ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of
ZBW
Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Prangenberg, Arno; Aldenhoff, Manuela

Book

Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen

edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 118

Provided in Cooperation with:
The Hans Böckler Foundation

Suggested Citation: Prangenberg, Arno; Aldenhoff, Manuela (2005) : Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen, edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 118, ISBN 978-3-935145-95-4, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/116366

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

118

Arno Prangenberg
Manuela Aldenhoff

Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen

Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen

edition der
Hans **Böckler**
Stiftung
Fakten für eine faire Arbeitswelt.

Arno Prangenberg
Manuela Aldenhoff

Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen

Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen

edition der Hans-Böckler-Stiftung 118

Arno Prangenberg, Diplom-Betriebswirt und Steuerberater, ist bei der Essener Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Korthäuser & Partner GmbH tätig. Dort ist er vor allem mit Prüfungen von Jahresabschlüssen und umfangreichen betriebswirtschaftlichen Beratungen befasst. Die Schwerpunkte seiner Beratungstätigkeit liegen insbesondere in den Bereichen Umstrukturierung von Unternehmen, Erstellung betriebswirtschaftlicher Analysen und Gutachten. Außerdem erarbeitet er Konzeptionen für betriebswirtschaftliche Trainings und führt entsprechende Seminare durch.

Manuela Aldenhoff, Diplom-Kauffrau, Steuerberaterin, ist bei der Essener Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Korthäuser & Partner GmbH tätig. Dort ist sie mit der Prüfung von Jahresabschlüssen sowie der Beratung in steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Fragen befasst.

© Copyright 2005 by Hans-Böckler-Stiftung
Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf
Buchgestaltung: Horst F. Neumann Kommunikationsdesign, Wuppertal
Produktion: Setzkasten GmbH, Düsseldorf
Printed in Germany 2005
ISBN 3-935145-95-0
Bestellnummer: 13118

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere die des öffentlichen Vortrages,
der Rundfunksendung, der Fernsehausstrahlung,
der fotomechanischen Wiedergabe, auch einzelner Teile.

INHALT

VORWORT **3**

1. STEUERLICHE GRUNDSÄTZE BEI UNTERNEHMENS-UMWANDLUNGEN **9**

2. ZIVILRECHTLICHE MÖGLICHKEITEN DER UMWANDLUNG VON UNTERNEHMEN **11**

2.1 Überblick über die zivilrechtlichen Möglichkeiten 11
2.2 Einzelrechtsnachfolge 12
2.3 Gesamtrechtsnachfolge 13
2.3.1 Verschmelzung 14
2.3.2 Spaltung 14
2.3.3 Vermögensübertragung 16
2.4 Ablauf von Umwandlungen – Phasenschema 16
2.5 Anwachsung 18
2.6 Formwechsel 18

3. DIE SYSTEMATIK UND GRUNDLEGENDE BEGRIFFE DES UMWANDLUNGSGESETZES UND DES UMWANDLUNGSSTEUERGESETZES **21**

3.1 Beziehung zwischen Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz 21
3.2 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes 23
3.3 Handels- und steuerrechtlicher Umwandlungsstichtag 25

4. STEUERLICHE KONSEQUENZEN DER BEDEUTSAMSTEN UMWANDLUNGSFÄLLE **27**

4.1 Verschmelzung 27
4.1.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen 27
4.1.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen 52
4.1.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen 56
4.2 Spaltung 57
4.2.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen der Spaltung 57

4.2.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der Spaltung 68
4.2.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen der Spaltung 68
4.3 Formwechsel 69
4.3.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels 69
4.3.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels 72
4.3.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels 72

5. LITERATUR: 73

6. ANHANG: 75

ÜBERSICHT ÜBER UMWANDLUNGSMÖGLICHKEITEN NACH DEM UMWANDLUNGSGESETZ 75

SELBSTDARSTELLUNG DER HANS-BÖCKLER-STIFTUNG 87

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Umwandlungsarten 11
Abbildung 2: Übertragungsarten 12
Abbildung 3: Arten der Spaltung 15
Abbildung 4: Beispiel zur Aufspaltung 15
Abbildung 5: Beispiel zur Abspaltung 15
Abbildung 6: Beispiel für eine Ausgliederung 16
Abbildung 7: Beispiel zur Anwachsung 18
Abbildung 8: Aufbau des Umwandlungsgesetzes (UmwG) 21
Abbildung 9: Beziehung zwischen Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz 22
Abbildung 10: Zuordnung der verschiedenen Übertragungsfälle zu den Regelungen des UmwStG 24
Abbildung 11: Steuerliche Regelungen zur Verschmelzung 27
Abbildung 12: Verschmelzungsvarianten 42
Abbildung 13: Beispiel zur partiellen Grunderwerbsteuerbefreiung gem. § 5 Abs. 2 GrEStG 53
Abbildung 14: steuerbare und nichtsteuerbare Umsätze des Umsatzsteuergesetzes 56
Abbildung 15: steuerliche Regelungen zur Spaltung 57
Abbildung 16: steuerliche Regelungen zum Formwechsel 69

VORWORT

Die Wirtschaft ist in zunehmendem Maße durch Umstrukturierungen von Unternehmen geprägt: Unternehmensteile werden abgespalten oder verschiedene Unternehmen verschmolzen. Konzernstrukturen werden (auch) durch steuerliche Überlegungen beeinflusst und die Transaktionen auf dem Gebiet von »Merger & Acquistions« erhalten oftmals ein bestimmtes äußeres Kleid, um steuergünstige Gestaltungen zu ermöglichen. Der Einfluss des Steuerrechts reicht dabei über die Wahl der Unternehmens-Rechtsform hinaus, bis weit in die Gestaltung von Unternehmens- und Konzernstrukturen hinein. Spätestens bei der Umgestaltung bestehender Unternehmens- oder Konzernstrukturen sind regelmäßig auch die Interessen der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer und ihrer Interessenvertretungen berührt. Solche Umstrukturierungen werden – und dies zumindest teilweise auch zu recht – den Arbeitnehmervertretungen gegenüber häufig mit steuerlichen Überlegungen begründet. Die komplexe Materie behindert allerdings erheblich die Erkenntnis, ob bzw. inwieweit unabweisbare Notwendigkeiten für eine bestimmte Gestaltung vorliegen. Oftmals hegen die Arbeitnehmervertreter in Aufsichtsräten und Betriebsräten den Verdacht, steuerliche Argumente seien nur vorgeschoben, um »in Wirklichkeit« unternehmenspolitisch gewünschte Gestaltungen leichter durchzusetzen und einer Opposition von vornherein den Wind aus den Segeln zu nehmen. Die vorliegende betriebswirtschaftliche Handlungshilfe soll die Situation aufhellen und etwas mehr Transparenz erzeugen. Ziel ist die Schaffung eines Grundverständnisses der Gestaltungsfälle im Rahmen des Umwandlungsgesetzes und der steuerlichen Konsequenzen. Die zweifellos »sperrige« Materie bleibt dennoch schwer verdaulich, aber es ist zu hoffen, dass diese Handlungshilfe zu mehr Klarheit im Praxisfall beiträgt. Dazu dienen auch die zahlreichen Übersichten im Text.

Die vorliegende Arbeitshilfe erhebt nicht den Anspruch einer umfassenden Darstellung des Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrechts und soll auch nicht ggf. notwendige Beratung ersetzen. Es werden vielmehr nur die Grundzüge dieser Rechtsgebiete dargestellt. Für grundlegende Fragen zur Unternehmensbesteuerung wird auf die betriebswirtschaftliche Handlungshilfe »Grundzüge der Unternehmensbesteuerung« (Edition der Hans-Böckler-Stiftung Nr. 87) hingewiesen.

