

Florian Anderlik

#steuern**kompakt**

smart &
fokussiert

Umwandlungs- steuerrecht



SCHÄFFER
POESCHEL

Inhaltsverzeichnis

[Hinweis zum Urheberrecht](#)

[Impressum](#)

[Vorwort](#)

[Abkürzungsverzeichnis](#)

[1 Einführung](#)

[1.1 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes](#)

[1.2 Das Umwandlungsgesetz als Grundlage für
das Umwandlungssteuergesetz](#)

[1.2.1 Verschmelzungen \(§§ 2 ff UmwG\)](#)

[1.2.2 Formwechsel \(§§ 190 ff UmwG\)](#)

[1.2.3 Spaltungen \(§ 123 ff UmwG\)](#)

[1.2.3.1 Aufspaltung](#)

[1.2.3.2 Abspaltung](#)

[1.2.3.3 Ausgliederung \(§§ 174 ff UmwG\)](#)

[1.2.4 Vermögensübertragung \(§§ 174 ff
UmwG\)](#)

[1.3 Umstrukturierungen außerhalb des
Umwandlungssteuergesetzes](#)

[1.3.1 Anwachsung](#)

[1.3.2 Verschmelzung ausländischer
Kapitalgesellschaften](#)

[1.3.3 Realteilung einer
Personengesellschaft](#)

[1.4 Berührungspunkte mit anderen
Steuergesetzen](#)

[1.4.1 Umsatzsteuer](#)

[1.4.2 Grunderwerbsteuer](#)

[1.4.3 Gewerbesteuer](#)

[1.4.4 Erbschaft- und Schenkungssteuer](#)

[2 Anwendungsbereich und Rückwirkung](#)

2.1 Anwendungsbereich des

Umwandlungssteuergesetzes

2.1.1 Zivilrechtliche Wirksamkeit nach
ausländischem Recht (Rn. 01.23 UmwStE
2011)

2.1.2 Prüfung der Vergleichbarkeit (Rn.
01.24 UmwStE 2011)

2.1.3 Umwandlungsfähigkeit der beteiligten
Rechtsträger (Rn. 01.26 f UmwStE 2011)

2.1.4 Strukturmerkmale des
Umwandlungsvorgangs (Rn. 01.29
UmwStE 2011)

2.1.5 Sonstige Vergleichskriterien (Rn.
01.40 UmwStE 2011)

2.2 Rückwirkung § 2 UmwStG

2.2.1 Rückwirkung bei Verschmelzungen
und Spaltungen

2.2.2 Formwechsel i. S. d. § 9 UmwStG

2.2.3 Einbringungen

2.2.3.1 Einbringung in eine
Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG

2.2.3.2 Anteilstausch i. S. d. § 21
UmwStG

2.2.3.3 Einbringung in eine
Personengesellschaft nach § 24
UmwStG

2.2.3.4 Formwechsel einer
Personengesellschaft in eine
Kapitalgesellschaft i. S. d. § 25
UmwStG

2.2.4 Besonderheiten bei Umwandlungen
mit Rückwirkung

2.2.4.1 Ausscheidende Gesellschafter
(Rn. 02.20 ff UmwStE 2011)

2.2.4.2 Ausschüttungen im
Rückwirkungszeitraum (Rn. 02.25 ff

UmwStE 2011)

2.2.4.3 Sondervergütungen (Rn. 02.36

UmwStE 2011)

3 Einbringungen im Rahmen des UmwStG (§§ 20-25 UmwStG)

3.1 Anwendungsbereich

3.1.1 Sachliche Voraussetzungen

3.1.1.1 Einbringung in eine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 20 UmwStG

3.1.1.2 Anteilstausch i. S. d. § 21 UmwStG

3.1.1.3 Einbringung in eine Personengesellschaft

3.1.2 Persönliche Voraussetzungen

3.2 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 ff UmwStG)

