

DISSMANN ORTH

**Universität Augsburg – Juristische Fakultät  
Lehrstuhl für Steuerrecht, Finanzrecht und öffentliches Recht**

**Vorlesungsveranstaltung  
Umwandlungssteuerrecht**

**Lehrbeauftragter:** RA/StB/FASStR Dr. Jochen Ettinger  
**Termine:** 09.06.2012, 23.06.2012, 30.06.2012, 21.07.2012

Copyright 2012 Dr. Jochen Ettinger

# Wichtige organisatorische Hinweise!!!

- bitte unbedingt schon in der ersten Stunde Gesetzestexte mitbringen (Umwandlungssteuergesetz und Umwandlungsgesetz)
- bitte unbedingt diese Power Point Präsentation ausgedruckt mitbringen

# Inhaltsübersicht

- Gründe für Umstrukturierungen
- Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz  
(gesellschaftsrechtliche und steuerliche Aspekte)
- Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungsgesetzes  
(gesellschaftsrechtliche und steuerliche Aspekte)
- Wiederholung ausgewählter Umstrukturierungsformen  
(Beispielfälle)

# A. Einleitung

- Gesellschaftsrechtliche Grundlagen sowie steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten von Umstrukturierungen
- Darstellung mit Schwerpunkt auf innerdeutschen Vorgängen, aber auch Grundzüge internationaler Sachverhalte

## B. Gründe für Umstrukturierungen

- Betriebswirtschaftliche Erwägungen (Verschlankung von Konzernstrukturen, Dezentralisierung von Funktionen)
- Finanztechnische Gründe (Umstrukturierung in Personenunternehmen)
- Vorbereitung eines Börsengangs/Zugang zum Kapitalmarkt
- Mitarbeiterbeteiligung
- Vermögensnachfolge
- Fortlaufende Suche nach der „optimalen Rechtsform“

# C. Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz

## I. Verschmelzungen

### 1. Wahl der Umstrukturierungsform, Alternativen zur Verschmelzung

#### a) Allgemeines

- Die Verschmelzung führt zu einer Unternehmenskonzentration
- Wesentliche Fälle z.B. Up-Stream Merger, „Fusion“

## b) Vergleichbare Alternativen sind zu prüfen

- Übertragung aller Einzelwirtschaftsgüter im Wege eines **Asset Deals**
- Zivilrechtlich ist zu beachten, dass die Zustimmung sämtlicher Vertragspartner und Gläubiger notwendig ist
- Gesellschaftsrechtlich ist die Frage zu stellen, wann die Geschäftsführungsorgane der übertragenen Gesellschaft für einen solchen Asset Deal die Zustimmung der Gesellschafterversammlung einholen müssen (Holmüller- und Gelatine-Grundsätze des BGH)

- Steuerlich wird der Asset Deal als realisierende Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern behandelt; ein entstehender Veräußerungsgewinn unterliegt beim übertragenen Unternehmen der laufenden Ertragsteuer
- Vergleichbar mit der Verschmelzung ist des weiteren die **Einbringung** eines Unternehmens oder einer Gesellschaft als Sacheinlage gegen Gewährung neuer Anteile an die einbringenden Personen oder Unternehmen
- Vorteil der Übertragung durch Einbringung gegenüber Verschmelzung: Einbringung kann zivilrechtlich mit sofortiger Wirkung bewirkt werden



- Gesellschaftsrechtlich ist bei Einbringungsvorgängen die Frage zu stellen, ob bei der einbringenden Gesellschaft nach deren Gesellschaftsvertrag bzw. nach den Grundsätzen der Holzmüller- und Gelatine-Grundsätze des BGH entsprechende Zustimmungen eingeholt werden müssen
- Steuerlich wird die Einbringung im Wege der Sacheinlage nach den §§ 20, 21, 24 UmwStG behandelt

## 2. Gesellschaftsrechtliche Aspekte von Verschmelzungen

### a) Begriff der Verschmelzung und Gesetzestechnik

- Folgende **Merkmale** zeichnen eine Verschmelzung aus:
  - Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer Rechtsträger als Ganzes
  - Auflösung des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger) ohne Abwicklung
  - Gesamtrechtsnachfolge des übernehmenden Rechtsträgers in die Rechtsstellung des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger)

- Grundsätzlich Anteilsgewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger)
- Die **Systematik des Umwandlungsgesetzes** ist so, dass speziellen Vorschriften zunächst allgemeine Regelungen vorangestellt werden (§§ 2 bis 38 UmwG)
- Es wird differenziert zwischen Verschmelzung durch Aufnahme und Verschmelzung durch Neugründung (§ 2 UmwG)
- Spezielle Verschmelzungsvorschriften (§§ 39 bis 122 UmwG)

## b) Verschmelzungsfähige Rechtsträger

- Nach § 3 UmwG bestimmt sich, welche Gesellschaftsformen überhaupt an einer Verschmelzung als übertragende oder übernehmende (neue) Rechtsträger beteiligt sein können
- Nicht verschmelzungsfähig sind danach Stiftungen, GbRs, stille Gesellschaften, natürliche Personen als übertragende Rechtsträger
- Möglich ist auch die sog. Mischverschmelzung, eine Verschmelzung, an der Rechtsträger verschiedener Rechtsformen beteiligt sind (§ 3 Abs. 4 UmwG)

## c) Ablauf einer Verschmelzung

- Zeitlich lassen sich drei wesentliche Phasen einer Verschmelzung unterscheiden:
  - Phase der Vorbereitung
  - Phase der Beschlussfassungen
  - Phase des handelsregisterlichen Vollzugs

### aa) Vorbereitungsphase

- Schlussbilanz des übertragenen Rechtsträgers zu erstellen, auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag

- Verschmelzung auch „danach“ möglich, dann jedoch Aufstellung einer eigenständigen Zwischenbilanz als Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers
- Frühzeitig muss zur Festlegung des späteren Umtauschverhältnisses eine Unternehmensbewertung stattfinden

## **bb) Verschmelzungsvertrag**

- Angabe des Zeitpunkts, von dem die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten (handelsrechtlicher Verschmelzungstichtag, § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG)

- Handelsrechtlicher Verschmelzungstichtag ist vom steuerrechtlichen Übertragungstichtag zu unterscheiden
- Folgen der Verschmelzung für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungen sowie über die insoweit vorgesehenen Maßnahmen sind aufzunehmen

### **cc) Verschmelzungsbericht**

- Verschmelzungsbericht nicht erforderlich, wenn sich alle Anteile des übertragenden Rechtsträgers in der Hand des übernehmenden Rechtsträgers befinden

- Verschmelzungsbericht ist entbehrlich, wenn alle Anteilseigner aller beteiligten Rechtsträger in notariell beglaubigter Form darauf verzichten (§ 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwG)

#### dd) Betriebsratsunterrichtung

- Betriebsrat muss mindestens **einen Monat** vor der Beschlussfassung über den Verschmelzungsvertrag informiert werden

#### ee) Verschmelzungsprüfung

- Auf Verschmelzungsprüfung kann verzichtet werden (§ 9 Abs. 3 i.V.m. § 8 Abs. 3 Satz 1 UmwG)



## ff) Ladung der betroffenen Gesellschafter

- Nach Gesellschaftsvertrag bzw. Gesetz, verzichtbar

## gg) Zustimmungsbeschlüsse

- Grundsätzlich erfolgt die Beschlussfassung mit **75-%-Mehrheit** (§§ 50 Abs. 1 UmwG)
- Ausnahmen: Personengesellschaften, wo grundsätzlich das Einstimmigkeitsprinzip gilt (§ 43 UmwG)
- Ist aufzunehmender Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft, ist u.U. ein Kapitalerhöhungsbeschluss erforderlich (§§ 54 f., 86 f. UmwG)

## hh) Handelsregisteranmeldungen

- Durch Registereintragung wird die Verschmelzung zivilrechtlich wirksam
- Unbedenklichkeitsverfahren (§ 16 Abs. 3 UmwG)

## d) Gläubigerschutz bei der Verschmelzung

- Gläubiger können nach § 22 UmwG Sicherheitsleistung für ihre gegen den übertragenden Rechtsträger bestehenden Forderungen verlangen

### 3. Steuerrechtliche Aspekte von Verschmelzungen

#### a) Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

##### aa) Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- Grundsätzlicher Ansatz aller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz zum **gemeinen Wert**
  
- Definition Gemeiner Wert: § 9 Abs. 2 BewG = Preis, der bei Veräußerung zu erzielen wäre, nach dem Willen des Gesetzgebers inklusive Gewinnaufschlag, aufzudecken auch stille Reserven in nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern

- Im Regelfall des verschmelzungsbedingten Übergangs von **Sachgesamtheiten** hat die Bewertung nach Umwandlungssteuererlass bezogen auf die Gesamtheit aller Aktiva und Passiva zu erfolgen (Referenzgeschäfte/IDWS-1/vereinfachtes Ertragswertverfahren, vgl. § 11 Abs. 2 BewG)
  
- Ansatz zum **Buchwert oder Zwischenwert** nur, wenn
  - die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen, und

- das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der übernehmenden natürlichen Person nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, und
- eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder nur in Gesellschaftsrechten besteht.