Düsseldorf, Juni 2004 Dr. Matthias Müller

1. STEUERLICHE GRUNDSÄTZE BEI UNTERNEHMENSUMWANDLUNGEN

Bei der Umwandlung von Unternehmen handelt es sich im ersten Schritt um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang. Es existieren zahlreiche Möglichkeiten, die Unternehmensrechtsformen sowie die zwischen Unternehmen bestehenden Beziehungen zu ändern und somit bei Bedarf an veränderte Rahmenbedingungen anzupassen. Mit dem Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts wurde mit Wirkung vom 01.01.1995 das zuvor auf mehrere Gesetze verteilte Umwandlungsrecht in ein einziges Gesetz zusammengefasst. Im Rahmen dieser Zusammenführung wurden 75 neue Umwandlungsmöglichkeiten geschaffen.[1]

Je nach zivilrechtlicher Ausgestaltung der Umwandlung ergeben sich unterschiedliche steuerliche Folgen. Grundsätzlich sind, bezogen auf die jeweilige Fallgestaltung, die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze, die in den Steuergesetzen verankert sind, anzuwenden. In den Fällen, in denen eigens vorgesehene Regelungen existieren, wie beispielsweise im Umwandlungssteuergesetz, haben diese Vorrang.[2]

Aus steuerlicher Sicht wird angestrebt, die gesellschaftsrechtlich gewollte Umwandlung so auszugestalten, dass sie steuerlich nicht zu einer Aufdeckung und damit zur Versteuerung der stillen Reserven führt. Die entsprechenden Möglichkeiten zur ertragsteuerneutralen Umwandlung sind durch die Einführung des Umwandlungssteuergesetzes in vielen Fällen erweitert worden. Bei Umwandlungen darf das Augenmerk jedoch nicht nur auf der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer liegen. Es müssen auch, um unangenehme Überraschungen zu vermeiden, die Auswirkungen der Umstrukturierung auf die Grunderwerbsteuer und die Umsatzsteuer überprüft werden. Besondere steuerliche Probleme ergeben sich dann, wenn eine Umwandlung einen sog. steuerlichen »Sphärenwechsel« zur Folge hat: Aus einer bisher selbst körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft kann nach der Umstrukturierung eine Personengesellschaft hervorgehen, deren Gewinn bei ihren Gesellschaftern der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt und nicht bei ihr selbst. Selbstverständlich führt

1 Haufe SteuerOffice Professional, Umwandlungsrecht, November 2003.
2 Madl, Umwandlungssteuerrecht, 2002, S. 1.

auch der umgekehrte Fall (»aus Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft«) zu einem Wechsel des Besteuerungssystems (»Sphärenwechsel«). Damit ist nicht nur die Besteuerung des eigentlichen Umwandlungsvorgangs von Bedeutung, sondern es sind auch die Auswirkungen der Umwandlung auf die laufende Besteuerung zu beachten.[3]

3 Zu den Grundzügen der laufenden Besteuerung von Unternehmen in verschiedenen Rechtsformen vgl. Prangenberg »Grundzüge der Unternehmensbesteuerung«.

2. ZIVILRECHTLICHE MÖGLICHKEITEN DER UMWANDLUNG VON UNTERNEHMEN

2.1 ÜBERBLICK ÜBER DIE ZIVILRECHTLICHEN MÖGLICHKEITEN

Neben den im Umwandlungsgesetz geregelten Umwandlungsarten im Wege der sog. Gesamtrechtsnachfolge (bzw. teilweiser oder partielle Gesamtrechtsnachfolge) sieht das Zivilrecht auch die Möglichkeit einer Umwandlung durch »Einzelrechtsnachfolge« und durch »Anwachsung« vor, so dass sich insgesamt folgende Umwandlungsarten ergeben:[4]

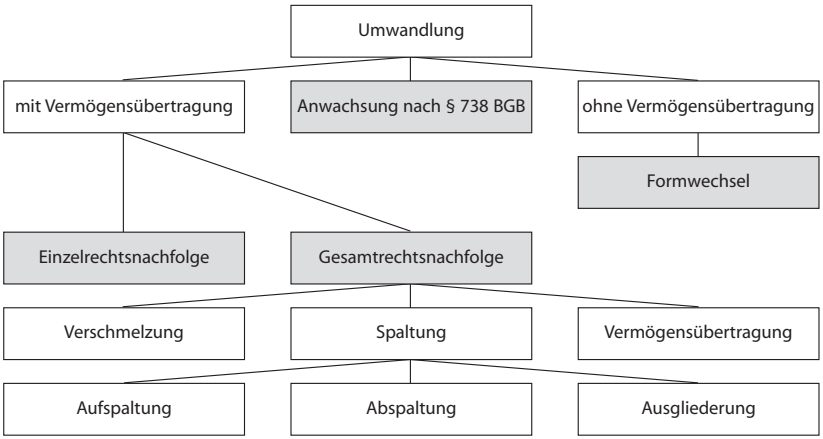


Abb. 1: Umwandlungsarten

Im Folgenden werden zunächst die Umwandlungsvorgänge, bei denen es zur Übertragung von Vermögen (und Schulden) von einem Rechtsträger auf einen anderen kommt, dargestellt. Dabei wird zuerst die Übertragung im Wege der »**Einzelrechtsnachfolge**« skizziert. Daran schließen sich Ausführungen zu den Umwandlungsarten an, die mit der Übertragung von Vermögen und Schulden im

4 Haufe SteuerOffice Professional, Umwandlungsrecht, November 2003.

Wege der »**Gesamtrechtsnachfolge**« verbunden sind und die im **Umwandlungsgesetz** abschließend geregelt sind.

Als besondere Form der Umwandlung wird dann die »**Anwachsung**« dargestellt, wie sie sich als Umwandlungsmöglichkeit aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) ergibt.

Abschließend werden die Grundzüge des ebenfalls im Umwandlungsgesetz geregelten »**Formwechsels**« erläutert, bei dem es nicht zu einer Übertragung von Vermögenswerten (und Schulden) kommt.

2.2 EINZELRECHTSNACHFOLGE

Bei einer Einzelrechtsnachfolge geht das Unternehmensvermögen (bzw. Teile desselben) sowie die Schulden **nicht** als Ganzes (in einem einheitlichen Rechtsakt) auf den neuen Rechtsträger über, sondern es müssen sämtliche Vermögensgegenstände bzw. Verbindlichkeiten des Unternehmens nach den jeweils geltenden Vorschriften **einzeln** – in einer Vielzahl einzelner Rechtsakte – **übertragen** werden. In der folgenden Tabelle werden die einzelnen erforderlichen Rechtsvorgänge näher dargestellt:

Gegenstand	**Form der Übertragung**	**Vorschriften**
Bewegliche Sachen	Einigung und Übergabe oder Ersatztatbestand (z.B. Tausch)	§ 929-931 BGB
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte	Notarielle Auflassung und Eintragung	§ 925, 873 BGB
Forderungen	Einigung über die Abtretung	§ 398 BGB
Wechsel, Scheck	Indossament	Art. 11 WG, Art. 14 ScheckG
Verbindlichkeiten	Schuldübernahme mit Zustimmung des Gläubigers oder Schuldbeitritt	§ 414 BGB
GmbH-Anteile	Einigung über die Abtretung, notarielle Beurkundung	§ 398 BGB § 15 Abs. 3 GmbHG
Anteile an einer Personengesellschaft	Einigung über die Abtretung	§ 398 BGB

Abb. 2: Übertragungsarten[5]

5 Brösske, Dörner, Klumpp u.a. Umwandlung der Unternehmensform für die Praxis, 2001, S. 6.

Die Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge ist durch die vielen, unterschiedlichen Rechtsgeschäfte sehr umständlich.

Eine Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt z.B. im Rahmen einer so genannten »Umgründung«. Eine Umgründung erfolgt in zwei Stufen. Zuerst wird der alte Rechtsträger liquidiert. Danach werden die einzelnen Wirtschaftsgüter und Schulden auf einen neu gegründeten Rechtsträger übertragen.

Weitere Möglichkeiten der Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge sind z.B. die entgeltliche Veräußerung eines Einzelunternehmens oder eines Anteils an einer Personengesellschaft an eine weitere Unternehmung des Gesellschafters oder die sog. Einbringung einzelner Vermögensgegenstände (und u. U. Schulden) in ein anderes Unternehmen gegen Gewährung von Anteilen an diesem Unternehmen.

2.3 GESAMTRECHTSNACHFOLGE

Bei der Gesamtrechtsnachfolge geht das gesamte Vermögen einschließlich der Verbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers im Ganzen auf einen anderen Rechtsträger über. Dabei ist es unerheblich, ob das Vermögen bilanziell erfasst war oder nicht, wie z.B. abgeschriebene Forderungen, selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter. Der übernehmende Rechtsträger tritt gesetzlich in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Wenn nur ein abgegrenzter Teil des Vermögens (und der Schulden) – z.B. ein Betriebsteil – übertragen wird, spricht man von Sonderrechtsnachfolge oder auch partieller (teilweiser) Gesamtrechtsnachfolge.[5]

Im Gegensatz zur Einzelrechtsnachfolge ist es nicht erforderlich, jeden einzelnen Vermögensgegenstand rechtlich gesondert zu übertragen. Die Verbindlichkeiten können ohne Zustimmung der Gläubiger übertragen werden. Ferner ist die Auflösung des übertragenden Rechtsträgers (z.B. bei einer Verschmelzung) ohne Abwicklung möglich.[6]

Die Umwandlungsmöglichkeiten mit Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge sind abschließend im Umwandlungsgesetz geregelt. Es handelt sich dabei um die Verschmelzung (§§ 2-122 UmwG), die Spaltung (§§ 123-173 UmwG) und die Vermögensübertragung (§§ 174-304 UmwG).