3.2.1 Einbringungsgegenstand: Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil

3.2.2 Aufnehmender Rechtsträger: Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

3.2.3 Gegenleistung: Neue Anteile

3.2.4 Bewertungswahlrechte (§ 20 Abs. 2 UmwStG)

3.2.4.1 Ansatz mit den gemeinen Werten

3.2.4.2 Ansatz mit einem Zwischenwert

3.2.4.3 Ansatz mit dem Buchwert

3.2.5 Folgen der Ausübung des Bewertungswahlrechts

3.2.5.1 Wertverknüpfung

3.2.5.2 Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile

3.2.5.3 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft

3.2.6 Voraussetzungen für einen Ansatz unter dem gemeinen Wert

- 3.2.6.1 Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer beim aufnehmenden Rechtsträger**
- 3.2.6.2 Die Passivposten des eingebrachten Vermögens die Aktivposten nicht übersteigen**
- 3.2.6.3 Kein Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts bei der Veräußerung des eingebrachten Vermögens**
- 3.2.6.4 Beschränkung des Werts der Gegenleistung**
- 3.2.7 Zeitpunkt des Vermögensübergangs (§ 20 Abs. 5 UmwStG)**
- 3.2.8 Einbringungszeitpunkt (§ 20 Abs. 6 UmwStG)**
- 3.2.9 Verlustfortführung**
- 3.3 Einbringung von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft - Anteilstausch (§ 21 UmwStG)**
 - 3.3.1 Einbringungsgegenstand und aufnehmende Gesellschaft**
 - 3.3.2 Bewertungswahlrechte (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG)**
 - 3.3.3 Weitere Voraussetzungen für einen Ansatz unter dem gemeinen Wert**
 - 3.3.3.1 Qualifizierter Anteilstausch**
 - 3.3.3.2 Beschränkung des Werts der Gegenleistung**
 - 3.3.3.3 Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts**
 - 3.3.4 Folgen der Ausübung des Bewertungswahlrechts**
 - 3.3.4.1 Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile**

- 3.3.4.2 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft
- 3.4 Besteuerung der Anteilseigner (§ 22 UmwStG)
 - 3.4.1 Veräußerung der erhaltenen Anteile - Einbringungsgewinn I (§ 22 Abs. 1 UmwStG)
 - 3.4.2 Veräußerung der eingebrachten Anteile – Einbringungsgewinn II (§ 22 Abs. 2 UmwStG)
 - 3.4.3 Veräußerungsersatztatbestände (§ 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG)
 - 3.4.4 Verlagerung auf andere Anteile (§ 22 Abs. 7 UmwStG)
 - 3.4.5 Nachweispflicht (§ 22 Abs. 3 UmwStG)
 - 3.4.6 Nachweispflicht bei Rechtsnachfolge (§ 22 Abs. 6 UmwStG)
- 3.5 Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)
 - 3.5.1 Einbringungsgegenstand: Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil
 - 3.5.2 Aufnehmender Rechtsträger: Personengesellschaft
 - 3.5.3 Gegenleistung: Neue Anteile
 - 3.5.4 Bewertungswahlrechte (§ 24 Abs. 2 UmwStG)
 - 3.5.4.1 Ansatz mit den gemeinen Werten
 - 3.5.4.2 Ansatz mit einem Zwischenwert
 - 3.5.4.3 Ansatz mit dem Buchwert
 - 3.5.5 Folgen der Ausübung des Bewertungswahlrechts
 - 3.5.6 Zusätzliche Voraussetzungen für einen Ansatz unter dem gemeinen Wert
 - 3.5.6.1 Sicherstellung der Besteuerung beim aufnehmenden Rechtsträger aufgrund des Durchgriffsgedankens

**3.5.6.2 Beschränkung des Werts der
Gegenleistung**

**3.5.7 Missbrauchsvermeidung (§ 24 Abs. 5
UmwStG)**

3.5.8 Verlustfortführung

**3.6 Formwechsel einer Personengesellschaft in
eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§
25 UmwStG)**

**4 Umwandlungen im Rahmen des UmwStG (§§ 3-19
UmwStG)**

4.1 Anwendungsbereich

4.1.1 Sachliche Voraussetzungen

4.1.2 Persönliche Voraussetzungen

4.2 Verschmelzungsrichtung

**4.3 Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft
auf eine Personengesellschaft oder auf eine
natürliche Person (§§ 3-7 UmwStG)**