- Wenn eine nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung gewährt wird, kommt es insoweit zwingend zu einer anteiligen Gewinnrealisierung (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwG)
- Ist der übernehmende Rechtsträger eine Personengesellschaft, müssen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 UmwStG personenbezogen und gesondert geprüft werden
- Der Antrag auf Fortführung der Buchwerte oder Ansatz zum Zwischenwert ist vom übertragenden Rechtsträger zu stellen (§ 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)

- Der Antrag ist für alle Wirtschaftsgüter **einheitlich** zu stellen
- Keine Geltung des **Maßgeblichkeitsprinzips**
- Es hat auch nicht in den Bilanzen zu den Folgestichtagen eine sog. phasenverschobene eingeschränkte Wertaufholung zu erfolgen
- Beim Zwischenwertansatz sind alle Wirtschaftsgüter (inklusive Firmenwert) sofort gleichmäßig und verhältnismäßig (nach dem Verhältnis der stillen Reserven) aufzustocken (keine Geltung der Stufentheorie)

- Gestaltungsüberlegungen bei der Ausübung des Bewertungsansatzes:  
Verrechnung der Verlustvorträge und Zinsvorträge

**bb) Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft  
und deren Gesellschafter bzw. der übernehmenden natürlichen  
Person**

- Wertverknüpfung (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)
- Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden  
Rechtsträgers
- Steuerliche Verluste und Verlustvorträge sowie Zinsvorträge nach  
§ 4h EStG gehen – insoweit wie schon bisher – nicht auf den  
übernehmenden Rechtsträger über (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)



- Abschreibungsmethoden, die von dem übertragenden Rechtsträger gewählt wurden, sind beizubehalten (§ 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG); bei Ansatz über Buchwert wird die AfA-Bemessungsgrundlage aufgestockt (§ 4 Abs. 3 UmwStG)
- **Übernahmeergebnis:** Das Übernahmeergebnis wird steuerlich in zwei Schritten erfasst. Zunächst erfolgt im **ersten Schritt** eine Besteuerung der offenen Rücklagen des übertragenden Rechtsträgers in Form einer fingierten Ausschüttung (§ 7 UmwStG)
- Es hat insoweit ein Kapitalertragssteuerabzug nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfolgen, wobei die Kapitalertragssteuer mit dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Umwandlung, also den Zeitpunkt der Handelsregistereintragung, entsteht

- Sodann ist in einem **zweiten Schritt** ein Übernahmegewinn oder -verlust (Übernahmeergebnis) zu ermitteln (§§ 4 Abs. 4 und 5 UmwStG)
- Der Übernahmegewinn bleibt außer Ansatz, soweit er von der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Gesellschafterin der Personengesellschaft entfällt, da nach § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG die Regelungen des § 8b Abs. 2 KStG anwendbar sind
- Soweit natürliche Personen Gesellschafter der Personengesellschaft sind oder auf natürliche Personen verschmolzen wird, bleibt der Übernahmegewinn nach dem Teileinkünfte-verfahren zu 60 % steuerfrei (§ 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG i.V.m. §§ 3 Nr. 40, 3c EStG)

- Übernahmeverlust: Bleibt nach § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG außer Ansatz, soweit auf körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter entfallend. Soweit natürliche Personen beteiligt sind, ist der Übernahmeverlust zu 60 %, höchstens i.H.v. 60 % der fingierten Ausschüttung nach § 7 UmwStG zu berücksichtigen (§ 5 Abs. 6 UmwStG)
- Einlagefiktion (§ 5 UmStG, d.h. betroffene Anteile im Betriebsvermögen sowie Anteile i.S.v. § 17 EStG, nicht dagegen für Anteile unter 1 % im steuerlichen Privatvermögen)

- **Übernahmefolgegewinn durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten:** Zivilrechtlich zwingend eintretende Konfusion (d.h. Erlöschen Forderungen/Verbindlichkeiten) ist grundsätzlich ohne Folgen für den steuerlichen Gewinn. In dem Fall jedoch, in dem Forderungen und Verbindlichkeiten z.B. aufgrund von Teilwertabschreibungen mit unterschiedlichen Werten bilanziert sind, entsteht ein Übernahmefolgegewinn bzw. ein Übernahmefolgeverlust (§ 6 Abs. 1 UmwStG). Insoweit kann dann eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage beim übernehmenden Rechtsträger gebildet werden, die in drei Jahren zu je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen ist

- **Vereinfachtes Schema für die Berechnung** des Übernahmeergebnisses:

übergehende Wirtschaftsgüter zum Übernahmewert

./. Kosten für den Übergang (= Umwandlungskosten)

./. Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft nach

Beteiligungszuschreibungen

= Übernahmeergebnis erster Stufe (sog. Übernahmeergebnis I)

- Übernahmewert = Buchwert, Zwischenwert oder gemeiner Wert

- Aus dem Übernahmeergebnis I wird dann wie folgt das Übernahmeergebnis zweiter Stufe fortentwickelt:

Übernahmeergebnis I

./.  
Bezüge nach § 7 UmwStG

---

= Übernahmeergebnis zweiter Stufe (= Übernahmeergebnis)

---

---

### cc) Steuerliche Rückwirkung

- Handelsrechtlich ist nach §§ 17 Abs. 2 i.V.m. 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG eine Rückwirkung von bis zu acht Monaten möglich
- Nach § 2 Abs. 1 UmwStG ist auch eine steuerliche Rückbeziehung der Verschmelzung für bis zu acht Monate zulässig
- Einschränkungen der Rückwirkung nach § 2 Abs. 3 und 4 UmwStG

## **b) Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften (§§ 11 ff. UmwStG)**

### **aa) Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft**

- Ansatzwahlrecht: Grundsätzlich sind die übergehenden Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaften mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag kann ein Ansatz mit dem Buchwert oder Zwischenwert erfolgen (§ 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)
  
- Ansatzwahlrecht besteht nur insoweit, als
  - sichergestellt ist, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen und



- das Recht der Bundesrepublik Deutschland bzgl. der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
  - eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder nur in Gesellschaftsrechten besteht.
- Antrag auf Buchwertfortführung: Für das Stellen des Buchwertantrages gelten § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG entsprechend (§ 11 Abs. 3 UmwStG), Antrag ist von der übertragenden Körperschaft zu stellen, und zwar spätestens bis zur Einreichung der steuerlichen Schlussbilanz

## bb) Auswirkung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft

- Wertverknüpfung (§ 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)
- Besteuerung eines Übernahmegewinns/-verlusts: Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wird bei der übernehmenden Körperschaft ein Übernahmeergebnis fingiert, da sich aus der Differenz zwischen dem Buchwert sämtlicher Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die sämtlichen Wirtschaftsgüter der übertragenden Körperschaft übernommen werden, errechnet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das Übernahmeergebnis immer auf diese Weise zu ermitteln, unabhängig von der Beteiligungsquote, und unabhängig davon, ob es sich um eine Aufwärts-, Abwärts- oder Seitwärtsverschmelzung handelt.

- Übernahmeerwerb bleibt steuerlich außer Ansatz (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG), es ist jedoch § 8b KStG anwendbar, so dass Steuerfreiheit insoweit, als die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt war, im Ergebnis nur zu 95 % besteht (§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)
- Verlustvorträge und Zinsvorträge gehen unter (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)

## cc) Auswirkungen auf Ebene der Anteilseigner

- Nach § 13 Abs. 1 UmwStG gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft grundsätzlich als zum gemeinen Wert veräußert und die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zum **gemeinen Wert** angeschafft
  
- **Auf Antrag** sind die Anteile an der übernehmenden Körperschaft jedoch nach § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG mit dem **Buchwert** der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen, wenn
  - das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird oder
  - die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union bei einer Verschmelzung Art. 8 der Fusionsrichtlinie anzuwenden haben

- Das Wahlrecht nach § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG kann unabhängig davon ausgeübt werden, ob es tatsächlich zu einem Anteilstausch kommt oder nicht (weil etwa beim Side Stream Merger gesellschaftsrechtlich zulässig auf eine Kapitalerhöhung und damit eine Anteilsgewährung verzichtet wird)
- § 13 UmwStG ist auf Anteile im Betriebsvermögen und Anteile i.S.v. § 17 EStG anwendbar. Im Privatvermögen gehaltene Streubesitzanteile (< 1%) werden dagegen nach § 20 Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG behandelt

### c) Verschmelzungen von Personengesellschaften auf Personengesellschaften

- Verschmelzungen von Personengesellschaften auf Personengesellschaften werden nach Steuerrecht als Einbringungsvorgänge nach § 24 UmwStG angesehen (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG)
- Davon zu unterscheiden ist die Sondersituation einer Verschmelzung einer 100%igen Tochter-Personengesellschaft auf die Mutter-Personengesellschaft (Up-Stream-Merger), die Vermögensübertragung ist aber auch hier steuerneutral möglich (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG)

## II. Spaltungen

### 1. Wahl der Umstrukturierungsform einer Spaltung, Alternativen

- Spaltungen sind dekonzentrierende Maßnahmen, bei der Teile eines Unternehmens ausgelöst werden sollen
- Vergleichbare Effekte wie die Spaltung erzielt bei Personengesellschaften die Realteilung
- Vergleichbar auch Teilveräußerung durch Asset Deal oder Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter

## 2. Gesellschaftsrechtliche Aspekte von Spaltungen

### a) Begriff der Spaltung und Gesetzestechnik

- Die Spaltung ist im Umwandlungsgesetz in den §§ 123 bis 173 geregelt

### b) Varianten der Spaltung

- Aufspaltung: Unter der Aufspaltung wird die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers auf mindestens zwei bestehende oder im Zuge der Aufspaltung neu gegründete Rechtsträger verstanden (§ 123 Abs. 1 UmwG)



- Abspaltung: Bei der Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) bleibt der spaltende Rechtsträger im Übrigen als Rechtsobjekt überstehen und es wird nur ein Teil seines Vermögens auf eine bestehende Gesellschaft (Abspaltung zur Aufnahme) oder auf eine neu gegründete Gesellschaft (Abspaltung zur Neugründung) abgespalten
- Ausgliederung: Die Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) unterscheidet sich von der Auf- und Abspaltung dadurch, wer vom übernehmenden Rechtsträger Anteile erhält. Während bei der Aufspaltung und der Abspaltung die Anteilsinhaber des übertragenen Rechtsträgers neue Anteile erhalten, erhält der spaltende (= ausgliedernde) Rechtsträger bei der Ausgliederung selbst neue Gesellschaftsanteile.