6 Brösske, Dörner, Klumpp u.a., Umwandlung der Unternehmensform für die Praxis, 2001, S. 134.

2.3.1 Verschmelzung

Bei einer Verschmelzung unterscheidet man zwischen **Verschmelzung durch Aufnahme und Verschmelzung durch Neugründung (§ 2-122 UmwG)**.

Bei einer **Verschmelzung durch Aufnahme** werden Vermögen und Schulden eines oder mehrerer Rechtsträger unter Auflösung ohne Abwicklung auf einen anderen schon bestehenden Rechtsträger übertragen. Im Gegenzug erhalten die Anteilsinhaber, je nach Rechtsform: Gesellschafter (GmbH), Partner (Partnerschaft), Aktionäre (Aktiengesellschaft), Genossen (Genossenschaft) oder Mitglieder (Verein)] des übertragenden Rechtsträgers im Wege des Anteilstausches Gesellschaftsrechte am übernehmenden Rechtsträger. Die **Verschmelzung durch Neugründung** unterscheidet sich nur dadurch, dass das Vermögen zweier oder mehrerer Rechtsträger nicht auf einen bestehenden Rechtsträger, sondern auf einen von Ihnen im Zuge der Verschmelzung neu gegründeten Rechtsträger übertragen wird. Das Umwandlungsrecht hat zudem festgelegt, welche Rechtsformen der übertragende sowie der übernehmende Rechtsträger innehaben müssen, damit eine Verschmelzung möglich ist. Der Tabelle 1 im Anhang kann man entnehmen, welche Kombination von Rechtsformen des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers möglich sind.

2.3.2 Spaltung

Eine Spaltung (§123-173 UmwG) liegt vor, wenn das Vermögen eines Rechtsträgers auf mehrere rechtlich selbstständige Rechtsträger im Wege der Sonderrechtsnachfolge übertragen wird. Bei einer Spaltung unterscheidet man zwischen folgenden Arten:

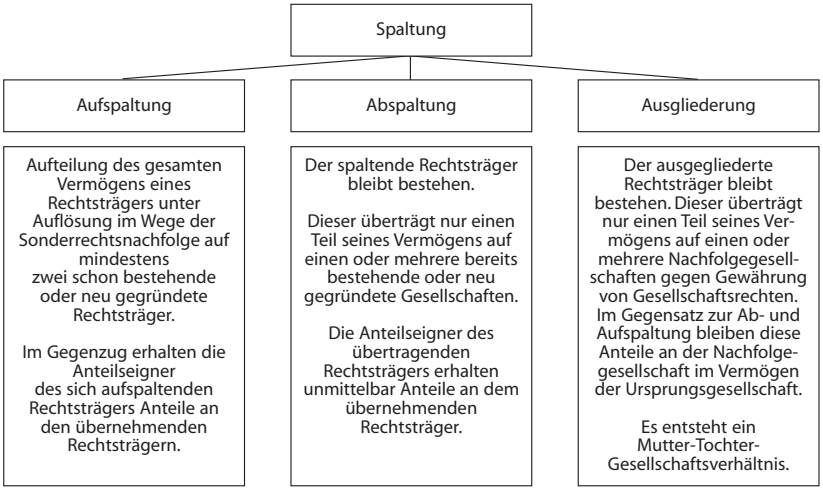


Abb. 3: Arten der Spaltung

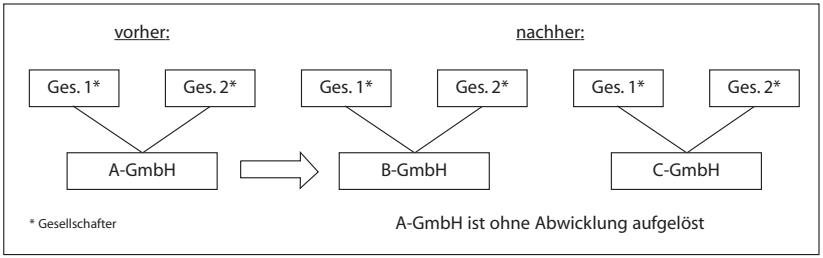


Abb. 4: Beispiel zur Aufspaltung

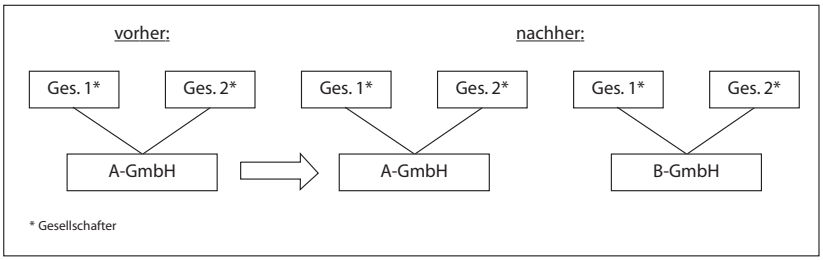


Abb. 5: Beispiel zur Abspaltung

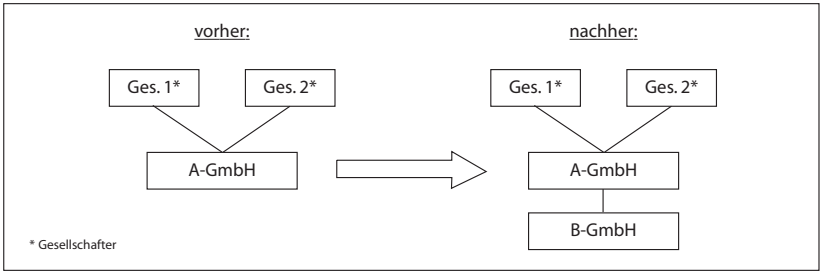


Abb. 6: Beispiel für eine Ausgliederung

Dem Anhang sind zwei Tabellen (Tab. 2 und 3) beigefügt, aus denen hervorgeht, welche Rechtsformen als übertragender und als übernehmender Rechtsträger im Falle von Spaltungen infrage kommen.

2.3.3 Vermögensübertragung

Die **Vermögensübertragung (§174-189 UmwG)** ist für spezielle Sonderfälle konzipiert worden. Sie ist nur anwendbar bei Übertragungen von Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf die öffentliche Hand oder bei der Übertragung von Vermögen zwischen Versicherungsgesellschaften. Da es sich um Sonderfälle handelt, wird hierauf im Weiteren nicht näher eingegangen.

2.4 ABLAUF VON UMWANDLUNGEN – PHASENSCHEMA

Obwohl das Umwandlungsgesetz eine Vielzahl von Umwandlungsfällen regelt, ist bei der Umsetzung der unterschiedlichen Umwandlungsarten dennoch ein einheitliches Basisschema des Ablaufs solcher Umwandlungen wieder zu erkennen. Es variiert nur im Detail und lässt sich in drei Phasen einteilen:[7]

1) Vorbereitungsphase

- **Erstellung der Beschlüsse** der Anteilsinhaber (Gesellschafter) der an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträger.

7 Haufe SteuerOffice Professional, Umwandlungsrecht, November 2003.

- Schaffung der rechtsgeschäftlichen Grundlagen:
  - Abschluss der entsprechenden, notariell zu beurkundenden, **Verschmelzungs- oder Spaltungsverträge** durch die Vertretungsorgane (Vorstand/Geschäftsführung) der beteiligten Rechtsträger (§ 4ff, § 126 UmwG).
  - Beim Formwechsel ist nur der Entwurf des **Umwandlungsbeschlusses** zu erstellen (§ 194 UmwG).
- **Berichtspflichten** gegenüber den Anteilseignern (Gesellschafter) sowie gegenüber den Arbeitnehmervertretern (Betriebsrat)
  - Schriftlicher Verschmelzungsbericht, Spaltungsbericht bzw. Umwandlungsbericht beim Formwechsel.
  - Die Berichte sind nicht erforderlich, wenn alle Anteilseigner in notarieller Form auf die Erstellung verzichten.
  - Die Umwandlungsverträge bzw. Entwürfe müssen spätestens einen Monat vor der jeweiligen Gesellschafterversammlung dem zuständigen **Betriebsrat** zur Verfügung gestellt werden. Aus den Verträgen müssen die Folgen der Umwandlung für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungen sowie die insoweit vorgesehenen Maßnahmen ersichtlich sein (§ 5 Abs. 3, § 126 Abs. 3, § 194 Abs. 2 UmwG).
- Die Umwandlungsverträge bzw. -entwürfe der Vertretungsorgane sind grundsätzlich von einem unabhängigen Sachverständigen (z.B. Wirtschaftsprüfer) prüfen zu lassen. Der Prüfer hat darüber einen Prüfbericht zu erstellen. Soweit nach den gesetzlichen Vorschriften eine Prüfung vorgenommen werden muss, kommen als Umwandlungsprüfer nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Betracht. Eine Prüfung kann unterbleiben, wenn alle Anteilseigner auf die Prüfung verzichten (§ 9 Abs. 3, § 125 UmwG). Die Verzichtserklärungen sind notariell zu beurkunden.

