragungstichtags (z.B. 1.1. des Folgejahres) und somit einer vorgehenden Wertaufholung in der letzten vorhergehenden Steuerbilanz i.S.v. § 60 Abs. 2 EStDV der Zeitpunkt der Wertaufholung durch den Steuerpflichtigen selbst bestimmt werden kann mit dem Ziel der Erfassung der Wertaufholung entsprechend des BFH-Urteils im Rahmen der laufenden Besteuerung. Damit würde diese Regelung im Umwandlungssteuererlass praktisch leerlaufen (so auch Bogenschütz, Ubg 2011, 393).

III. Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung (§ 4 Abs. 2 UmwStG)

1. Abschreibung

Hierbei ist zu differenzieren:

- **Buchwertansatz** bei der übertragenden Körperschaft

Der übernehmende Rechtsträger tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft auch hinsichtlich ihrer historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein (Rn. 04.09 UmwStE).

Die Vermögensübernahme ist insoweit keine Anschaffung (Rn. 04.14 UmwStE), so auch Bogenschütz, Ubg 2011, 393, obwohl dadurch ein gewisser Widerspruch zu Rn. 00.02 UmwStE entsteht. Dies ist aber Folge der Gesamtrechtsnachfolge.

• **Ansatz eines Zwischenwerts oder gemeinen Werts bei der übertragenden Körperschaft:**

Die Finanzverwaltung geht in Rn 04.10 UmwStE von folgenden Grundsätzen der AfA-Ermittlung aus:

a) Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG

AfA-Bemessungsgrundlage: Ausgangspunkt ist die bisherigen Bemessungsgrundlage, vermehrt um den Aufstockungsbetrag (= Differenz zwischen dem Buchwert der Gebäude unmittelbar vor Aufstellung der steuerlichen Schlussbilanz und dem Wert, mit dem die Körperschaft die Gebäude in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzt hat).

AfA-Satz: Grundsatz: bisheriger Prozentsatz. Ausnahme: Wird in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, kann die Absetzung für Abnutzung nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen werden;

b) in allen anderen Fällen (mit Ausnahme des Geschäfts-/Firmenwerts)

AfA-Bemessungsgrundlage: Wert, mit dem die Körperschaft die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzt hat.

AfA-Satz: nach der Restnutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter.

Das gilt auch für übergehende entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwerts. Die Restnutzungsdauer ist nach den Verhältnissen am steuerlichen Übertragungstichtag neu zu schätzen (BFH vom 29.11.2007, IV R 73/02, BStBl II 2008, 407).

c) Geschäfts- oder Firmenwert

Es gilt uneingeschränkt § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG. Hierbei gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung die sogenannte Einheitstheorie, d.h. bemessen sich die Absetzungen für Abnutzung wegen § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht nach der Restnutzungsdauer (für den dann bestehenden Altgeschäfts- oder Firmenwert. In diesen Fällen soll der Geschäfts- oder Firmenwert vielmehr nach der bisherigen Bemessungsgrundlage ggf. vermehrt um einen Aufstockungsbetrag einheitlich mit $\frac{1}{15}$ abzuschreiben sein.

Dies ist schwer verständlich, wenn man den Fall sieht, dass u.U. unmittelbar vor Aufstellung der steuerlichen Schlussbilanz bereits ein erst vor kurzem derivativ erworbener Geschäfts- oder Firmenwert vorhanden ist. Hier wäre es sachgerecht, die Absetzungen für Abnutzung wegen § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht nach der Restnutzungsdauer (für den dann bestehenden Altgeschäfts- oder Firmenwert, sondern wie bei b) nach der „Aufstockungsmethode“ abzuwickeln. Weshalb eine abweichende Beurteilung erfolgt, ergibt sich nicht aus dem UmwStE.

Die Werte nach a)–c) bilden (vorbehaltlich anderer Änderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) die Bewertungsobergrenze.

2. Verlustabzug bei Auslandsbetriebsstätten

Aufgrund der Personenbezogenheit des § 2a EStG a.F. bzw. § 2 AusInvG führt jegliche Umwandlung als Übertragung einer ausländischen Betriebsstätte auf einen anderen Rechtsträger zur Nachversteuerung früher nach § 2a Abs. 3 bzw. 4 EStG bis 1999 abgezogenen Verluste nach § 52 Abs. 3 EStG (Rn. 04.12 UmwStE) bereits bei der übertragenden Körperschaft. Insoweit entsteht ein laufender Gewinn.