**4.3.1 Wertansätze in der steuerlichen
Schlussbilanz der übertragenden
Körperschaft (§ 3 UmwStG)**

4.3.1.1 Ansatz mit den gemeinen Werten

4.3.1.2 Ansatz mit einem Zwischenwert

4.3.1.3 Ansatz mit dem Buchwert

4.3.1.4 Voraussetzungen für einen

Ansatz unter dem gemeinen Wert

4.3.1.5 Betriebsvermögen beim

**aufnehmenden Rechtsträger (§ 3 Abs.
2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG)**

**4.3.1.6 Beschränkung oder Ausschluss
der Besteuerungsrechts**

**4.3.1.7 Keine Gegenleistung außer
Gesellschaftsrechte**

**4.3.2 Auswirkungen auf den Gewinn des
übernehmenden Rechtsträgers (§ 4
UmwStG)**

- 4.3.2.1 Beteiligungskorrekturgewinn (§ 4 Abs. 1 Satz 2 f UmwStG)**
- 4.3.2.2 Eintritt in die steuerliche Rechtstellung (§ 4 Abs. 2 f UmwStG)**
- 4.3.2.3 Behandlung des Übernahmeergebnisses (§ 4 Abs. 4 ff UmwStG)**
- 4.3.2.4 Steuerliche Wirkung des Übernahmeergebnisses**
- 4.3.3 Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft (§ 5 UmwStG)**
- 4.3.4 Konfusionsergebnis (§ 6 UmwStG)**
- 4.3.5 Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG)**
- 4.3.6 Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen (§ 8 UmwStG)**
- 4.4 Formwechsel in eine Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)**
- 4.5 Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft (§§ 11-13 UmwStG)**
 - 4.5.1 Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG)**
 - 4.5.1.1 Ansatz mit den gemeinen Werten**
 - 4.5.1.2 Ansatz mit dem Zwischenwert**
 - 4.5.1.3 Ansatz mit dem Buchwert**
 - 4.5.1.4 Zusätzliche Voraussetzungen für einen Ansatz unter dem gemeinen Wert**
 - 4.5.1.5 Besteuerung mit Körperschaftsteuer (§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG)**

- [4.5.1.6 Beschränkung oder Ausschluss der Besteuerungsrechts](#)
- [4.5.1.7 Keine Gegenleistung außer Gesellschaftsrechte](#)
- [4.5.2 Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft \(§ 12 UmwStG\)](#)
 - [4.5.2.1 Beteiligungskorrekturgewinn \(§ 12 Abs. 1 Satz 2 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 2 f UmwStG\)](#)
 - [4.5.2.2 Behandlung des Übernahmeergebnisses \(§ 12 Abs. 2 UmwStG\)](#)
 - [4.5.2.3 Steuerliche Wirkung des Übernahmeergebnisses](#)
 - [4.5.2.4 Kosten des Vermögensübergangs \(Rn. 12.05 i. V. m. 04.34 UmwStE 2011\)](#)
 - [4.5.2.5 Eintritt in die steuerliche Rechtstellung \(§ 12 Abs. 3 UmwStG\)](#)
 - [4.5.2.6 Behandlung des Übernahmefolgeergebnisses \(§ 12 Abs. 4 UmwStG\)](#)
 - [4.5.2.7 Vermögensübergang in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich \(§ 12 Abs. 5 UmwStG\)](#)
- [4.5.3 Das steuerliche Einlagenkonto i. S. d. § 27 KStG](#)
- [4.5.4 Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft \(§ 13 UmwStG\)](#)
 - [4.5.4.1 Ansatz gemeiner Werte \(§ 13 Abs. 1 UmwStG\)](#)
 - [4.5.4.2 Ansatz zu Buchwerten \(§ 13 Abs. 2 UmwStG\)](#)

4.5.4.3 Rechtsnachfolge (§ 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)

4.6 Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft (§ 15 UmwStG)

4.6.1 Der Teilbetriebsbegriff

4.6.2 Unterschied Abspaltung und Aufspaltung

4.6.3 Fiktive Teilbetriebe

4.6.4 Missbrauchsvermeidung (§ 15 Abs. 2 UmwStG)

4.6.4.1 Dreijähriges Bestehen des fiktiven Teilbetriebs (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)

4.6.4.2 Veräußerung an Außenstehende (§ 15 Abs. 2 Satz 2-4 UmwStG)

4.6.4.3 Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)

4.6.5 Verlustübergang (§ 15 Abs. 3 UmwStG)

4.6.6 Steuerliches Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG

4.7 Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG)

5 Checklisten

5.1 Allgemeines

5.2 Umwandlung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft/natürliche Person (Allein-Gesellschafter)

5.3 Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft

5.4 Auf- und Abspaltung von Körperschaften

5.5 GewSt für den 2. bis 5. Teil des UmwStG

**5.6 Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft,
eingetragene Genossenschaft**

**5.7 Einbringungen in eine Personengesellschaft
(§ 24 UmwStG)**

Glossar

Stichwortverzeichnis

Arbeitshilfen Online

Hinweis zum Urheberrecht

Alle Inhalte dieses eBooks sind
urheberrechtlich geschützt.
Die Herstellung und Verbreitung
von Kopien ist nur mit
ausdrücklicher Genehmigung
des Verlages gestattet.

Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft - Steuern - Recht
GmbH

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über [http://dnb.dnb.de/](http://dnb.dnb.de) abrufbar.