2) Beschlussphase

- Einberufung, Vorbereitung und Durchführung der notwendigen Versammlungen der Anteilseigner der an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträger. Im Rahmen dieser Versammlungen müssen die Anteilseigner mit den erforderlichen Mehrheiten (i.d.R. 3/4 Mehrheit der Stimmen der Gesellschafter) die Umwandlung beschließen. Auch diese Beschlüsse müssen notariell beurkundet werden.

3) Vollzugsphase

- Anmeldungen zur Eintragung ins Handelsregister durch die Vertretungsorgane der beteiligten Rechtsträger. Erst mit der letzten Eintragung in allen betroffe-

nen Registern ist der Umwandlungsvorgang abgeschlossen und damit rechtswirksam.

2.5 ANWACHSUNG

Eine **Anwachsung** (§ 738 BGB)[8] liegt grundsätzlich dann vor, wenn aus einer Gesamthandsgemeinschaft (Personengesellschaft) ein Gesellschafter ausscheidet. Der Anteil, den der ausscheidende Gesellschafter an der Gesellschaft hält, wächst den übrigen verbleibenden Gesellschaftern kraft Gesetz ohne besonderen Übertragungsakt zu[9]. Dies gilt auch, wenn aus einer Personengesellschaft alle Gesellschafter bis auf einen ausscheiden. Dies hat zum Beispiel zur Folge, dass durch die Anwachsung aus einer Personengesellschaft (OHG; KG, GbR; PartG) ein Einzelunternehmen entsteht, wenn alle übrigen Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausgeschieden sind.[10]

Wenn aus einer GmbH & Co KG alle Gesellschafter mit Ausnahme der Komplementär-GmbH ausscheiden, wird aus der KG durch Anwachsung eine GmbH:[11]

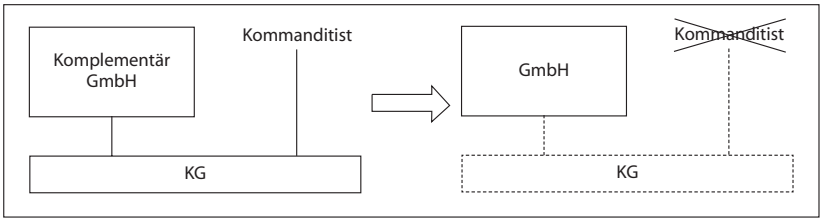


Abb. 7: Beispiel zur Anwachsung

2.6 FORMWECHSEL

Der **Formwechsel (§190-304 UmwG)** unterscheidet sich von den anderen Umwandlungsarten dadurch, dass zivilrechtlich keine Vermögensübertragung stattfindet. Es ändert sich nur die Rechtsform des Rechtsträgers. Dagegen **bleibt die**

8 Gilt nicht nur für BGB-Gesellschaften; Anwachsung gilt auch bei Handelsgesellschaften; gem. § 738 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3 HGB für die OHG und gem. § 738 i.V.m. §§ 161 Abs.2, 105 Abs. 3 HGB für die KG.

9 § 738 BGB.

10 Brösske, Dörner, Klumpp u.a. .Umwandlung der Unternehmensform für die Praxis, 2001, S. 5.

11 Madl, Umwandlungssteuerrecht, 2002, S. 3.

rechtliche und wirtschaftliche Identität bestehen. Steuerrechtlich wird allerdings – außer bei der Grunderwerbsteuer – u. U. ein Vermögensübergang fingiert. Auch der Formwechsel ist im Umwandlungsgesetz geregelt. Aus der Tabelle 4 im Anhang können die möglichen Rechtsformkonstellationen des Formwechsels entnommen werden.

3. DIE SYSTEMATIK UND GRUNDLEGENDE BEGRIFFE DES UMWANDLUNGSGESETZES UND DES UMWANDLUNGSSTEUERGESETZES

3.1 BEZIEHUNG ZWISCHEN UMWANDLUNGSGESETZ UND UMWANDLUNGSSTEUERGESETZ

Das Umwandlungsgesetz regelt die zivilrechtliche Behandlung einer Umwandlung. Das Gesetz unterteilt sich wie folgt:

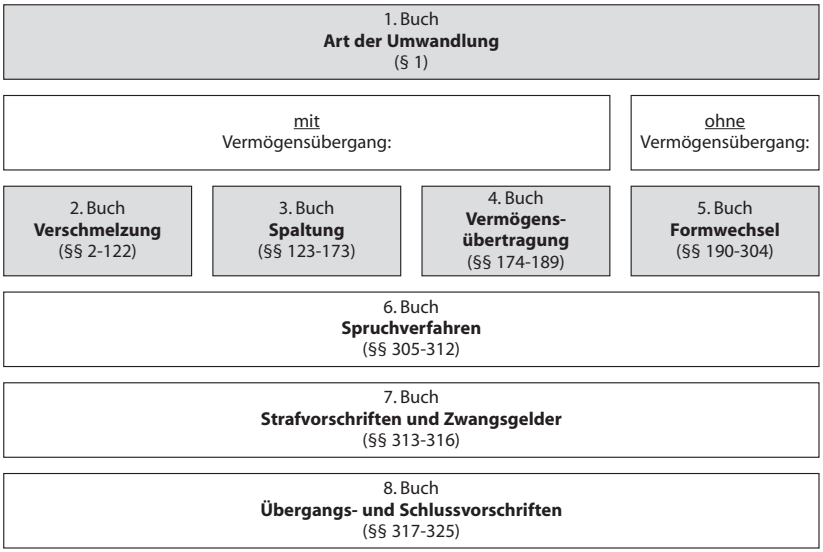


Abb. 8: Aufbau des Umwandlungsgesetzes (UmwG)

Neben dem Umwandlungsgesetz wurde das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) geschaffen. Das Umwandlungssteuergesetz regelt **die ertragsteuerliche (Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) Behandlung** der Umwandlungen. Weitere steuerliche Konsequenzen kann eine Umwandlung in den Bereichen Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer haben. Die umsatzsteuerli-

chen und grunderwerbsteuerlichen Folgen einer Umwandlung ergeben sich wiederum aus den jeweiligen Einzelsteuergesetzen (Umsatzsteuergesetz (UStG) und Grunderwerbsteuergesetz, (GrEStG)).

Zwar stehen das Umwandlungssteuergesetz und das Umwandlungsgesetz in Beziehung zueinander. Allerdings gibt es – neben den von beiden Gesetzen geregelten Umwandlungsfällen – solche, die entweder nur im UmwG oder nur im UmwStG geregelt sind. Diese Beziehung lässt sich grafisch in Form zweier sich überlappender Kreise darstellen:

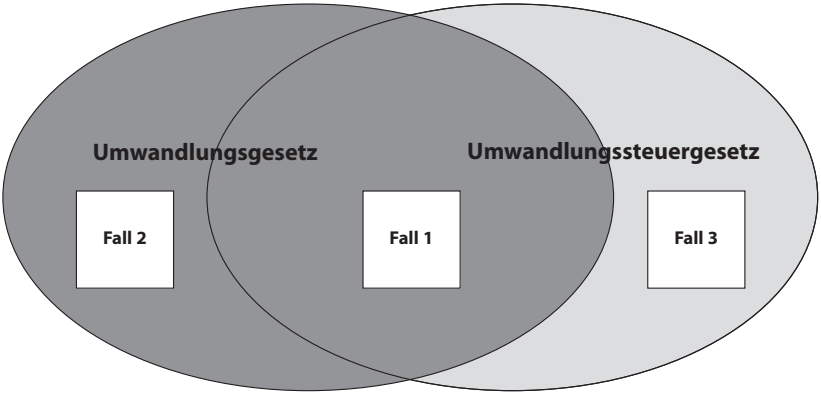


Abb. 9: Beziehung zwischen UmwG und UmwStG

In der Schnittmenge, dem **Fall 1**, befinden sich alle Umwandlungen, die sowohl im Umwandlungsgesetz als auch im Umwandlungssteuergesetz geregelt sind. Diese Verknüpfung resultiert daraus, dass der 2.- 7. Teil (§ 3-19) des Umwandlungssteuergesetzes nur auf Umwandlungen im Sinne des § 1 UmwG anwendbar sind.