### c) Spaltungsfähige Rechtsträger

- An einer Spaltung (Auf- oder Abspaltung) können als übertragende, übernehmende oder neue Rechtsträger teilnehmen:
  - Personenhandelsgesellschaften
  - Partnerschaftsgesellschaften
  - Kapitalgesellschaften
  - eingetragene Genossenschaften
  - eingetragene Vereine
  - genossenschaftliche Prüfungsverbände und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

- Sodann können im Spezialfall einer Ausgliederung als ausgliedernde (= übertragende) Rechtsträger zusätzlich teilnehmen:
- wirtschaftliche Vereine
  - Einzelkaufleute
  - Stiftungen
  - Gebietskörperschaften und
  - Zweckverbände

#### **d) Nicht-verhältnismäßige Spaltungen**

- Eine solche liegt dann vor, wenn die Anteilhaber am übernehmenden und übertragenen Rechtsträger nach Vollzug der Spaltung in unterschiedlichen Beteiligungsquoten beteiligt sind
- Spaltung zu Null ist ebenfalls möglich

#### **e) Grundsatz der sog. partiellen Gesamtrechtsnachfolge**

- Gesamtrechtsnachfolge bezogen auf die von der Spaltung betroffenen Einzelgegenstände (Einzelrechtsübertragung und Zustimmung von Gläubigern und Vertragspartnern grundsätzlich nicht erforderlich)

- Einzelgegenstände können übertragen werden (z.B. ein Grundstück, Forderungen, Verbindlichkeiten)
- Eingeschränkt wird diese Spaltungsfreiheit jedoch durch allgemeine Grundsätze (z.B. persönliche Mitgliedschaften wie die Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters an einer Personengesellschaft können ohne entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag oder die Zustimmung der Mitgesellschafter nicht einfach im Wege der Spaltung übertragen werden, ähnliches gilt für Dauerschuldverhältnisse und höchst persönliche Vertragsverhältnisse wie Treuhandverträge)

## f) Gläubigerschutz bei der Spaltung

- Nachhaftung ist nach § 133 Abs. 3 UmwG auf eine Dauer von fünf Jahren nach Bekanntmachung der Spaltung entsprechend §§ 19 Abs. 3, 125 Satz 1 UmwG beschränkt; betroffen sind vor dem Wirksamwerden der Spaltung begründete Verbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers
- Gläubiger kann Sicherheitsleistung verlangen (§ 125 Satz 1 UmwG i.V.m. § 22 UmwG)
- Kapitalaufbringungsvorschriften sind einzuhalten (§ 135 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)

## **g) Ablauf einer Spaltung im Falle der Aufspaltung und Abspaltung**

### **aa) Spaltungsvertrag bzw. Spaltungsplan**

- Gegenstände, die von der Spaltung betroffen, sind genau zu bezeichnen
- Auf Bilanzen und Inventare kann Bezug genommen werden
- Soweit Gegenstände nicht zugeordnet werden, gilt § 131 Abs. 3 UmwG, soweit nicht eine Auslegung des Spaltungsvertrages oder Spaltungsplanes etwas anderes ergibt

## bb) Spaltungsbericht

- Nach § 127 UmwG müssen die Vertretungsorgane der beteiligten Rechtsträger einen ausführlichen schriftlichen Bericht über die Spaltung erstellen. Der Spaltungsbericht kann nach §§ 8 Abs. 3, 125 Satz 1 UmwG unterbleiben, wenn alle Anteilsinhaber aller beteiligten Rechtsträger hierauf in notariell beurkundeter Form verzichten oder der spaltende Rechtsträger auf seinen alleinigen Gesellschafter abspaltet (Up-Stream-Abspaltung an dem 100%-Gesellschafter) oder ausgliedert.



### **cc) Spaltungsprüfung**

- Es hat ggf. eine Spaltungsprüfung zu erfolgen, §§ 125 Satz 1 i.V.m. § 9 UmwG. Auf die Prüfung kann nach §§ 9 Abs. 3, 125 Satz 1 i.V.m. § 8 Abs. 3 UmwG verzichtet werden

### **dd) Spaltungsbeschlüsse, Zustimmungserklärungen**

- 75-%-Mehrheit für die Spaltungsbeschlüsse (§§ 125 Satz 1, 50 Abs. 1, 65 Abs. 1 UmwG)

### **ee) Registereintragung**

- Die Eintragung führt zum Übergang des entsprechenden Vermögens durch partielle Gesamtrechtsnachfolge (§ 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG)

## **h) Ablauf der Spaltung im Falle der Ausgliederung**

- Die Ausgliederung ist zwar gesetzlich ein Unterfall der Spaltung, es ergeben sich z.T. gewisse Modifikationen zu den allgemeinen Normen des Spaltungsrechts (siehe z.B. §§ 152 ff. UmwG)

## **3. Steuerliche Aspekte von Auf- und Abspaltung**

### **a) Auf- und Abspaltungen zwischen Körperschaften untereinander**

#### **aa) Entsprechend der Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG**

- Schlussbilanz für das übergehende Vermögen daher grundsätzlich den gemeinen Wert

- Auf Antrag Buchwert oder Zwischenwert

## bb) Doppeltes Teilbetriebserfordernis

- § 11 Abs. 2 UmwStG sowie § 13 Abs. 2 UmwStG nur anzuwenden, wenn auf die übernehmende Kapitalgesellschaft oder die übernehmenden Kapitalgesellschaften ein Teilbetrieb übertragen wird und, im Falle der Abspaltung, bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt, und zwar auch für reine Inlandssachverhalte, ein **europäischer Teilbetriebsbegriff** (Art. 2 lit. j) Fusionsrichtlinie). Rechtsprechung des EuGH/BFH insoweit derzeit dürftig.

- Teilbetrieb ist **definiert** als Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen.
- Nach aktuellem Teilbetriebsverständnis der Finanzverwaltung sind zum einen Wirtschaftsgüter, denen eine funktional herausragende Bedeutung zukommt, daneben aber auch „*sämtliche nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter*“ einem der Teilbetriebe zuzuordnen. Erst für danach verbleibende Wirtschaftsgüter besteht ein Zuordnungswahlrecht zu jedem der vorhandenen Teilbetriebe.
- Die Rechtsfigur des Teilbetrieb im Aufbau wird von der Finanzverwaltung nicht mehr anerkannt.

- Mitunternehmeranteile oder die 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sind sog. fiktive Teilbetriebe (§ 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG)
- Als fiktive Teilbetriebe gelten nach der genannten Vorschrift Mitunternehmeranteile und – nach Rechtsprechung des BFH – auch Teile von Mitunternehmeranteilen
- Zeitpunkt der Erfüllung des Teilbetriebserfordernisses: Nach Auffassung der Finanzverwaltung bereits zum steuerlichen Übertragungstichtag (= deutliche Erschwernis der Gestaltung von rückwirkenden Spaltungsvorgängen)
- Wird das doppelte Teilbetriebserfordernis nicht erfüllt, ist auf Ebene der übertragenden Körperschaft der Buchwert- oder Zwischenwertansatz nicht möglich, und es werden insoweit stille Reserven realisiert (offen: Rechtsfolge, wenn nur unwesentliche Wirtschaftsgüter falsch zugeordnet wurden?)

- Wird das doppelte Teilbetriebserfordernis nicht erfüllt, ist auf Ebene der Anteilseigner zwingend ein Anteilstausch zu gemeinen Werten vorzunehmen und es werden auch insoweit stille Reserven realisiert
- Auf Anteilseigner-Ebene besteht bei Vorliegen der Voraussetzungen des doppelten Teilbetriebserfordernisses ein eigenständiges Wahlrecht
- Als Gestaltungsalternative zur Spaltung kommt daher häufig die Ausgliederung in Betracht, weil nämlich bei dieser egal ist, ob das zurückbleibende Vermögen Teilbetriebs-Qualität hat oder nicht

### cc) Missbrauchstatbestände nach § 15 Abs. 2 UmwStG

- Nach § 15 Abs. 2 UmwStG ist § 11 Abs. 2 UmwStG nicht anwendbar, wenn
  - Mitunternehmeranteile und 100%-Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (also fiktive Teilbetriebe) innerhalb eines Zeitraums von **drei Jahren** vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb waren, erworben oder aufgestockt wurden, oder

- durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird oder die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Davon ist kraft Gesetzes auszugehen, wenn innerhalb von **fünf Jahren** nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer der an der Spaltung beteiligten Körperschaften, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden, oder



- bei einer Trennung von Gesellschafterstämmen die Beteiligungen an der übertragenden Körperschaft nicht mindestens **fünf Jahre** vor dem steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben.
- Nicht-verhältnismäßige Spaltung stellt selbst im Extremfall der Spaltung zu Null keinen Verstoß gegen § 15 Abs. 2 UmwStG dar (da keine Übertragung an Nicht-Gesellschafter!)