Print:	ISBN 978-3-7910-4844-4	Bestell-Nr. 13025-0001
ePub:	ISBN 978-3-7910-4845-1	Bestell-Nr. 13025-0100
ePDF:	ISBN 978-3-7910-4846-8	Bestell-Nr. 13025-0150

Florian Anderlik

#steuernkompakt Umwandlungssteuerrecht

1. Auflage, Oktober 2020

© 2020 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner

Lektorat: Petra Bandl

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group

Vorwort

Zum Thema Umwandlungssteuer gibt es bereits eine Reihe an Lehrbüchern. Warum also ein weiteres Buch zu diesem Thema? Die meisten Fachbücher sind meiner Meinung nach sehr komplex und für einen Leser, der nicht tief in der Materie steckt, schwer verständlich. Der Ansatz der neuen Reihe #steuernkompakt ist ein anderer als in der vorhandenen Fachliteratur: Diese Reihe bietet einen knappen, aber fundierten Überblick über das jeweilige Rechtsgebiet. Dabei liegt der Schwerpunkt auf einem praxisorientierten Einstieg, auf wichtigen Beratungsfragen und häufigen Fehlerquellen in der Mandatsbetreuung. Beispiele, Grafiken und Übersichten machen den Leser schnell fit im jeweiligen Steuerrechtsgebiet. Das Umwandlungssteuerrecht erfordert ein gutes Verständnis der Zusammenhänge. Deshalb wird in diesem Buch großen Wert daraufgelegt, die Systematik in einfachen Worten und mit möglichst wenigen Fachbegriffen aus der Wissenschaft zu erläutern. Ziel ist es, dass auch Interessierte mit steuerlichem Wissen, aber ohne Spezialwissen im Umwandlungssteuerrecht, die Materie verstehen können. Der Leser soll mit diesem Buch die Möglichkeit erhalten, grundlegende Sachverhalte erkennen und lösen zu können. Auch herausfordernde Sachverhalte sollen nach der Lektüre des Buches verstanden und mit Spezialisten auf diesem Gebiet diskutiert werden können, um zu einer Lösung zu kommen. Wichtig ist es, die richtigen Fragen zu stellen. Mit diesem Buch erhalten Sie die Möglichkeit, die Grundsystematik zu verstehen und genau die richtigen Fragen zur Lösung der Sachverhalte zu stellen.

Auf den ersten Blick erscheint das Umwandlungssteuerrecht den meisten wohl wie ein Buch mit sieben Siegeln. Sobald man jedoch die verschiedenen Vorgänge strukturiert betrachtet, ergibt sich eine in den Anwendungsfällen wiederholende Systematik, die im Einklang mit den anderen Steuergesetzen wie EStG, KStG und GewStG steht. Im vorliegenden Buch werden vor allem die grundlegenden Unterschiede zwischen Umwandlungen und Einbringungen dargestellt. Hat man sich erst einmal mit der Materie angefreundet, sind die meisten Fälle lösbar. Auch bei schwierigeren Fällen hilft es, sich auf die grundlegenden Gedanken im Umwandlungssteuerrecht zu besinnen.

Mit diesem Buch können Sie sich die Grundlagen dieser vielseitigen Thematik aneignen und einer erfolgreichen Anwendung des Gesetzes auf die Praxis sollte nichts mehr im Wege stehen.

* * *

Viel Spaß dabei!

Florian Anderlik

Im Oktober 2020

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
abw.	abweichend
abzgl.	abzüglich
AE	Anteilseigner
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BA	Betriebsausgabe
BewG	Bewertungsgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
div.	diverse
d. h.	das heißt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f	folgende
ff	fortfolgende
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz

Gfter	Gesellschafter
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
grds.	grundsätzlich
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
H	Hinweise
HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
HR	Handelsregister
HS	Halbsatz
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
InvStG	Investmentsteuergesetz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW S1	Gutachten zur Unternehmensbewertung
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lt.	laut
Mio.	Millionen
OHG	offene Handelsgesellschaft
p.a.	pro anno
PG	Personengesellschaft
PV	Privatvermögen
R	Richtlinie
REIT	real estate investment trust
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RS	Rückstellung
SBV	Sonderbetriebsvermögen
sog.	sogenannte
StB	Steuerbilanz
TB	Teilbetrieb
TEV	Teileinkünfteverfahren

u. a.	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgüter
z. B.	zum Beispiel

1 Einführung

Auf den Punkt gebracht

Im Gegensatz zu anderen Gesetzen ist beim Umwandlungssteuerrecht das Systemverständnis und der Zusammenhang der einzelnen Vorschriften unerlässlich. Daher ist die Einführung nicht nur eine Hinführung an das richtige Thema, sondern bereits die Grundlage, um die einzelnen Vorschriften zu verstehen.