Dies betrifft allerdings nicht die sog. Ausgliederung. Für diese bleibt das Umwandlungssteuergesetz auch anwendbar, wenn sie nicht nach dem UmwG (§§ 152-160 UmwG), sondern im Wege einer Einzelrechtsnachfolge erfolgt ist.

Im **Fall 2** handelt es sich um Umwandlungen, die zwar im Umwandlungsgesetz geregelt sind, bei denen das Umwandlungssteuergesetz aber keine Anwendung findet.

Der **Fall 3** enthält Umwandlungen, die vom Umwandlungssteuergesetz erfasst sind, die sich aber nicht aus dem Umwandlungsgesetz ergeben.

Die folgende Tabelle enthält einige Beispiele dafür, welche Umwandlungen den einzelnen Fällen zuzuordnen sind:

Fall 1 UmwG und UmwStG	Fall 2 nur UmwG	Fall 3 nur UmwStG
■ Verschmelzung zweier PersG'en auf ein KapG oder PersG ■ Verschmelzung einer KapG auf eine PersG ■ Spaltung einer KapG auf eine PersG ■ Spaltung einer KapG auf eine KapG ■ Formwechsel	■ Spaltung von PersG'en durch sog. Realteilung ■ Abspaltung einzelner Wirtschaftsgüter einer PersG ■ Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter aus einer PersG in eine PersG ■ Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter aus einer Kapitalgesellschaft (Ausnahme: Betriebsaufspaltung)	■ Einbringung eines Betriebs in eine KapG oder eine PersG im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Ausnahme: Ausgliederung)

3.2 AUFBAU DES UMWANDLUNGSSTEUERGESETZES

Das Umwandlungsgesetz und das Umwandlungssteuergesetz sind trotz der engen Beziehung sehr unterschiedlich aufgebaut. Das **Umwandlungsgesetz** ist nach den in Kapitel 2 dargestellten vier Umwandlungsformen strukturiert. Das **Umwandlungssteuergesetz** ist dagegen in 12 Teile aufgeteilt. Diese können wiederum in 3 Gruppen zusammengefasst werden:

- Im ersten bis siebten Teil sind die Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften geregelt.
- Im achten bis zehnten Teil sind die Einbringungen von Personengesellschaften sowie der Formwechsel in eine Personengesellschaft normiert.
- Im elften und zwölften Teil befinden sich Vorschriften zur Verhinderung von Missbräuchen und Übergangs- und Schlussvorschriften.

Die folgende Übersicht stellt noch mal die einzelnen Teile (zweiter bis zehnter Teil) des Umwandlungssteuergesetzes dar und ordnet diesen Teilen die darauf anwendbaren gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsfälle zu.

Zuordnung der verschiedenen Übertragungsfälle zu den Regelungen des UmwStG

Vermögens-übergang **von** einer Körperschaft **auf** eine Personengesellschaft oder auf natürliche Person	**Vermögens-übergang** **von** einer Körperschaft **auf** eine andere Körperschaft	**Formwechsel einer** Kapitalgesellschaft und einer Genoss. **in** eine Personengesellschaft	**Aufspaltung, Abspaltung** und Vermögensübertragung (Teilübertragung)	**Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils **in** eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen	**Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils **in** eine Personengesellschaft	**Formwechsel einer** Personengesellschaft **in** eine Kapitalgesellschaft
(Zweiter Teil) §§ 3-10 UmwStG	(Dritter Teil) §§ 11-13 UmwStG	(Vierter Teil) § 14 UmwStG	(Fünfter Teil) §§ 15-16 UmwStG	(Achter Teil) §§ 20-23 UmwStG	(Neunter Teil) § 24 UmwStG	(Zehnter Teil) § 25 UmwStG
Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine PersG	**Verschmelzung** einer Körperschaft auf eine andere Kö.	**Formwechsel** einer KapG oder Gen. in eine PersG; Verweis auf zweiten Teil des UmwStG	**Auf-/Abspaltung** und Teilübertragung einer Körperschaft auf eine andere Kö.; Verweis auf dritten Teil des UmwStG	**Übertragung** von Einzel-Wirtschaftsgütern **durch Einzelrechtsnachfolge** auf KapG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	**Übertragung** von Einzel-Wirtschaftsgütern **durch Einzelrechtsnachfolge** auf PersG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	**Formwechsel** Einzel-PersG in KapG; Verweis auf achten Teil
Formwechsel einer KapG oder Gen. in PersG; durch Verweis im vierten Teil	**Vermögensüberauftragung** durch Vollübertragung		**Auf-/Abspaltung** einer Körperschaft auf eine PersG; Verweis auf zweiten Teil des UmwStG	**Verschmelzung** einer PersG auf eine KapG	**Verschmelzung** zweier PersG	
Auf-/Abspaltung einer Körperschaft auf eine PersG; durch Verweis im fünften Teil	**Auf-/Abspaltung** und Vermögensübertragung durch Teilübertragung einer Körperschaft auf eine andere Kö.; durch Verweis im fünften Teil			**Spaltung** einer PersG auf KapG	**Spaltung** einer PersG auf PersG	
				Ausgliederung aus dem Vermögen einer KapG auf KapG	**Ausgliederung** aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns zur Aufnahme oder Gründung auf eine PersG	
				Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns auf eine KapG	**Ausgliederung** aus dem Vermögen einer KapG auf PersG	
				Formwechsel PersG in KapG; Verweis im zehnten Teil		

Abb. 10: Zuordnung der verschiedenen Übertragungsfälle zu den einzelnen Regelungen des UmwStG

3.3 HANDELS- UND STEUERRECHTLICHER UMWANDLUNGSSTICHTAG

Bei der Vornahme von Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz – außer beim Formwechsel – muss man zwischen dem handelsrechtlichen Umwandlungsstichtag und dem steuerlichen Übertragungsstichtag unterscheiden:

- Der **handelsrechtliche Umwandlungsstichtag** ist der Zeitpunkt, ab dem die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten. Dieser Stichtag kann (in bestimmten Grenzen) frei bestimmt werden. Er liegt regelmäßig vor dem Zeitpunkt der Anmeldung einer Umwandlung zum Handelsregister, so dass die Umwandlung insoweit rückwirkend auf den Umwandlungsstichtag erfolgt.
- Am Schluss des Tages, der dem Umwandlungsstichtag vorangeht, muss das übertragende Unternehmen eine Schlussbilanz aufstellen. Dieser Tag ist zugleich der **steuerliche Übertragungsstichtag**. Ab diesem Tag sind das Einkommen und das Vermögen steuerlich so zu behandeln, als ob es übergegangen wäre. In dem Fall, dass der übernehmende Rechtsträger eine Personengesellschaft ist, gilt dies auch für deren Gesellschafter, denen rückwirkend ab dem Umwandlungsstichtag der anteilige Gewinn der Personengesellschaft zugerechnet wird.[12]

Beispiel zum Umwandlungsstichtag:

- Schlussbilanz 31.12.2003
- Handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag 01.01.2004
- Steuerlicher Übertragungsstichtag 31.12.2003.

Der Formwechsel unterscheidet sich von den anderen Umwandlungsarten, weil keine Vermögensübertragung stattfindet und somit handelsrechtlich auch keine Übertragungs- und Übernahmebilanz aufgestellt werden muss. Steuerlich dagegen ist eine Abgrenzung erforderlich, weil Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften steuerlich sehr unterschiedlich behandelt werden. Kommt es im Zuge der Umwandlung zu dem sog. »Sphärenwechsel« (siehe oben, Abschnitt 1) – aus Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft oder umgekehrt – so wird steuerrechtlich eine Vermögensübertragung fingiert. Daher ist im Umwandlungssteuer-

12 Umwandlungssteuererlass, BMF-Schreiben vom 25.03.1998, geändert durch BMF vom 21.08.2001 zu § 2 UmwStG, Tz. 02.01-02.03.

gesetz geregelt, dass der übertragende Rechtsträger auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird (steuerlicher Übertragungsstichtag), eine **Übertragungsbilanz** und der nach Formwechsel entstandene Rechtsträger eine **Eröffnungsbilanz** erstellen muss.

Zu beachten ist, dass bei Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz zwischen der Anmeldung der Umwandlung beim Registergericht und dem Stichtag der Schlussbilanz bzw. der Übertragungsbilanz **höchstens 8 Monate** liegen dürfen (§§ 17 Abs. 2, 125, 176,177 UmwG, § 14 UmwStG). Steuerlich ergibt sich diese sog. Rückwirkung aus § 2 Abs. 1 UmwStG.