#### dd) Verlustvorträge

- Bei einer Aufspaltung gehen Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft komplett unter
- Bei einer Abspaltung mindert sich der verbleibende Verlustvortrag der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht

## **b) Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften**

- Es gelten die §§ 3 – 8, 10 und 15 UmwStG entsprechend (§ 16 Satz 1 UmwStG)

## **c) Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften auf andere Personengesellschaften**

- Steuerlich wird dieser Fall von § 24 UmwStG geregelt (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG)

## **d) Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften auf Kapitalgesellschaften**

- Steuerlich wird dieser Fall ebenfalls als Einbringung behandelt und in § 20 UmwStG geregelt (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG)

## 4. Steuerliche Aspekte von Ausgliederungen

- Ausgliederung wird steuerlich als Einbringung behandelt
- Ausgliederung von Unternehmensteilen auf eine Kapitalgesellschaft als übernehmenden Rechtsträger ist von § 20 UmwStG erfasst (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG)
- Ausgliederung von Unternehmensteilen auf eine Personengesellschaft ist von § 24 UmwStG erfasst (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG)

## III. Formwechsel

### 1. Wahl der Umstrukturierungsform, Alternativen

- Änderung des Rechtskleides
  
- Bei der Wahl eines Formwechsels nach dem Umwandlungsgesetz sind aber auch Alternativen, die zu ähnlichen Ergebnissen führen, in Betracht zu ziehen:
  - Rechtsformwechsel zwischen Personengesellschaften außerhalb des Umwandlungsgesetzes
  - Anwachsung
  - Verschmelzung

## 2. Gesellschaftsrechtliche Aspekte eines Formwechsels

### a) Begriff des Formwechsel und Gesetzestechnik

- In den §§ 190 bis 213 UmwG ist ein allgemeiner Teil vorangestellt
- In den §§ 214 bis 304 UmwG sind spezielle Vorschriften geregelt
- Grundsatz der Personenidentität der beteiligten Gesellschafter
- Rechtliche Identität des Rechtsträgers

## b) Formwechselfähige Rechtsträger

- Nach § 191 Abs. 1 UmwG ist der Formwechsel möglich für die folgenden Rechtsträger/formwechselnden Rechtsträger:
  - Personenhandelsgesellschaften
  - Partnerschaftsgesellschaften
  - Kapitalgesellschaften
  - eingetragene Genossenschaften
  - rechtsfähige Vereine
  - Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
  - Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts

- Welche Gesellschaftsform Rechtsträger nach dem Formwechsel (Zielrechtsträger) sein kann, bestimmt sich nach § 191 Abs. 2 UmwG. Zielrechtsträger können danach nur sein:
- Gesellschaften bürgerlichen Rechts
  - Personenhandelsgesellschaften
  - Partnerschaftsgesellschaften
  - Kapitalgesellschaften
  - eingetragene Genossenschaften

## c) Ablauf eines Formwechsel

- aa) Umwandlungsbeschluss: Mindestmehrheit von 75 %  
(§§ 233 Abs. 2, 240 Abs. 1, 262 Abs. 1, 275 Abs. 3 UmwStG)
- bb) Umwandlungsbericht nach § 192 Abs. 1 UmwStG; es besteht die Möglichkeit darauf zu verzichten (§ 192 Abs. 3 UmwStG)
- cc) Betriebsratsunterrichtung (§ 194 Abs. 2 UmwStG)
- dd) Ladung der betroffenen Gesellschafter (nach Gesetz/Gesellschaft)



- ee) Einhaltung der Gründungsvorschriften (§ 197 UmwStG):  
Mindestnennkapital des Zielrechtsträgers ( § 254 Abs. 1 bis 3 i.V.m. § 220 Abs. 1 UmwG); ggf. daher vorhergehende Kapitalherabsetzung oder Gesellschaftereinlagen
  
- ff) Handelsregisteranmeldung (§ 198 Abs. 1 UmwG i.V.m. § 201 UmwG)

#### **d) Gläubigerschutz beim Formwechsel, Angebot zur Barabfindung**

- Anspruch auf Sicherheitsleistung (§§ 204, 22 UmwG)
  
- Anspruch von Anteilsinhabern, die gegen den Umwandlungsbeschluss Widerspruch erklärt haben, auf Anbietung ihrer Anteile gegen angemessene Barabfindung (§§ 207 ff. UmwG)

### **3. Steuerliche Aspekte eines Formwechsels**

#### **a) Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften**

- §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG entsprechend anzuwenden (§ 9 Satz 1 UmwStG)
- Bis zu 8monatige Rückwirkung möglich (§ 9 Satz 3 UmwStG)

## **b) Formwechsel von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften**

- §§ 20 bis 23 UmwStG gelten entsprechend (§ 25 Satz 1 UmwStG)
- Bis zu 8monatige steuerliche Rückwirkung möglich (§§ 25 Satz 2, 9 Satz 3 UmwStG)

## **c) Formwechsel von Personengesellschaften in andere Personengesellschaften**

- Formwechsel von Personenhandelsgesellschaften in andere Personenhandelsgesellschaften: Es liegt weder ein Einbringungsvorgang nach § 24 UmwStG (kein Anteilstausch noch eine Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung nach § 16 UmwStG (Fortführung in anderem Rechtskleid) vor; der Vorgang ist ertragsteuerlich irrelevant.

- Formwechsel von Personengesellschaften in andere Personengesellschaften, bei denen steuerlich ein Übergang vom Betriebsvermögen in Privatvermögen oder umgekehrt vorliegt: Betriebseröffnung (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 5 EStG) oder Betriebsaufgabe (§ 16 Abs 3 EStG) gegeben

#### **d) Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften anderer Rechtsform**

- Hier ändert sich nur das Rechtskleid, steuerlich verbleibt es bei demselben Steuerregime der Besteuerung als Kapitalgesellschaft

### **e) Grunderwerbsteuer beim Formwechsel**

- Auch grunderwerbsteuerlich ändert sich nur das Rechtskleid
- Keine Grunderwerbsteuer sowohl bei homogenen wie auch bei heterogenen Formwechsel

# D. Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungsgesetzes

## I. Einführung

- Diese Umstrukturierungen erfolgen nach den allgemeinen zivil- und gesellschaftsrechtlichen Regelungen, können aber oftmals wirtschaftlich vergleichbare Resultate wie Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz erreichen
- Trotzdem bestehen jedoch auch wesentliche Unterschiede in der rechtlichen Gestaltung und der steuerlichen Folgen

## II. Entscheidungsfaktoren bei der Wahl der Umstrukturierungsmethode

- Die Entscheidung, ob eine Umstrukturierung nach den Regeln des Umwandlungsgesetzes oder nach allgemeinen Vorschriften erfolgen soll, ist immer einzelfallbezogen

### 1. Einzelrechtsnachfolge oder Gesamtrechtsnachfolge

- Gesamtrechtsnachfolge bietet zwei wesentliche Vorteile:
  - Einholung von Zustimmungen der Vertragspartner bzw. Gläubiger ist nicht notwendig
  - Sachenrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz muss nicht beachtet werden

- Als Nachteil der umwandlungsgesetzlichen Gesamtrechtsnachfolge kann angesehen werden, dass der Rechtsübergang gemäß §§ 20 Abs. 1, 131 Abs. 1 UmwG erst mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister erfolgt, deren Zeitpunkt nicht im Voraus bestimmbar ist
- Eine Umstrukturierung nach dem Umwandlungsgesetz bietet sich daher an, wenn viele unterschiedliche Vermögensgegenstände, insbesondere Grundstücke oder auch Verträge bzw. Dauerschuldverhältnisse, auf einen neuen Rechtsträger übertragen werden sollen und es nicht erforderlich ist, dass die dingliche Übertragung ohne zeitliche Verzögerung wirksam wird
- Umgekehrt kann eine Umstrukturierung nach den allgemeinen Vorschriften sinnvoll sein, wenn das Eigentum nur an wenigen Vermögensgegenständen zu einem bestimmten Stichtag übertragen werden soll



## 2. Entscheidungskompetenz und Informationspflichten

- Bei Umstrukturierungsvorgängen nach dem Umwandlungsgesetz besteht gesetzlich vorgeschrieben grundsätzlich qualifizierte Mehrheit von 75 % und umfassende Berichts- und sonstige Formalerfordernisse
- Bei Umstrukturierungen nach allgemeinen Vorschriften bestehen derartige Form- und Zustimmungserfordernisse dagegen grundsätzlich nicht

### **3. Nachhaftung des übertragenden Rechtsträgers, Gläubigerschutz**

- Explizite Regelungen zu Nachhaftung und Gläubigerschutz nur bei Umstrukturierungen nach dem Umwandlungsgesetz
- Für Umstrukturierungen nach den allgemeinen Vorschriften existiert dagegen kein vergleichbarer Gläubigerschutz