Umwandlungssteuerrecht ist vom Grundprinzip her logisch und daher, wenn man einmal die Struktur verstanden hat, auch für komplizierte Vorgänge gut anwendbar. Es ist daher wichtig, sich mit der Systematik des Gesetzes auseinanderzusetzen. Da durch Umwandlungen auch die persönlichen Steuern der beteiligten Rechtsträger/natürlichen Personen berührt werden, ist die Kenntnis der einzelnen Steuerarten und bei Beteiligung von Personengesellschaften, deren spezielle Systematik, unerlässlich. Dieses Buch hat zum Ziel, ein grundlegendes Verständnis zum Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes zu schaffen, so dass die Handhabung des Großteils der Sachverhalte gelingen sollte.

Um ein gutes Verständnis zu erreichen, wird das Buch folgendermaßen gegliedert: Begonnen wird mit dem Aufbau und der Systematik des Umwandlungssteuergesetzes sowie dem Zusammenhang mit anderen Gesetzen. Danach wird der Anwendungsbereich mit den Besonderheiten und den Unterschieden bei den verschiedenen Einbringungen und Umwandlungen erläutert.

1.1 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes

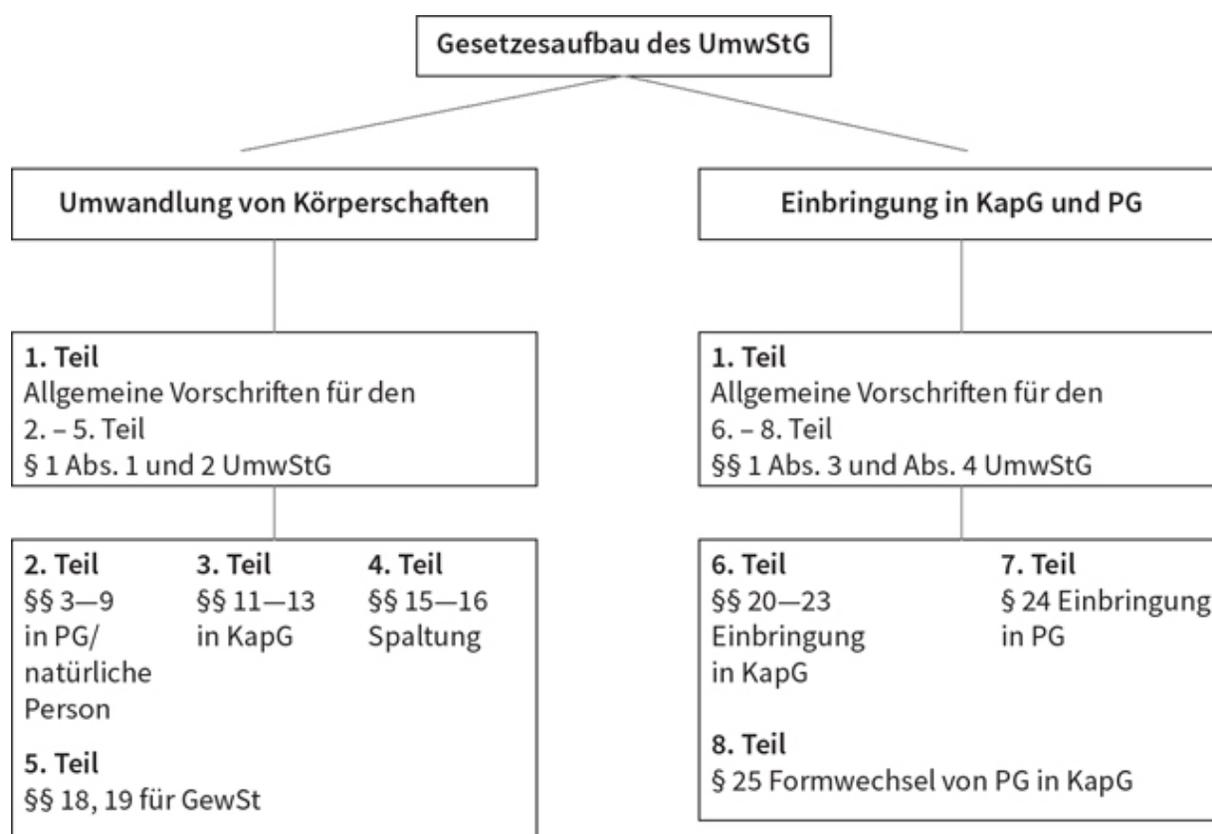
Das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) ist in zwei Themenbereiche zu gliedern; die Umwandlungen und die Einbringungen. Von Umwandlungen spricht man bei Verschmelzungen und Spaltungen (§§ 3–16 UmwStG), von Einbringungen bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG), dem Anteilstausch (§ 21 UmwStG) und bei Einbringungen in eine Personengesellschaft.