4. STEUERLICHE KONSEQUENZEN DER BEDEUTSAMSTEN UMWANDLUNGSFÄLLE

4.1 VERSCHMELZUNG

4.1.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen

Steuerliche Regelungen zur Verschmelzung			
von: Körperschaft **auf:** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft natürliche Person	**von:** Körperschaft **auf:** Körperschaft	**von:** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft **auf:** Körperschaft	**von:** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft **auf:** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft natürliche Person
§§ 3-10 UmwStG	§§ 11-13 UmwStG	§§ 20-23 UmwStG	§ 24 UmwStG
Steuerlicher Vorgang:			
Vermögensübergang auf Personengesellschaft oder natürliche Person	**Vermögensübergang** auf Körperschaft	**Einbringung** von Mitunternehmeranteilen in eine Körperschaft	**Einbringung** von Mitunternehmeranteilen in eine Mitunternehmerschaft

Abb. 11: Steuerliche Regelungen zur Verschmelzung

Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 2-38 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 39-78 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Vermögensübergang von Körperschaft auf Personengesellschaft oder auf natürliche Person
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	2. Teil, §§ 3 – 10
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in die Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Übernehmender Personengesellschaft (»Übernahmegewinn«)
	Detaillierte Darstellung	**Abschnitt 4.1.1.1**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

4.1.1.1 Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft

Am Schluss des Tages, der dem Umwandlungsstichtag vorangeht, hat die übertragende Kapitalgesellschaft eine Schlussbilanz aufzustellen. Handelsrechtlich müssen die Vermögensgegenstände und Schulden in der Schlussbilanz zwingend mit dem Buchwert angesetzt werden. Nur in Ausnahmefällen (z.B. Wertaufholungsgebot bis zu den Anschaffungskosten bei Wegfall einer früheren Wertminderung) ist ein Ansatz über dem Buchwert möglich. Aufgrund des so genannten Maßgeblichkeitsgrundsatzes ist der Bilanzansatz in der Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz maßgeblich.

Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 S.1 EStG)

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz besagt, dass der handelsrechtliche Bilanzansatz maßgeblich für den Ansatz in der Steuerbilanz ist. Eine Abweichung von dem handelsrechtlichen Bilanzansatz darf nur erfolgen, wenn die Steuergesetze zwingend einen anderen Ansatz vorgeben. Man spricht von der so genannten Durchbrechung der Maßgeblichkeit. In dem Fall eines Wahlrechts in der Steuerbilanz darf dieses Wahlrecht nur **entsprechend der Möglichkeiten** in der Handelsbilanz ausgeübt werden (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 S.2 EStG). Steht einer zwingenden handelsrechtlichen Bewertungsvorschrift ein steuerliches Wahlrecht gegenüber, ist der handelsrechtliche Wert auch steuerlich zu übernehmen.

Das in § 3 UmwStG geregelte Wahlrecht der **übertragenden Kapitalgesellschaft**, die Wirtschaftgüter (Vermögensgegenstände und Schulden) in der steuerlichen **Schlussbilanz** mit ihren Buchwerten, Teilwerten oder einem Zwischenwert anzusetzen, steht dem Maßgeblichkeitsprinzip somit entgegen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt dieses steuerliche Wahlrecht daher nicht zur Anwendung. Es bleibt zwingend beim Buchwertansatz.[13]

Begriffsdefinitionen[14]

Buchwert:

Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut in der Bilanz steht.

Teilwert:

Wert, den der Erwerber eines Betriebs im Rahmen des Kaufpreises für ein gesamtes Unternehmen für jedes einzelne Wirtschaftsgut entrichten würde. Dabei wird vorausgesetzt, dass der Betrieb fortgesetzt wird. Der Ansatz zum Teilwert führt somit zur Auflösung sämtlicher stiller Reserven, die in dem Wirtschaftsgut ruhen.

Stille Reserven:

Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines Wirtschaftsgutes und seinem tatsächlichen Wert, zu dem es veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen wird.

Zwischenwert:

Jeder Wert, der sich zwischen dem Buchwert und Teilwert befindet.

13 Umwandlungssteuererlass, BMF-Schreiben vom 25.03.1998, geändert durch BMF vom 21.08.2001 zu § 3 UmwStG, Tz. 03.01.

14 C. Brösske u.a., Umwandlung der Unternehmensform für die Praxis, 2001, S.243f.

Die **übernehmende Personengesellschaft** hat die auf sie übertragenden Wirtschaftsgüter mit den Werten zu übernehmen, die in der steuerlichen Schlussbilanz der Kapitalgesellschaft angesetzt wurden (Buchwertverknüpfung). Sie tritt steuerrechtlich in die Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft ein. Das heißt, dass sie insbesondere übernimmt:

- die bisherigen Abschreibungsformen
- die steuerfreien Rücklagen sowie
- die Bewertung der Wirtschaftsgüter.

Ein möglicher verbleibender **Verlustvortrag** der Kapitalgesellschaft geht allerdings (wegen des »Sphärenwechsels«) **nicht** auf die Personengesellschaft über.

Ertragsteuerliche Konsequenzen können sich sowohl für die übertragende Körperschaft als auch für die übernehmende Personengesellschaft (bzw. deren Gesellschafter) ergeben.

So kann bei der übertragenden Körperschaft ein sogenannter »**Übertragungsgewinn**« entstehen. Ein Übertragungsgewinn ergibt sich allerdings nur dann, wenn die übertragende Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter in ihrer Schlussbilanz mit einem über dem bisherigen Buchwert liegenden Wert ansetzt. In Höhe der auf diesem Wege aufgedeckten stillen Reserven entsteht der Übertragungsgewinn. Dieser unterliegt der Körperschaft- und Gewerbesteuer und kann mit laufenden Verlusten oder einem bestehenden steuerlichen Verlustvortrag verrechnet werden. Setzt die übertragende Kapitalgesellschaft das Vermögen mit den Buchwerten an, bleibt die Verschmelzung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft mangels aufgedeckter stiller Reserven steuerfrei.

Bei der **übernehmenden Personengesellschaft** kann durch die Verschmelzung ein sog. **Übernahmegewinn oder -verlust** entstehen. Deren Ursachen werden im Folgenden anhand zweier Zahlenbeispiele näher dargestellt.

Beispiel 1 (Übernahmegewinn):

Die Tatkraft GmbH soll auf die bestehende Übernahme OHG verschmolzen werden. Dies soll zu Buchwerten erfolgen. Die OHG hält an der Tatkraft GmbH 100 % der Anteile. Somit wird die Tatkraft GmbH als Tochterunternehmen auf ihr Mutterunternehmen, die Übernahme OHG, verschmolzen (sog. »up-stream-merger«).

Übernahme OHG (Mutterunternehmen)

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003		Passiva
Anteile an der Tatkraft GmbH	**300.000 €**	Kapital Gesellschafter 1	300.000 €
Vermögen	500.000 €	Kapital Gesellschafter 2	300.000 €
		Verbindlichkeiten	200.000 €
	800.000 €		800.000 €

Schlussbilanz der Tatkraft GmbH (Tochterunternehmen)

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003		Passiva
		Eigenkapital	
Vermögen	515.000 €	Stammkapital	300.000 €
		Rücklagen	60.000 €
		Jahresüberschuss	55.000 €
		Verbindlichkeiten	100.000 €
	515.000 €		515.000 €

Da die Tatkraft GmbH die Vermögensgegenstände und Schulden in ihrer Übertragungsbilanz mit dem Buchwert angesetzt hat, entsteht auf der Ebene der Kapitalgesellschaft kein Übertragungsgewinn. Der bei der Übernahme OHG zu ermittelnde Übernahmegewinn errechnet sich wie folgt:

Wert des übernommenen Vermögens von der Tatkraft GmbH

	Vermögen	515.000 €
./.	Verbindlichkeiten	100.000 €
=	Wert des übernommenen Reinermögens (Eigenkapital)	415.000 €

Ermittlung des Übernahmegewinns

	Wert des übernommenen Reinvermögens (Eigenkapital)	415.000 €
./.	Buchwert der Anteile an der GmbH	300.000 €
=	Übernahmegewinn	115.000 €

Nach der Verschmelzung sieht die Bilanz der Übernahme OHG folgendermaßen aus:

Übernahme OHG (nach Verschmelzung)

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2004		Passiva
Vermögen	1.015.000 €	Kapital Gesellschafter 1	300.000 €
		Kapital Gesellschafter 2	300.000 €
		Übernahmegewinn	115.000 €
		Verbindlichkeiten	300.000 €
	1.015.000 €		1.015.000 €

An die Stelle der Anteile an der Tatkraft GmbH bei der OHG treten das Vermögen und die Schulden der GmbH sowie der Übernahmegewinn. Der Übernahmegewinn geht in den laufenden Gewinn der OHG ein. Da der laufende Gewinn der OHG nicht bei der OHG selbst, sondern bei den Gesellschaftern der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen wird, ist der Gewinn im Rahmen einer so genannten gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen auf die Gesellschafter der OHG aufzuteilen. Die Aufteilung erfolgt entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabrede oder hilfsweise nach den gesetzlichen Vorschriften.[15]

Die Gesellschafter haben den Gewinn in ihrer Steuererklärung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.