## 4. Kostenfaktor

- Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz müssen notariell beurkundet werden
- Umstrukturierungen nach allgemeinen Vorschriften können dagegen häufig formfrei erfolgen

## III. Einbringungsvorgänge

### 1. Allgemeines

- Die Vermögensübertragung bei Einbringungsvorgängen kann dabei entweder durch Gesamtrechtsnachfolge oder durch Einzelrechtsübertragung erfolgen
- Als Einbringung können alle Vermögensübertragungen auf eine Kapital- oder Personengesellschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge verstanden werden, die durch eine bereits bestehende oder zukünftige Gesellschafterstellung des einbringenden Rechtssubjekts motiviert sind und für die als Gegenleistung entweder Anteile am aufnehmenden Rechtsträger gewährt werden oder aber keine Gegenleistung erfolgt

## 2. Rechtsgeschäftliche Übertragung von Vermögensgegenständen im Rahmen einer Einbringung

- Das Eigentum an jedem Vermögensgegenstand muss einzeln und nach den jeweiligen gesetzlichen Regelungen übertragen werden
- Schuldübernahme bzgl. Verbindlichkeiten (Zustimmung Gläubiger erforderlich, §§ 414, 415 Abs. 1 BGB)
- Vertragsübernahme bzgl. laufender Vertragsbeziehungen
- Wenn ein kompletter Betrieb oder Betriebsteil eingebracht wird, ist § 25 HGB zu beachten (wegen Firmenübernahme; Rechtsfolgen = gesetzlicher Schuldbeitritt)

- Sachenrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz zu beachten
- Bezugnahme auf Bilanzen allein problematisch
- Bilanzen sind daher regelmäßig um Inventarlisten, Anlagevermögenspiegel und Aufstellungen zu ergänzen

### **3. Gesellschaftsrechtliche Aspekte von Sacheinlagen**

#### **a) Sacheinlagen bei Personengesellschaften**

- Bei Sacheinlagen muss der Gegenstand der Einlage im Gesellschaftsvertrag ausreichend bestimmt sein
- Keine registergerichtliche Kontrolle, sondern Grundsatz der realen Kapitalaufbringung

## **b) Sacheinlagen bei Kapitalgesellschaften**

- Komplexer als bei Personengesellschaften, da registergerichtliche Kontrolle
- Beratungsnachweis nötig (WP-Gutachten)

## **4. Einbringung aus Gesellschaften („Ausgliederungen im weiteren Sinn“)**

- Ebene, von der das einzubringende Vermögen stammt, ist gesellschaftsrechtlich ebenfalls zu betrachten

- Aus Sicht der einbringenden Gesellschaft handelt es sich um einen Vorgang, der wirtschaftlich mit einer Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG vergleichbar ist
- Jeweils zu prüfen ist, ob und in welcher Form die Gesellschafter der ausgliedernden Gesellschaft an der Einbringung beteiligt werden müssen

#### **a) Ausgliederung aus einer AG**

- Eine originäre Zuständigkeit der Hauptversammlung für Geschäftsführungsentscheidungen ist gesetzlich nicht vorgesehen
- Holzmüller-Entscheidung (BGH, NJW 1982, 1703): Ungeschriebene Hauptversammlungskompetenz bei Übertragung des wertvollsten Teils des Gesellschaftsvermögens (ca. 80 %) auf Tochtergesellschaft, Abschwächung des Einflusses der Hauptversammlung



- Gelatine-Entscheidungen (BGH NZG 2004, 571 und 575: (Bestätigung, dass Versammlungszuständigkeit nur bei wirklich wesentlichen Fällen nötig ist, nicht schon z.B. bei 10 % oder 50 % Bedeutung bezogen auf das Gesellschaftsvermögen)
- Qualifizierte Mehrheit von 75 % nötig, falls HV entscheiden muss

## **b) Ausgliederung aus einer GmbH**

- Bei der GmbH ist die Gesellschafterversammlung das oberste Organ mit einer umfassenden Letztentscheidungskompetenz auch für das „Tagesgeschäft“

- Gesellschafterversammlung muss über außergewöhnliche und bedeutende Maßnahmen entscheiden
- Gesellschafterversammlung ist bei sämtlichen Ausgliederungen, die nicht vollkommen unwesentlich sind, entscheidungsbefugt
- Grundsätzlich Beschlussfassung mit einfacher Mehrheit

### **c) Ausgliederung aus einer Personengesellschaft**

- Zustimmung sämtlicher Gesellschafter zu außergewöhnlichen Rechtsgeschäften erforderlich (= gegeben bei Umstrukturierungsvorgängen)

## 5. Steuerliche Behandlung von Einbringungen

### a) Allgemeines

- Regelung in den §§ 20 ff. UmwStG
- Zu unterscheiden drei Anwendungsfälle (§ 20, § 21 und § 24 UmwStG)

### b) Einbringungen nach § 20 UmwStG

#### aa) Anwendungsfälle des § 20 UmwStG

- § 20 UmwStG erfasst die folgenden Fälle:

- Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Sachgründung bzw. Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage bei einer bereits bestehenden Kapitalgesellschaft
- Ausgliederung von Vermögen aus einer Personengesellschaft oder dem Vermögen eines Einzelkaufmanns auf eine Kapitalgesellschaft (§ 123 Abs. 3 UmwG)

- Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (§ 190 UmwG)
  - Verschmelzung einer Personenhandelsgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft (§ 2 UmwG)
- Dabei ist es irrelevant, ob der zivilrechtliche Vorgang im Wege der Einzelrechtsnachfolge (so die Sacheinlage) oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (so der Fall der Verschmelzung) erfolgt

## bb) Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 UmwStG

- Einbringungsgegenstand: Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, Teil eines Mitunternehmeranteils
- Es ist erforderlich, dass die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen mit eingebracht werden
- Forderungen und Verbindlichkeiten gehören dabei nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen in diesem Sinne, so dass diese zurückbehalten werden können

- Neutrale Wirtschaftsgüter können zurückbehalten werden
- Wesentliche Betriebsgrundlagen, die bei Mitunternehmeranteilen im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, müssen mit eingebracht werden
- Übertragung nur des wirtschaftlichen Eigentums ist nach Finanzverwaltung ausreichend
- Gegenleistung der Einbringung: Neue Anteile; daneben möglich auch andere Gegenleistungen (siehe unten)

**cc) Ansatzwahlrecht (§ 20 Abs. 2 UmwStG)**

- Eingebrahtes Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen
- Buchwert oder Zwischenwert
- Es muss sichergestellt sein, dass das eingebrachte Betriebsvermögen bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt
- Die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Aktivposten nicht übersteigen
- Das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft darf nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden



- Antrag nach § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ist durch den übernehmenden Rechtsträger beim zuständigen Finanzamt zu stellen, und zwar spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz (= Steuerbilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahres, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt)
- Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz besteht insoweit nicht
- Behandlung der Gewährung sonstiger Gegenleistungen: Grundsätzlich zulässig, § 20 Satz 2 Satz 4 UmwStG, es kommt jedoch insoweit zu einer Aufdeckung stiller Reserven, als der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt

## dd) Sonstiges

- Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG: Wird ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, kommt es zu einer vollständigen Nachversteuerung zu diesem Zeitpunkt (§ 34a Abs. 6 Satz 2 EStG), anders dagegen bei Einbringung nur eines Teilsbetriebs, wenn der „Hauptbetrieb“ erhalten bleibt
- Zinsvortrag geht nach § 20 Abs. 9 UmwStG nicht auf den aufnehmenden Rechtsträger über

## ee) Sieben-Jahres-Sperrfrist (§ 22 UmwStG)

- Gleitende Sieben-Jahres-Sperrfrist mit jährlichem „Herauswachsen“ aus der Vollversteuerung und „Hineinwachsen“ in die Besteuerung nach Teileinkünfteverfahren/§ 8b KStG hat das frühere „Alles-Oder-Nichts-System“ abgelöst, nach dem Einbringungszeitpunkt entstehende stille Reserven sind überhaupt nicht mehr erfasst
- Es wird bzgl. der Auslösung der Nachversteuerung an die Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden angeknüpft, die der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung erhalten hat (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)
- Rückwirkend wird im Fall der Veräußerung für das Jahr der Einbringung der sog. Einbringungsgewinn I besteuert (§ 22 Abs. 1 Satz 1 und 2 UmwStG)

- Minderung pro vollem Zeitjahr um  $1/7$
- Berechnung des Einbringungsgewinns I: Der Einbringungsgewinn I ermittelt sich gemäß § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG wie folgt:

Gemeiner Wert des eingebrachten Vermögens im  
Einbringungszeitpunkt

./. Einbringungskosten

./. Wert des eingebrachten Vermögens, der bei  
Einbringung angesetzt wurde (BW oder ZW)

---

= Zwischensumme Einbringungsgewinn vor Kürzung

./.  $1/7$  des Einbringungsgewinn je abgelaufenem Zeitjahr

---

= Einbringungsgewinn I

- Veräußerung stellt Rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar

#### **ff) Ersatzrealisationstatbestände**

- Bestimmte Ersatzrealisationstatbestände sind der Veräußerung der erhaltenen Anteile gleichgestellt (§ 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG)
- Ersatztatbestände sind folgende Fälle:
  - Unentgeltliche unmittelbare oder mittelbare Übertragung der erhaltenen Anteile auf eine Kapitalgesellschaft

- Einbringung in eine andere Kapitalgesellschaft und die anschließende mittelbare oder unmittelbare Weiterveräußerung oder Weitereinbringung zu einem Wertansatz oberhalb des Buchwerts (Ketteneinbringung)
- Ausschüttung oder Rückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.v. § 27 KStG durch die übernehmende Kapitalgesellschaft an den Einbringenden

### **gg) Nachweispflichten**

- Es bestehen im 7jährigen Überwachungszeitraum Nachweispflichten (§ 22 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG)

- Wird Nachweis nicht erbracht, gelten die Anteile als veräußert
- In den auf den steuerlichen Übertragungstichtag (= Einbringungszeitpunkt) folgenden sieben Jahren hat der Einbringende bei dem für ihn zuständigen Finanzamt jährlich spätestens bis zum 31.05. eines jeden Kalenderjahres den Nachweis zu erbringen, wem mit Ablauf des Tages, der dem steuerlichen Übertragungstichtag entspricht, die erhaltenen Anteile zuzurechnen sind.