Während bei Umwandlungen i. S. d. UmwStG stets das Umwandlungsgesetz (UmwG) die zivilrechtliche Grundlage bildet, sind bei den Einbringungsvorgängen i. S. d. UmwStG sowohl Sachverhalte geregelt, die ihre zivilrechtliche Grundlage im UmwG haben, also mit Gesamtrechtsnachfolge erfolgen, als auch Einbringungen im Rahmen einer Einzelrechtsnachfolge (sog. Singularsukzession). Die zivilrechtliche Grundlage für die Einzelrechtsnachfolge findet sich in den verschiedenen Vorschriften des BGB, abhängig von der Art des übergehenden Vermögensgegenstandes oder Rechts. Der Schwerpunkt dieses Buches liegt im Steuerrecht und nicht im Gesellschaftsrecht. Ausführungen zum Umwandlungsgesetz finden sich daher nur, wenn es für umwandlungssteuerliche Fragen relevant ist.

Bei den im Umwandlungssteuergesetz geregelten Sachverhalten handelt es sich um eine abschließende Aufzählung. Eine analoge Anwendung des Gesetzes auf vergleichbare, aber nicht im Gesetz geregelte, Sachverhalte scheidet aus. Bei Fällen außerhalb des Rechtsbereichs des UmwStG, kommt es regelmäßig zur Aufdeckung der stillen Reserven, da die Vorschriften für den Tausch (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG), die verdeckte Einlage (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG) oder

die Einlage (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) den Ansatz mit dem Teilwert anordnen. Eventuell kommen andere Bewertungsvorschriften, die den Buchwertansatz anordnen (z. B. § 6 Abs. 3 EStG oder § 16 Abs. 3 Satz 2ff EStG) zur Anwendung. Dies ist im Einzelfall anhand der entsprechenden Voraussetzungen zu prüfen.

In der folgenden Abbildung wird der Aufbau des UmwStG dargestellt.



MERKE

Es ist wichtig, den Sachverhalt in die richtige Vorschrift einzuordnen. Da z. B. eine Verschmelzung steuerlich sowohl als Einbringungstatbestand als auch als

Umwandlungstatbestand beurteilt werden kann, sollte hierbei gleich zu Beginn der Arbeit die richtige Einordnung getroffen werden.

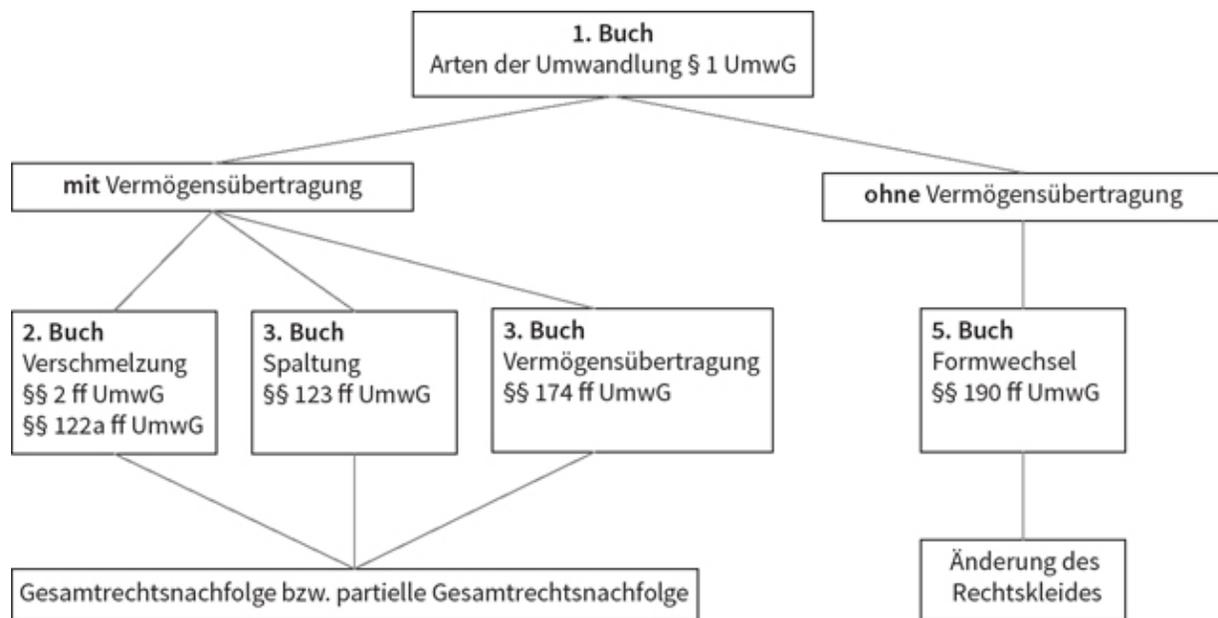
1.2 Das Umwandlungsgesetz als Grundlage für das Umwandlungssteuergesetz