Dazu ein Beispiel, in dem die übernehmende OHG zwei verschiedene Gesellschafter hat:

- Die »Untat GmbH«, die als Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegt.
- »Hans Meier«, der als natürliche Person der Einkommensteuer unterliegt.

	Gesellschafter 1 (Untat GmbH)	Gesellschafter 2 (Hans Maier)
Anteiliger Gewinn (Verteilung zu gleichen Anteilen)	57.500 €	57.500 €
Besteuerung Einkommensteuer	keine	50 % des Übernahmegewinns unterliegen der Besteuerung (§ 4 Abs. 7 UmwStG, Halbeinkünfteverfahren)
Körperschaftsteuer	Körperschaftsteuerbefreiung gem. § 4 Abs. 7 UmwStG	keine
Gewerbesteuer	Gewerbesteuerbefreiung gem. § 18 Abs. 2 UmwStG	Gewerbesteuerbefreiung gem. § 18 Abs. 2 UmwStG
	Ausnahme: Wird der Betrieb der OHG innerhalb der folgenden 5 Jahre nach Übertragung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Auflösungs- und Aufgabegewinn der Gewerbesteuer	

15 § 121 Abs. 1 und 2 HGB für OHG und §§ 168 i.V.m. 121 Abs. 1,2 HGB für KG.

Beispiel 2 (Übernahmeverlust):

Die Tatkraft GmbH als Tochterunternehmen soll auf die bestehende Übernahme OHG (Mutterunternehmen) verschmolzen werden. Die Schlussbilanz der Tatkraft GmbH ist in diesem Beispiel identisch mit der im Beispiel 1. Allerdings beträgt der Buchwert der Anteile an der Tatkraft GmbH in der Bilanz des Mutterunternehmens, der übernehmenden Übernahme OHG, nun 445 T€ statt 300 T€.

Übernahme OHG (Mutterunternehmen)

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003		Passiva
Anteile an der Tatkraft GmbH	445.000 €	Kapital Gesellschafter 1	372.500 €
Vermögen	500.000 €	Kapital Gesellschafter 2	372.500 €
		Verbindlichkeiten	200.000 €
	945.000 €		945.000 €

Schlussbilanz der Tatkraft GmbH (Tochterunternehmen)

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003		Passiva
		Eigenkapital	
Vermögen	515.000 €	Stammkapital	300.000 €
		Rücklagen	70.000 €
		Jahresüberschuss	45.000 €
		Verbindlichkeiten	100.000 €
	515.000 €		515.000 €

Auch in diesem Fall behält die GmbH in ihrer Schlussbilanz die Buchwerte bei. Dies hat zur Folge, dass bei der Kapitalgesellschaft kein Übertragungsgewinn entsteht und die von der OHG übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden von dieser mit den Buchwerten angesetzt werden. Da in diesem Beispiel der Beteiligungsbuchwert (445 T€) den Wert des übergegangenen Reinvermögens (Eigenkapital der Tatkraft GmbH, 415 T€) übersteigt, entsteht ein Übernahmeverlust.

Dieser Übernahmeverlust ermittelt sich wie folgt:

Wert des übernommenen Vermögens von der Tatkraft GmbH

	Vermögen	515.000 €
./.	Verbindlichkeiten	100.000 €
=	Wert des übernommenen Reinvermögens (Eigenkapital)	415.000 €

Ermittlung des Übernahmeverlusts

	Wert des übernommenen Reinvermögens (Eigenkapital)	415.000 €
./.	Buchwert der Anteile an der GmbH	445.000 €
=	Übernahmeverlust	- 30.000 €

Diese Beispiele betrafen den Fall, dass sich die Anteile der GmbH zu 100 % im Betriebsvermögen der übernehmenden OHG befanden. Es gibt allerdings auch Beteiligungsverhältnisse bei denen ein Teil der GmbH-Anteile, z.B. 10 %, nicht im Betriebsvermögen der übernehmenden OHG, sondern im Privatvermögen eines weiteren Gesellschafters liegen. Diese werden je nach Art der Anteile (wesentliche Beteiligung (i.S.d. § 17 Abs. 1 ESTG (≥ 1 %)) , unwesentliche Beteiligung (i.S.d. § 17 Abs. 1 ESTG (≤ 1%)) oder einbringungsgeborene Anteile (i.S.d. § 21 Abs. 1 S.1 UmwStG) entweder fiktiv in die Personengesellschaft eingelegt oder das Vermögen, das auf diese Anteile entfällt, bleibt bei der Ermittlung des Übernahmegewinns unberücksichtigt. Diese Fallkonstellationen werden in dieser grundlegenden Darstellung nicht näher erläutert.

4.1.1.2 Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 2-38 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 39-78 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	8. Teil, §§ 20 – 23
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Abschnitt 4.1.1.2**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar; Befreiung von der GrESt möglich, soweit übernehmende Kapitalgesellschaften am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt ist. In Höhe des Anteils zu dem die Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft beteiligt ist, greift die Grunderwerbsteuerbefreiung (§ 6 Abs. 2 GrEStG)
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Die Verschmelzung einer **Personengesellschaft auf** eine unbeschränkt steuerpflichtige[16] **Kapitalgesellschaft** kann steuerlich gem. § 20-23 UmwStG erfolgen.

Bei der Aufstellung ihrer Übernahmebilanz hat die übernehmende Kapitalgesellschaft ein steuerliches Bewertungswahlrecht. Sie kann die übertragenden Ver-

16 »Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht« liegt gem. § 1 Abs. 1 KStG vor, wenn: Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit ihren gesamten Einkünften – sowohl im Ausland als auch im Inland – der Besteuerung unterliegen. Voraussetzung ist, dass die Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.

mögenswerte gem. § 20 Abs. 2 UmwStG entweder mit dem Buchwert, dem so genannten Teilwert, oder einem Wert, der zwischen beiden Werten liegt (Zwischenwert), ansetzen. Auch in diesem Fall ist die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (siehe oben, Abschnitt 4.1.1.1) zu berücksichtigen. Handelsrechtlich besteht in diesem Fall gem. § 24 UmwG ebenfalls ein Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung und Neubewertung, so dass kein Zwang zur Fortführung von Buchwerten besteht und das steuerliche Bewertungswahlrecht im Einklang mit der Handelsbilanz ausgeübt werden kann. Umgekehrt ist es jedoch in Fällen, in denen das Vermögen in der Handelsbilanz mit einem höheren Wert als dem bisherigen Buchwert angesetzt werden muss (weil z.B. im Zuge der GmbH-Gründung ein Mindestkapitalausweis vorgeschrieben wird), davon abweichend, in der Steuerbilanz nur zu Buchwerten zu übertragen.

Je nach Ausübung des Bewertungswahlrechts ergeben sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen für die übertragende Personengesellschaft und insbesondere für deren Gesellschafter. Der Wert (Buchwert, Teilwert oder Zwischenwert), mit dem die übernehmende Kapitalgesellschaft das übernommene Vermögen ansetzt, ist korrespondierend für die einbringende Personengesellschaft der **Veräußerungspreis des Vermögens und der Schulden**. Im Rahmen der Verschmelzung erhalten die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft. Die Anschaffungskosten der gewährten Geschäftsanteile entsprechen ebenfalls dem Wert mit dem die übernehmende Kapitalgesellschaft das übernommene Vermögen ansetzt (§ 20 Abs. 4 UmwStG).

Die – je nach Ausübung des Bewertungswahlrechts – unterschiedlichen Konsequenzen für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft werden mit Hilfe der folgenden **Beispiele** erläutert.

Die Alpha und Beta OHG soll auf die Gamma GmbH verschmolzen werden. Die Gesellschafter der OHG, Herr Alpha und Herr Beta, erhalten im Gegenzug dafür Anteile an der Gamma GmbH.