3. Besonderheiten bei Unterstützungskassen (§ 4 Abs. 2 Satz 4 UmwStG)

Bei der Umwandlung einer Unterstützungskasse wird der Betriebsausgabenabzug der Zuwendungen an die Unterstützungskasse in der Rechtsform einer Körperschaft wieder rückgängig gemacht, soweit diese von der übernehmenden Personengesellschaft oder einem Mitunternehmer dieser Personengesellschaft getätigt wurden (Rn. 04.13 UmwStE).

4. Sonstige Folgen der Rechtsnachfolge

Die Finanzverwaltung stellt in Rn. 04.14 UmwStE folgende allgemeine Grundsätze auf:

- Die Vermögensübernahme stellt für Zwecke des § 6b EStG und des § 7g EStG keine begünstigte Anschaffung dar. Dem ist zuzustimmen, da durch eine Gesamtrechtsnachfolge kein Anschaffungsvorgang entsteht (so auch Bogenschütz, Ubg 2011, 393).
- Beim übernehmenden Rechtsträger werden Vorbesitzzeiten (z.B. § 6b EStG, § 9 Nr. 2a und 7 GewStG) angerechnet.
- Behaltefristen (§ 7g EStG bzw. InvZulG) werden durch den Übergang des Vermögens nicht unterbrochen.
- Es gelten die allgemeinen Anschaffungsgrundsätze, d.h. falsch angesetzte Wirtschaftsgüter sind z.B. in der Folgezeit unter Anwendung des § 5 EStG ertragswirksam aufzulösen. Ein in der steuerlichen Schlussbilanz nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG anzusetzender originärer Geschäfts- oder Firmenwert der übertragenden Körperschaft wird vom übernehmenden Rechtsträger aufgrund der Umwandlung angeschafft. „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellungen sind in der nächsten Bilanz zu egalisieren. Diesbezüglich erfolgt ein Verweis auf das BMF-Schreiben vom 24.6.2011 (BStBl I 2011, 627). Diese Aussage könnte im Widerspruch zur Entscheidung des BFH vom 16.12.2009, I R 102/08, BStBl II 2011, 566 stehen. In dieser Entscheidung hat der BFH in den Fällen der Schuldübernahme nach §§ 414 BGB/ Betriebsübernahme nach § 613a BGB die Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen, d.h. die Verknüpfung der Bewertung bei Anschaffung mit den Folgebewertungen hervorgehoben. Entsprechend darf nach der überwiegenden Auffassung in der Literatur (z.B. Bogenschütz Ubg 2011, 393) auch die Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs „Umwandlung“ nicht nachträglich durch die Versagung einer kontinuierlichen Folgebewertung umgekehrt werden. Der UmwStE stelle insoweit einen Nichtanwendungserlass zu der vorgenannten Entscheidung dar, welcher einer rechtlichen Grundlage entbehrt. Der **Grundsatz der Neutralität von Anschaffungsvorgängen** gelte auch für Wirtschaftsgüter bzw. Verbindlichkeiten, welche im Rahmen einer Umwandlung erworben und damit erstmals bilanziell erfasst werden. Auch insoweit würde der Bilanzenzusammenhang gebieten, einen bei der Umwandlung passivierten Posten in den Folgebilanzen nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen weiter zu passivieren. Dem kann nicht zugestimmt werden. In der für die Besteuerung maßgebenden Schlussbilanz des Erwerbers kommt der handelsrechtliche Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen jedoch nur insoweit zur Anwendung, als keine steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bestehen. Die Regelungen in § 5 Abs. 2a bis 4b, Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a und § 6a EStG sind zu beachten. In der ersten für die Besteuerung maßgebenden Schlussbilanz nach Übernahme von Verpflichtungen führt die Anwendung der steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte deshalb regelmäßig zu Gewinnen. Das handelsrechtliche Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4, Halbsatz 2 HGB kommt wegen der bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte nicht zur Anwendung (vgl. hierzu auch Urteil des BFH vom 27.01.2010, BStBl II 2010, 478, wonach das einen Gewinn verursachende Abzinsungsgebot für Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht zu beanstanden ist).