Da bei Umwandlungen nicht nur das Steuerrecht eine wichtige Rolle spielt, findet sich in einer Vielzahl der Fälle hierfür die zivilrechtliche Grundlage im Umwandlungsgesetz (UmwG). Im UmwG ist eine Aufzählung aller zivilrechtlich zulässigen Umwandlungen, deren Voraussetzungen und Folgen dargestellt. Die anzuwendenden Normen finden sich in der nachfolgenden Übersicht.

Es ist somit bei Umwandlungen das Zivilrecht im Umwandlungsgesetz zu prüfen und das Steuerrecht im Umwandlungssteuerrecht.

Bei Einbringungen findet das Umwandlungsgesetz keine Anwendung, während die steuerlichen Folgen neben den Umwandlungen ebenfalls im Umwandlungssteuergesetz (§§ 20 ff UmwStG) behandelt werden. Zivilrechtlich findet sich die Gründung einer Personengesellschaft in den §§ 705 ff BGB und die Gründung einer GmbH in §§ 1 ff GmbHG. Einbringungen können aber auch in bestehende Gesellschaften erfolgen.

In folgender Abbildung wird der Aufbau des UmwG dargestellt.



Genauso wie im Steuerrecht handelt es sich bei den aufgeführten Umwandlungen um eine abschließende Aufzählung, die keine analoge Anwendung auf vergleichbare Sachverhalte duldet. Das bedeutet, dass nur die genannten Fälle unter den Anwendungsbereich des Gesetzes fallen. Nur zivilrechtlich wirksame Umwandlungen (Anwendbarkeit des UmwG) kommen als Grundlage für Umwandlungen i. S. d. UmwStG in Frage. Es finden sich im Umwandlungssteuererlass (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2 - S 1978-b/08/10001) (UmwStE 2011) hilfreiche Übersichten welche Gesellschaften miteinander umgewandelt werden können:

- Verschmelzungen nach UmwG, Rn. 01.10,
- Spaltungsmöglichkeiten nach UmwG, Rn. 01.17,
- Vermögensübertragungen nach UmwG, Rn. 01.19,
- handelsrechtlich zulässige Formwechsel, Rn. 01.12.

Nach diesen Übersichten der zivilrechtlich möglichen Umwandlungen, werden im Folgenden die einzelnen Umwandlungsvarianten genauer erläutert.

1.2.1 Verschmelzungen (§§ 2 ff UmwG)

Verschmelzung bedeutet, dass ein Rechtsträger ohne Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen anderen Rechtsträger oder eine natürliche Person übergeht. Der aufnehmende Rechtsträger kann bereits bestehen (Verschmelzung zur Aufnahme) oder zu diesem Zweck neu gegründet werden (Verschmelzung zur Neugründung). Die Gesellschaftsstruktur wird also vereinfacht, weil eine Gesellschaft wegfällt. Da keine Liquidation erfolgt, ist zivilrechtlich z. B. das Sperrjahr i. S. d. § 73 GmbHG ohne Bedeutung. Steuerlich braucht keine Auflösung und Abwicklung i. S. d. § 11 KStG erfolgen, bei Personengesellschaften keine Versteuerung i. S. d. § 16 EStG.

Bei allen Umwandlungen, die im UmwG geregelt sind, wird immer ein Vermögensübergang im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge stattfinden und das Vermögen geht als Ganzes über. Dies ist wesentlich unkomplizierter als ein Vermögensübergang im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge, da im Verschmelzungsvertrag keine Regelungen zu einzelnen Wirtschaftsgütern oder bestehenden Verträgen aufgenommen werden müssen. Die aufnehmende Gesellschaft tritt vollumfänglich in alle Rechte und Pflichten ein. Dies bedeutet aber auch, dass offene Schulden oder Ansprüche Dritter automatisch auf den Rechtsnachfolger übergehen.

BEISPIEL

Einzelrechtsnachfolge

A erwirbt von der X-GmbH ein Kfz. A erwirbt Eigentum durch Abschluss eines Kaufvertrags (§ 433 BGB) und anschließende Übereignung (§ 929 BGB). Bezüglich des Kfz tritt A jedoch nicht in alle Rechte und Pflichten der X-GmbH ein. Hat diese das Kfz z. B. noch nicht bezahlt, haftet A nicht für diese Verpflichtung.