## **hh) Behandlung der vom Einbringenden nach Einbringung gehaltenen Anteile**

- Grundsätzlich nach den allgemeinen Regelungen zu behandeln (d.h. § 17 EStG für natürliche Personen als Einbringende)
- Ggf. Erhöhung der Anschaffungskosten (§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG)
- Wenn Einbringende nach der Einbringung weniger als 1 % hält, gilt § 17 Abs. 6 EStG (zeitlich unbegrenzt!)



## c) Erbringungen nach § 21 UmwStG

### aa) Anwendungsfälle des § 21 UmwStG

- Austausch von Anteilen (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG): Erfasst sind sämtliche Vorgänge, egal ob aufgrund von Kapitalerhöhungsvorgängen, Umwandlungen oder sonstigen Rechtsvorgängen resultierend
- Einbringende können natürliche Personen ebenso wie juristische Personen sein
- Beachte: Auf Streubesitzanteile und Tauschvorgänge in Bezug auf diese ist statt § 22 UmwStG die Vorschrift des § 20 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG anzuwenden.

## bb) Tatbestand des Anteilstauschs

- Einfacher bzw. qualifizierter Anteilstausch: Einfacher Anteilstausch ist nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG jeder Anteilstausch, der nicht sog. qualifizierter Anteilstausch ist; qualifizierter Anteilstausch ist der Anteilstausch oder ist nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG der Anteilstausch, nach dem die übernehmende Gesellschaft an der erworbenen Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte hält
- Gegenleistung: Die Gegenleistung des Anteilstausches muss jedenfalls auch in der Ausgabe neuer Anteile liegen (= bei einer Kapitalgesellschaft Kapitalerhöhung geschaffener junger Anteile), daneben können jedoch Zusatzleistungen wie Geld oder Gesellschafterdarlehen gewährt werden (Gegenschluss § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG)

- Zeitpunkt des Anteilstauschs: § 20 Abs. 6 UmwStG, wonach bei einer Betriebseinbringung ein rückwirkender Übertragungstichtag festgesetzt werden kann, gilt nach h. M. beim Anteilstausch nicht, nach h. M. kann auch kein Rückgriff auf § 2 UmwStG erfolgen; maßgeblich daher Wirksamwerden der Übertragung (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums)

### cc) Ansatzwahlrecht bei dem übernehmenden Rechtsträger

- **Einfacher Anteilstausch:** Die übernehmende Gesellschaft hat zwingend die eingebrachten Anteile zum Gemeinwert anzusetzen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG); gemeiner Wert erfolgt nach Ertragswertbewertung (Wirtschaftsprüfergrundsätze, nicht mehr Stuttgarter Verfahren, siehe § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG)
- **Qualifizierter Anteilstausch:** Die übernehmende Gesellschaft kann den Buchwert bzw. die historischen steuerlichen Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile fortführen oder einen Zwischenwert ansetzen (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG)

- Antragstellung: Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz durch die übernehmende Gesellschaft bei dem für sie zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 21 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG für den inländischen Anteilstausch)
- Behandlung von Zusatzleistungen: Einbringungsgewinn, wenn und soweit der gemeine Wert der Zusatzleistungen höher ist als der Buchwert oder die steuerlichen Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile (§ 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG)

## dd) Anschaffungskosten beim Einbringenden

- Einfacher Anteilstausch: Der zwingende Ansatz der Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft mit dem gemeinen Wert bestimmt zwingend auch die Anschaffungskosten des Einbringenden (ebenfalls gemeiner Wert), siehe § 21 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 UmwStG
- Beim qualifizierten Anteilstausch im Inland gilt ebenfalls eine automatische Wertverknüpfung (§ 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 UmwStG), so dass hier Steuerneutralität und Fortführung der historischen Anschaffungskosten/Buchwerte auch für den Einbringenden hergestellt werden kann

- Rechnerische Ermittlung der Anschaffungskosten der durch Anteilstausch erworbenen Anteile:

Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachte Beteiligung ansetzt

+ gemeiner Wert der vom Einbringenden ggf. neben der Sacheinlage zu erbringenden Leistungen (z.B. Agio bei der Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft)

./. gemeiner Wert der Wirtschaftsgüter (z.B. bare Zusatzleistungen, Gesellschafterdarlehen), die der Einbringende neben den neuen Anteilen erhält (§§ 21 Abs. 2 Satz 6, 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG)

+ Einbringungskosten, soweit der Einbringenden diese trägt (z.B. Notarkosten)

---

= Anschaffungskosten der erworbenen Anteile

---

### ee) 7-Jahres-Sperrfrist

- Auch hier gilt eine gleitende 7-Jahres-Sperrfrist
- Bei § 21 UmwStG wird jedoch abweichend auf die Veräußerung der **eingebrachten Anteile** durch die übernehmende Gesellschaft abgestellt (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)



- Der Einbringende muss bei Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft mit Rückwirkung zum Einbringungsstichtag einen sog. Einbringungsgewinn II versteuern (§ 22 Abs. 2 Satz 1 und 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UmwStG)
- Der Einbringungsgewinn II führt zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die vom Einbringenden erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG)
- Daneben kommt es zur Erhöhung der Anschaffungskosten auf die eingebrachten Anteile bei der Übernehmerin (§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)

➤ Berechnung des Einbringungsgewinn II:

Gemeiner Wert der eingebrachten Anteile im Zeitpunkt der Einbringung

./. Kosten für den Vermögensübergang, soweit vom Einbringenden getragen

./. Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile (= jungen) an der übernehmenden Gesellschaft bewertet hat

Zwischensumme = Einbringungsgewinn vor Kürzung

./. Verringerung um  $\frac{1}{7}$  für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der eingebrachten Anteile durch den übernehmenden Rechtsträger abgelaufenes Zeitjahr

---

= zu versteuernder Einbringungsgewinn II

---

## ff) Nachweispflichten

- Ebenso im 7jährigen Überwachungszeitraum Nachweispflichten (§ 22 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG)
- Nach h.M. ist das für den Einbringenden örtlich zuständige Finanzamt zuständig

## d) Einbringungen nach § 24 UmwStG

### aa) Allgemeines

- Sachlicher **Anwendungsbereich** der Vorschrift: Der sachliche Anwendungsbereich betrifft die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, Buchteil eines Mitunternehmeranteils in Personengesellschaften als aufnehmenden Rechtsträger und ergänzt damit § 20 UmwStG

- Einbringende können sein alle unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen oder Körperschaften (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG)
  
- Problemfälle des sachlichen Anwendungsbereichs der Neufassung durch das SEStEG:
  - Nach Auffassung der Finanzverwaltung (entgegen BFH-Rechtsprechung) stellt auch für Zwecke des § 24 UmwStG eine zu einem Betriebsvermögen gehörende 100-%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einen Teilbetrieb und damit tauglichen Einbringungsgegenstand dar
  - Einbringung durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums reicht laut Finanzverwaltung aus
  - Einbringung nur in das Sonderbetriebsvermögen reicht aus
  - Einbringungen durch oder im Zusammenhang mit Anwachungsvorgängen ist erfasst

## bb) Tatbestand und Anwendungsfälle des § 24 UmwStG

### ➤ Einbringung von:

- Betrieb
- Teilbetrieb
- Mitunternehmeranteil
- Bruchteil eines Mitunternehmeranteils (§ 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG)

### ➤ Wesentliche Anwendungsfälle der Vorschrift, insbesondere die folgenden in der Praxis relevanten Fälle:

- Einbringung eines Einzelunternehmens in eine neu gegründete Personengesellschaft
- Ausgliederung des Betriebs oder eines Teilbetriebs gemäß § 123 Abs. 3 UmwG aus dem Unternehmen eines Einzelkaufmanns auf eine Personengesellschaft
- Ausgliederung des Betriebs oder eines Teilbetriebs durch eine Kapitalgesellschaft auf eine Tochter-Personen-Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG
- Zusammenschluss mehrerer Einzelunternehmen durch Sachgründung zu einer Personengesellschaft
- Beitritt eines Gesellschafters gegen Geldeinlage in eine bestehende Personengesellschaft

- Verschmelzung einer Personengesellschaft (z.B. KG oder OHG) auf eine andere Personen-Handelsgesellschaft gemäß §§ 2, 39 ff. UmwG (steuerlich liegt hier eine Einbringung i.S.v. § 24 UmwStG vor!)
- Errichtung einer Holding-Personengesellschaft (z.B. GmbH & Co. KG) durch die Kommanditisten mehrerer Schwester-Personengesellschaften (die Anteile der Kommanditisten an den Komplementär-GmbHs der verschiedenen Schwester-Gesellschaften, die diesen typischerweise ebenfalls gehören, gehören zum funktional wesentlichen Betriebsvermögen, das mit eingebracht werden muss!)