Beispiel:

Die XY-GmbH soll zum 31.12.00 auf die XY-KG verschmolzen werden. In ihrer Schlussbilanz sind grundsätzlich die gemeinen Werte darzustellen (Aktiva diverse: gemeiner Wert = Buchwert = 2 Mio. €; Firmenwert: gemeiner Wert: 2 Mio. €; nicht ausgewiesen wurde wegen § 5 Abs. 4a EStG der drohende Verlust aus einem für den Betrieb nutzlosen Mietvertrag in Höhe der noch zu zahlenden Mieten (1.500.000 €).

Lösung:

Die Schlussbilanz der XY-KG i.S.d. § 5 Abs. 1 EStG sowie die Werte i.S.d. § 3 Abs. 1 UmwStG stellen sich damit wie folgt dar:

Aktiva	Schlussbilanz 31.12.00 XY-GmbH		Passiva
Aktiva diverse	2.000.000 €	Eigenkapital	1.500.000 €
Firmenwert	2.000.000 €	Darlehen	1.000.000 €
		drohender Verlust	1.500.000 €
	4.000.000 €		4.000.000 €

Es kommt damit zu einem Übertragungsgewinn von 2 Mio. €.
Für die aufnehmende XY-KG gelten dann die oben dargestellten Grundsätze des BMF-Schreibens vom 24.06.2011. Dies bedeutet für XY-GmbH folgende Eröffnungsbilanz:

Aktiva	Eröffnungsbilanz 01.01.01 XY-KG		Passiva
Aktiva diverse	2.000.000 €	Eigenkapital	1.500.000 €
Firmenwert	2.000.000 €	Darlehen	1.000.000 €
		Verbindlichkeit (aus drohendem Verlust)	1.500.000 €
	4.000.000 €		4.000.000 €

In der steuerlichen Schlussbilanz sind jedoch die bilanzsteuerlicher Ansatz- und Bewertungsvorbehalte wieder zu beachten, sodass die Drohverlustrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen ist:

Aktiva	Schlussbilanz 31.12.01 XY-KG		Passiva
Aktiva diverse	2.000.000 €	Eigenkapital	3.000.000 €
Firmenwert	2.000.000 €	Darlehen	1.000.000 €
	4.000.000 €		4.000.000 €

Lediglich in dem Fall, dass es sich bei der übernommenen Verbindlichkeit um eine Pensionsrückstellung handelt, kommt es insoweit nicht zu einer Gewinnerhöhung i.H.d. Differenz zwischen dem steuerlichen Wert i.S.d. § 6a EStG und dem gemeinen Wert. Denn insoweit sehen §§ 3 Abs. 1 Satz 2, § 11 Abs. 1 Satz 2, 20 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG auch für den Fall des Ansatzes der gemeinen Werte und von Zwischenwerten für die Pensionsrückstellung zwingend den Ansatz nach § 6a EStG vor. Für diesen in der Praxis wichtigsten Fall droht damit für den Fiskus nicht entsprechende Steuermindereinnahmen aufgrund der Aufdeckung stiller Lasten (so auch Schönherr/Krüger, DStR 2010, 1709).

Bogenschtz, Ubg 2011, 393 weist allerdings auch auf das Folgeproblem der Behandlung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter hin. Folgt man konsequent der Beurteilung der Finanzverwaltung, wären diese steuerwirksam in der nächsten Schlussbilanz auszubuchen.

Aufstockungsbeträge in einer Ergänzungsbilanz für Mitunternehmerbeteiligungen sind fortzuführen.

IV. Übernahmeergebnis

1. Zuordnung der Anteile zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers

Ein Übernahmeergebnis ist nur für die Anteile zu ermitteln, die am steuerlichen Übertragungsstichtag zum Betriebsvermögen (einschließlich Sonderbetriebsvermögen) des übernehmenden Rechtsträgers gehören. Daher ist vorab die Zuordnung von Anteilen auch nach der Einlage- und Überführungsfiktion des § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG zu prüfen. Vgl. hierzu C.