BEISPIEL

(Partielle) Gesamtrechtsnachfolge (Sonderrechtsnachfolge)

Die A-GmbH wird auf die B-GmbH verschmolzen. Die B-GmbH tritt im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verschmelzung in einem Rechtsakt in alle Rechte und Pflichten der A-GmbH, somit auch in deren Verbindlichkeiten ein (§ 20 Abs. 1 UmwG).

1.2.2 Formwechsel (§§ 190 ff UmwG)

Der entscheidende Unterschied zur Verschmelzung ist, dass beim Formwechsel kein Vermögen übertragen wird. Man spricht nur von einer Änderung des Rechtskleides, da die Gesellschaft erhalten bleibt und nur ihre Hülle ändert. Dies hat vor allem zur Folge, dass im Handelsrecht keine Bewertung zum Zeitwert beim aufnehmenden Rechtsträger stattfinden kann und steuerlich mangels Vermögensübergang keine Grunderwerbsteuer (soweit Grundstücke vorhanden sind) ausgelöst wird. Ertragsteuerliche Folgen sind aber trotzdem zu ziehen, weshalb § 9 UmwStG beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auf die entsprechende Anwendung der §§ 3-7 UmwStG und beim

Formwechsel einer Personengesellschaft in einer Kapitalgesellschaft § 25 UmwStG auf die entsprechende Anwendung der §§ 20–23 UmwStG verweist.

1.2.3 Spaltungen (§ 123 ff UmwG)

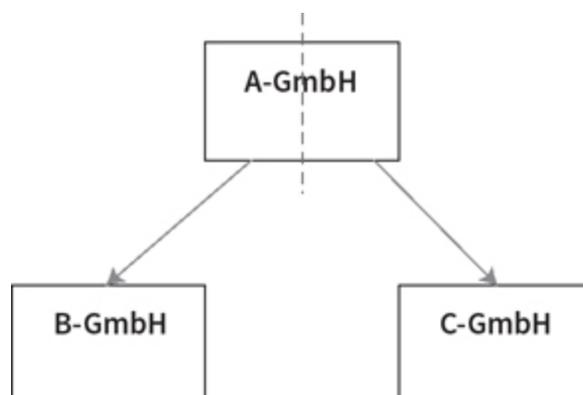
Bei Spaltungen sind drei Arten zu unterscheiden:

- Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG),
- Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG),
- Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG).

Im Folgenden werden die Unterschiede der verschiedenen Spaltungsarten dargestellt.

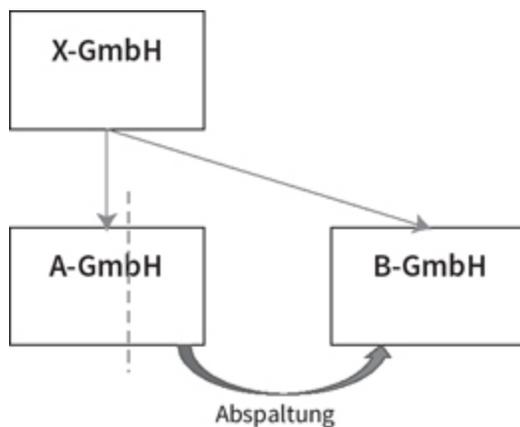
1.2.3.1 Aufspaltung

Bei der Aufspaltung geht der zu spaltende Rechtsträger unter. Das Vermögen geht in der Regel auf zwei aufnehmende Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über. Diese können bereits bestehen (Spaltung zur Aufnahme) oder für diesen Zweck neu gegründet werden (Spaltung zur Neugründung). Diesen Vorgang verdeutlicht die folgende Übersicht:



1.2.3.2 Abspaltung

Bei der Abspaltung wird nur ein Teil aus der zu spaltenden Gesellschaft abgespalten. Die ursprüngliche Gesellschaft bleibt mit dem Restvermögen bestehen. Das abgespaltene Vermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen neuen oder bereits bestehenden Rechtsträger über. Übersichtlich zeigt dies folgende Abbildung:



1.2.3.3 Ausgliederung (§§ 174 ff UmwG)

Bei der Ausgliederung wird nur ein Teil des Vermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere Gesellschaft übertragen. Hierbei kann es sich zivilrechtlich (nicht steuerlich i. S. d. § 15 UmwStG) auch um einzelne Vermögensgegenstände handeln. Dies hat zivilrechtlich den Vorteil, dass das übertragene Vermögen als Ganzes übergeht und keine vertraglichen Regelungen zu den einzelnen Rechtsverhältnissen oder Vermögensgegenständen getroffen werden müssen. Dies ist einfacher und spart Zeit und damit Geld.

Im Unterschied zur Auf- und Abspaltung bekommt die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft nicht der