➤ Nicht von § 24 UmwStG erfasste Fälle:

- Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter (hier sind die Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG, soweit Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen überführt werden sollen, einschlägig, sowie die Vorschriften über die Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG für Einzelwirtschaftsgüter, die aus dem Privatvermögen stammen)
- Generell: Wirtschaftsgüter des Privatvermögens (da § 24 UmwStG betriebliche Einheiten und damit Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens voraussetzt)



### cc) Gegenleistung

- Eine Einbringung nach § 24 UmwStG liegt nur vor, wenn der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird oder weitere MU-Anteile erhält
- Gewährung einer Mitunternehmerstellung wird durch Buchung auf dem Kapitalkonto des Einbringenden als Gesellschafter dargestellt (= festes Kapitalkonto, Kapitalkonto I)
- Verbuchung des Einlagegegenstands „im übrigen“ auf weitere Gesellschafterkonten wie gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto oder nicht entnahmefähiges variables Kapitalkonto sind unschädlich

- Kein Fall des § 24 UmwStG (sondern eine Veräußerung) ist die Einräumung ausschließlich einer Kaufpreisforderung gegen die übernehmende Personengesellschaft (= Betriebsveräußerung nach § 16 EStG)
- Wenn **neben** der Einräumung von Gesellschafterrechten Zuzahlungen oder nicht zum Eigenkapital gehörende Vermögenswerte an den Einbringenden gewährt werden, liegt **insoweit** eine Gewinnrealisierung vor (und im übrigen können die Buchwerte fortgeführt werden)

## dd) Einbringungsgewinn

- Ein Einbringungsgewinn entsteht nicht bei Buchwertfortführung, sondern nur bei Ansatz von Zwischenwerten oder dem gemeinen Wert
- Einbringungsgewinn des Einbringenden wird nach folgendem Schema ermittelt:

Veräußerungspreis (fiktiver Wert i.S.v. § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)

./. Einbringungskosten, soweit vom Einbringenden getragen

./. Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens

---

= Einbringungsgewinn

---

---

## ee) Ansatzwahlrecht der übernehmenden Personengesellschaft

- Die übernehmende Gesellschaft hat das Recht, Buchwert oder Zwischenwert anzusetzen, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)
- Antrag ist spätestens mit Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung durch die aufnehmende Personengesellschaft zu stellen

- Wenn aus bilanzpolitischen Gründen oder zur zutreffenden Darstellung der Beteiligungsverhältnisse in der Gesamthandsbilanz der Ansatz zu Gemeinwerten erfolgt, kann steuerlich dennoch Buchwertfortführung der Zwischenwertfortführung durch Abstockung der stillen Reserven in **negativen Ergänzungsbilanzen** erfolgen.

## ff) Zeitpunkt der Einbringung

- Allgemeines: Die Einbringung wirkt steuerlich zum **Einbringungsstichtag**. Ab dem Einbringungsstichtag wird das eingebrachte Betriebsvermögen ertragsteuerlich nicht mehr dem Einbringenden, sondern der übernehmenden Personengesellschaft zugerechnet. Die Bestimmung des Einbringungsstichtags mit der Frage, inwieweit eine Rückwirkung möglich ist oder nicht, ist daher von zentraler Bedeutung
- Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge: Keine besondere Rückwirkung möglich (höchstens nach genereller Vereinfachungsregelung von bis zu drei Monaten auf einem ohnehin bestehenden Abschlussstichtag)

- Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft): Steuerliche Rückwirkung ist möglich (§ 24 Abs. 4 2. Halbsatz UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG)

# IV. Anwachsungsvorgänge

## I. Allgemeines

### 1. Die Anwachsung

- Gesetzliche Grundlage für die Anwachsung findet sich in § 738 Abs. 1 BGB
- Prinzipien der Anwachsung gelten grundsätzlich auch für den verbleibenden Gesellschafter einer Zwei-Personen-Gesellschaft



- Umstritten ist, ob bei der Anwachsung das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge oder der Sonderrechtsnachfolge auf den letzten Gesellschafter übergeht
- Anwachsungsprinzipien des § 738 Abs. 1 BGB gelten auch für Personenhandelsgesellschaften

## 2. Gestaltungsmodelle

### a) Klassisches Anwachsungsmodell (einfache Anwachsung)

- Hier treten sämtliche Gesellschafter bis auf einen zu einem einheitlichen Zeitpunkt aus der Personengesellschaft aus
- Das Ausscheiden kann gesellschaftsrechtlich mit oder ohne Abfindungszahlungen vereinbart werden

- Gesellschafterbeschluss über Durchführung der Anwachsung muss grundsätzlich einstimmig gefasst sein

## **b) Erweiterte Anwachsung**

- Einbringung sämtlicher Gesellschaftsanteile durch alle Mitgesellschafter in eine andere Personen- oder Kapitalgesellschaft
- Gesellschaftsrechtlich möglich gegen Gegenleistung (auch Ausgabe neuer Anteile an übernehmenden Rechtsträger) oder ohne Gegenleistung

## 3. Steuerliche Behandlung

### a) Erweiterte Anwachsung

- Es gelten bei allen Einlagen die §§ 20 bis 24 UmwStG und die erweiterte Anwachsung kann steuerneutral vollzogen werden, auch nach SEStEG
- Anders wenn keine Gegenleistung gewährt wird: Fall der verdeckten Einlage und Realisation, wenn Übertragung auf Kapitalgesellschaft; dagegen Fall von § 6 Abs. 3 EStG, wenn Übertragung auf Einzelpersonen oder Personengesellschaft erfolgt

## b) Einfache Anwachsung

- Einfache Anwachsung grundsätzlich als erfolgswirksamer Vorgang anzusehen
- Etwas anderes ergibt sich bei der einfachen Anwachsung nur, wenn die Gesellschafter ohne Abfindung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind
- In diesem Fall kann § 6 Abs. 3 EStG anwendbar sein, wenn die Anwachsung auf eine Einzelperson oder eine Personengesellschaft erfolgt
- § 6 Abs. 3 EStG ist bei der abfindungslosen Anwachsung des Gesellschaftsvermögens auf eine Kapitalgesellschaft nicht anwendbar (str.)

# V. Realteilung

## 1. Gesellschaftsrechtliche Aspekte

- Aufspaltung und Beendigung der Personengesellschaft
- Einstellung der Tätigkeit
- Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern nötig
- Sofern der Gesellschaftsvertrag nicht zwingend die Realteilung des Gesellschaftsvermögens vorsieht, muss sie von allen Gesellschaftern grundsätzlich einstimmig beschlossen werden

## 2. Steuerliche Behandlung

- Durch eine Realteilung kann eine **Personengesellschaft** unter bestimmten Voraussetzungen gewinnneutral aufgelöst werden (§ 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG)
- Wesentlich ist, dass die Wirtschaftsgüter der realgeteilten Personengesellschaft in ein anderes Betriebsvermögen übertragen und dort genutzt werden (Abgrenzung zur Betriebsaufgabe sowie zum Ausscheiden gegen Sachabfindung!)
- **Dreijährige Behaltefrist**, wenn im Rahmen einer Realteilung auf mindestens einen Gesellschafter einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden

- Behaltefrist gilt demnach nicht für Realteilungen, bei denen sämtliche Gesellschafter Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile erhalten
- Buchwertfortführung nicht möglich, soweit einzelne Wirtschaftsgüter auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (Hauptfall: **Übertragung auf Kapitalgesellschaften** wie AG oder GmbH) übertragen werden



# **E. Wiederholung ausgewählter Umstrukturierungsformen, Darstellung der wesentlichen gesellschaftsrechtlichen und der wesentlichen steuerrechtlichen Aspekte**

## **I. Wege von der GmbH & Co. KG zum Einzelkaufmann (Vermögensübergang auf den Alleingesellschafter)**

### **1. Ausgangssituation**

- An der A GmbH & Co. KG ist der Kommanditist A zu 100 % am Vermögen und am Ergebnis der KG beteiligt

- Die Komplementär GmbH, die A Verwaltungs GmbH, ist am Vermögen und Ergebnis der KG dagegen mit 0 % beteiligt
- Die KG soll nach dem Willen des A in die Rechtsform eines Einzelkaufmanns überführt werden. Herr A fragt nach den dafür zur Verfügung stehenden gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten sowie den steuerlichen Implikationen

## 2. Gesellschaftsrecht

- Möglichkeit eines Formwechsels nach dem Umwandlungsgesetz?
- Möglichkeit einer Verschmelzung nach dem Umwandlungsgesetz?
- Anwachsung durch Austritt der Komplementär GmbH, Abfindung?

## 3. Steuerrecht

- Verdeckte Gewinnausschüttung/steuerliche Realisation wenn GmbH ohne Abfindung austritt?
- Steuerfolgen auf Ebene der KG?

- Steuerfolgen für Herrn A: Übernahme der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der KG zu Buchwerten (Steuerneutralität)

## **II. Umstrukturierung von einer GmbH in ein Einzelunternehmen**

### **1. Ausgangskonstellation**

- B ist Alleingesellschafter der B GmbH, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt (Einzelhandel)
- Die GmbH ist bilanziell überschuldet, aber nicht zahlungsunfähig; die Banken bedrängen B, dass er persönliche Bürgschaften übernimmt

- B möchte nun überlegen, wie er aus der GmbH in ein Einzelunternehmen gelangen kann und welche Vor- und Nachteile dies hat und ob er den Firmennamen der GmbH übernehmen kann

## 2. Gesellschaftsrecht

- Formwechsel einer GmbH auf eine natürliche Person?
- Verschmelzung einer GmbH auf eine natürliche Person (Zulässig? Steht bilanzielle Überschuldung entgegen? Formalien wie Verschmelzungsbericht, Verschmelzungsprüfung und Verschmelzungsprüfungsbericht erforderlich? Wie viele Handelsregisteranmeldungen haben zu erfolgen und zu welchen Handelsregistern? Wie ist die Haftungssituation vor und nach der Umstrukturierung für Herrn B? Kann B als Einzelkaufmann die Firma der GmbH fortführen?)

### 3. Steuerrecht

- Fall der §§ 3 ff. UmwStG
- Buchwertfortführung möglich, auch Zwischenwert und gemeiner Wert zulässig
- Übernahmeergebnis und dessen Behandlung (Besteuerung der offenen Rücklagen, Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust)
- Übergang des Verlustvortrags der GmbH auf B?

## III. Umstrukturierung aus einer OHG in eine GmbH

### 1. Ausgangskonstellation

- An der A & B OHG sind Herr A und Frau B zu gleichen Anteilen als geschäftsführende Gesellschafter beteiligt
- Aufgrund immer größer werdender unternehmerischer Risiken im Geschäftsbetrieb der OHG (Vermittlung von Finanzanlagen und Versicherungen) soll zukünftig die Rechtsform einer GmbH verwendet werden

- A und B fragen ihren Steuerberater, welche Wege hier offen stehen und wie diese sich jeweils gesellschaftsrechtlich, aber auch steuerrechtlich auswirken würden

## 2. Gesellschaftsrecht

- Formwechsel (möglich? Formalien? Handelsregisteranmeldungen? Firmenfortführung?)
- Anwachsung (Eintritt einer GmbH in die OHG und nachfolgende Anwachsung)
- Einzelrechtsübertragung der Vermögensgegenstände der OHG auf eine zu gründende/vorhandene GmbH (Verkauf oder Einlage im Rahmen einer Kapitalerhöhung oder „verdeckte“ Einlage ohne Gegenleistung)



### 3. Steuerrecht

- Formwechsel: § 25 Satz 1 UmwStG i.V.m. §§ 20 ff. UmwStG sind anwendbar, Rückwirkungsmöglichkeit nach § 20 Abs. 6 UmwStG, Buchwertfortführung hier auf Antrag möglich, aber auch Zwischenwert und gemeiner Wert (§ 20 Abs. 2 UmwStG)
- Sacheinlage im Rahmen einer Sachgründung einer neuen GmbH oder im Rahmen der Sacheinbringung des Unternehmens der OHG in eine bestehende GmbH, die bereits den Gesellschaftern A und B gehört: Ebenfalls Fall von § 20 UmwStG

- Verkauf: Realisation bei den Gesellschaftern, evtl. begünstigt nach den §§ 16, 34 EStG, Anschaffungsvorgang bei der GmbH
- Behandlung bei verdeckter Einlage: § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG nicht anwendbar, nach herrschender Meinung Realisation (Betriebsaufgabe bei A und B, ggf. begünstigt nach §§ 16, 34 EStG)

## **IV. Wege aus der GmbH in die GmbH & Co. KG**

### **1. Ausgangskonstellation**

- Eine GmbH soll in eine GmbH & Co. KG überführt werden, wobei an der GmbH vorher die drei Brüder A, B und C mit je einem Drittel beteiligt sind

- Diese wollen auch an der GmbH & Co. KG in gleicher Weise als Kommanditisten beteiligt sein und wollen auch die Anteile an der Komplementär GmbH in diesem Verhältnis halten
- Die Komplementär GmbH soll nicht am Vermögen und am Gewinn oder Verlust der KG beteiligt sein

## 2. Gesellschaftsrecht

- Formwechsel (Problem Gesellschafteridentität: Künftige Komplementär GmbH muss grundsätzlich vor Wirksamwerden des Formwechsels an dem formwechselnden Rechtsträger = KG beteiligt sein, frühere Lösungsmöglichkeit: Treuhänderische Übertragung eines Minianteils von einem der vorhandenen Gesellschafter auf die Komplementär GmbH mit Rückübertragung eine logische Sekunde nach Wirksamwerden des Formwechsels auf den selben Gesellschafter; Ende des Treuhandmodells durch BGH-Urteil für diese Konstellation)

- Verschmelzung der GmbH auf eine bestehende KG (Möglichkeit, Formvorschriften)

### **3. Steuerrecht**

- Verschmelzung: §§ 3 ff. UmwStG
- Formwechsel: Ebenfalls §§ 3 ff. UmwStG (i.V.m. § 9 UmwStG)

## V. Wege aus der GmbH & Co. KG in die GmbH

### 1. Ausgangskonstellation

- X und Y betreiben ein Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG
- Sie möchten künftig dasselbe Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH fortführen

### 2. Gesellschaftsrecht

- Formwechsel, Treuhandmodell aus Vorsichtsgründen ratsam, da insoweit noch keine BGH-Rechtsprechung vorhanden

- Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die Komplementär GmbH als Sacheinlage im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Komplementär GmbH (erweiterte Anwachsung)
- Ausscheiden aller Kommanditisten mit oder ohne Abfindung (klassische Anwachsung)
- Übertragung der Kommanditanteile an die Komplementär GmbH ohne Gegenleistung und ohne Kapitalerhöhung bei der GmbH („verdeckte Einlage“)

### 3. Steuerrecht

- Formwechsel: § 25 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 20 UmwStG maßgeblich, Buchwert, Zwischenwert, gemeiner Wert ansetzbar
- Bei Einbringung sämtlicher Kommanditanteile in die Komplementär GmbH: Ebenfalls Fall von § 20 UmwStG da Anteile als Gegenleistung
- Bei Durchführung als klassisches Anwachsungsmodell: Bei Ausscheiden mit Gegenleistung aus dem Gesellschaftsvermögen, ebenso wäre aber auch die Übertragung der KG-Anteile in einem Kaufvorgang an die Komplementär GmbH zu behandeln, erfolgt eine Realisation bei den Kommanditisten (ggf. §§ 16, 34 EStG)

- Bei Ausscheiden der Kommanditisten ohne Abfindung und Übergang des Vermögens auf die Komplementär GmbH liegt eine verdeckte Einlage in die GmbH vor, Rechtsfolge wiederum Realisierung bei den Kommanditisten (ggf. § 16, 34 EStG)

## **VI. Wege vom Einzelunternehmen in die GmbH**

### **1. Ausgangskonstellation**

- Der Einzelkaufmann Z selbst hat bisher erfolgreich ein EDV-Dienstleistungsunternehmen als Einzelkaufmann aufgebaut und betrieben



- Er befürchtet aber Haftungsgefahren und überlegt, sein Unternehmen in eine GmbH umzuwandeln
- Z fragt, welche Wege hierfür offen stehen

## 2. Gesellschaftsrecht

- Formwechsel eines Einzelunternehmens in eine GmbH?
- Verschmelzung eines Einzelunternehmens auf eine bestehende oder zu gründende GmbH?
- Ausgliederung zur Neugründung oder zur Aufnahme aus dem Unternehmen eines Einzelkaufmanns (Formalitäten, Vor- und Nachteile: Gesamtrechtsnachfolge, aber aufwendiges Verfahren)

- Einbringung des Einzelunternehmens im Wege einer Sachgründung oder Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage in eine zu gründende oder bereits vorhandene GmbH, Gewährung neuer Anteile an Z
- Einbringung in eine solche GmbH ohne Gegenleistung
- Verkauf des Einzelunternehmens an eine von Z zu gründende/bereits gehaltene GmbH

### 3. Steuerrecht

- Bei Einbringung im Wege einer Kapitalerhöhung: § 20 UmwStG, buchwertneutrale Gestaltung des Vorgangs ist möglich

- Bei Ausgliederung gilt ebenfalls § 20 UmwStG
- Gewinnrealisierung bei Z, wenn verdeckte Einlage oder Veräußerung erfolgt, kein Fall des § 6 Abs. 3 EStG

DISSMANN ORTH

# Vorlesungsveranstaltung Umwandlungssteuerrecht

**Universität Augsburg – Lehrstuhl für Steuerrecht, Finanzrecht und  
öffentliches Recht**

DISSMANN ORTH  
Rechtsanwaltsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft GmbH

RA/StB/FASr Dr. Jochen Ettinger

Kardinal-Faulhaber-Straße 14 a  
80333 München  
Telefon: 089/290848-33  
E-Mail: [ettinger@dolaw.de](mailto:ettinger@dolaw.de)  
[www.dolaw.de](http://www.dolaw.de)