Die Bilanz der übertragenen Personengesellschaft zeigt folgendes Bild:

Alpha und Beta OHG

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2004			Passiva
	Buchwerte	Teilwerte		Buchwerte
Anlagevermögen	200.000 €	(400.000 €)	Kapital des Alpha	50.000 €
Umlaufvermögen	300.000 €	(300.000 €)	Kapital des Beta	50.000 €
Firmenwert	– €	(300.000 €)	Verbindlichkeiten	400.000 €
	500.000 €	(1.000.000 €)		500.000 €

Beispiel 1: Ansatz zum Teilwert

Durch den Teilwertansatz entsteht bei den Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft ein Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG, da die Übertragung des Vermögens aus der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft in Folge des steuerlichen Sphärenwechsels wie eine Veräußerung durch die Gesellschafter der Personengesellschaft betrachtet wird.

Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Teilwert des Aktivvermögens	1.000.000 €	
Teilwert der Verbindlichkeiten	400.000 €	
Veräußerungspreis (entspricht Teilwert des Vermögens)		600.000 €
./. Kapitalkonten der Gesellschafter		100.000 €
= Veräußerungsgewinn		500.000 €

Dieser Veräußerungsgewinn unterliegt bei den Gesellschaftern nur der Einkommensteuer und nicht der Gewerbesteuer. Von dem Veräußerungsgewinn kann ggf. ein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG abgezogen werden. Ferner unterliegt dieser Gewinn gem. § 34 EStG einem ermäßigten Steuersatz[17].

Beispiel 2: Ansatz zum Buchwert

Wenn die Gamma GmbH das übertragende Vermögen zum Buchwert ansetzt, erfolgt die Verschmelzung **völlig steuerneutral**, da kein Veräußerungsgewinn entstehen kann.

Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Teilwert des Aktivvermögens	500.000 €	
Teilwert der Verbindlichkeiten	400.000 €	
Veräußerungspreis (entspricht Buchwert des übertragenden Vermögens)		100.000 €
./. Kapitalkonten der Gesellschafter		100.000 €
= Veräußerungsgewinn		0 €

17 Diese ermäßigte Besteuerung wird für den Teil des Gewinns nicht gewährt, der nach § 3 Nr. 40 b EStG dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt. Das wäre dann der Fall, wenn die OHG in ihrem Betriebsvermögen auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält und diese mit auf die GmbH verschmolzen werden.

Die Einbringung der übertragenen Vermögenswerte zu Buchwerten hat aber in der Folgezeit folgende steuerliche Konsequenzen:

- Die Gesellschafter der einbringenden Personengesellschaft erhalten als Gegenleistung Anteile an der Gamma GmbH. Die Anschaffungskosten dieser GmbH Anteile entsprechen dem Buchwert des übertragenden Vermögens.
- Diese durch die Einbringung entstehenden GmbH-Anteile (im Beispiel 50T€ je Gesellschafter) stellen **sog. einbringungsgeborene Anteile gem. § 21 UmwStG** dar. Das hat zur Folge, dass die nicht aufgedeckten stillen Reserven im übertragenden Vermögen bis zu einer späteren Veräußerung dieser Anteile an der GmbH unbegrenzt »steuerverhaftet« bleiben. Die stillen Reserven werden so zu sagen auf die GmbH-Anteile an der GmbH übertragen. Erst die spätere Veräußerung der Anteile führt zu einem Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40b EStG (siehe Teilwertansatz).
- Somit unterliegen die stillen Reserven, die im Zuge der Umwandlung nicht aufgedeckt werden, erst später – eben bei einer Veräußerung des Vermögenswertes selbst oder bei einer Veräußerung der »einbringungsgeborenen GmbH-Anteile« – der Besteuerung.

Beispiel 3: Ansatz zum Zwischenwert

Bei Ansatz der übernommenen Vermögenswerte mit einem zwischen dem Buchwert und dem Teilwert liegenden Wert (Zwischenwert) entsteht ein Veräußerungsgewinn, dessen Höhe zwischen Null und dem Veräußerungsgewinn liegt, der sich beim Ansatz zum Teilwert ergibt. Der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG bleibt beim Ansatz zum Zwischenwert außer Ansatz. Der ermäßigte Steuersatz (§ 34 EStG) kommt dagegen auf Antrag zur Anwendung.

Der Zwischenwert ist ein Wert zwischen Buchwert und Teilwert. Nach Festlegung des Zwischenwerts sind im ersten Schritt die stillen Reserven der bilanzierten Vermögensgegenstände gleichmäßige aufzulösen. Erst wenn alle stillen Reserven der einzelnen Vermögensgegenstände aufgelöst sind und der festgelegte Zwischenwert noch nicht erreicht ist, entsteht durch Ansatz des verbleibenden Restbetrages ein Firmenwert.

Die übernehmende Kapitalgesellschaft tritt in allen drei Fällen in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Personengesellschaft ein. Je nach Wertansatz (Buchwert, Teilwert oder Zwischenwert) ergeben sich allerdings Unterschiede bei der Weiterführung der Abschreibung der übernommenen Vermögenswerte, die in der folgenden tabellarischen Übersicht skizziert werden.

Wertansatz:		
Buchwertansatz	**Zwischenwertansatz**	**Teilwertansatz**
Die übernehmende Kapitalgesellschaft übernimmt die **bisherige** – Abschreibungsbemessungsgrundlage – Abschreibungsmethode – die vom Einbringenden angenommene Nutzungsdauer	– Im Zeitpunkt der Verschmelzung erhöhen sich die Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände um die aufgedeckten stillen Reserven. Dieser erhöhte Betrag stellt die neue Bemessungsgrundlage für die Abschreibung dar. – Der bisher geltende Abschreibungsprozentsatz bei Vornahme der **linearen** Abschreibung ist weiter anzuwenden. Die Nutzungsdauer wird ebenfalls beibehalten. – Bei **degressiver** Abschreibung richtet sich der Abschreibungssatz nach der neu zu schätzenden Restnutzungsdauer, die nach Verschmelzung verbleibt.	

Der Ansatz zum Teilwert führt zwar zu einer Sofortversteuerung eines Übertragungsgewinns (Veräußerungsgewinns) auf der Ebene der Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft. Durch die Aufdeckung der stillen Reserven entsteht demgegenüber aber ein höheres Abschreibungspotential bei der übernehmenden Gesellschaft und somit eine geringere laufende Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung. Der entstandene Veräußerungsgewinn unterliegt ferner nicht der Gewerbesteuer und ist mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz versteuert. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass die sofortige Besteuerung zu einem hohen Liquiditätsverlust führt, ohne dass liquide Mittel zufließen. Durch die Übertragung zum Buchwert ist dagegen eine steuerneutrale Verschmelzung möglich. Allerdings bleiben die stillen Reserven weiterhin »steuerverhaftet«. Sobald die dafür erhaltenen Anteile (»einbringungsgeborene Anteile«) an der übernehmenden Kapitalgesellschaft veräußert werden, erfolgt die Nachversteuerung (siehe oben zum Beispiel 2).[18]

18 Haufe SteuerOffice Professional, Umwandlungsrecht, November 2003.

4.1.1.3 Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 2-38 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 46-77 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	3. Teil, §§ 11 – 13
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in der Übernahmebilanz der übernehmenden Körperschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungsgewinn«), sofern Ansatz über Buchwert Bei übernehmender Kapitalgesellschaft »Verschmelzungsgewinn«, der aber steuerlich außer Ansatz bleibt
	Detaillierte Darstellung:	**Abschnitt 4.1.1.3**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft nach dem Umwandlungsgesetz (§§ 46-78 UmwG) sind in §§ 1-2, 11-13 und 19 UmwStG geregelt. Steuerliche Konsequenzen können auf drei Ebenen eintreten:

1) bei der übertragenden Kapitalgesellschaft
2) bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft
3) bei den Anteilseignern der übertragenden Kapitalgesellschaft

Besteuerung bei der übertragenden Körperschaft

Bei der Übertragung hat die **übertragende Kapitalgesellschaft** steuerlich gem. § 11 UmwStG ein Wahlrecht, die Wirtschaftgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit ihren Buchwerten, Teilwerten oder einem Zwischenwert anzusetzen. Dieses Wahlrecht besteht allerdings nur, wenn

- sichergestellt ist, dass die im übertragenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven steuerverhaftet bleiben d.h. bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft einer späteren Besteuerung unterliegen und
- keine Gegenleistung gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Wenn eine der beiden Voraussetzungen nicht erfüllt ist, hat die übertragende Kapitalgesellschaft sämtliche stillen Reserven aufzulösen und die Vermögenswerte mit den Teilwerten anzusetzen. Dies führt zu einer Gewinnrealisierung. Der Gewinn unterliegt der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (vgl. oben, Abschnitt 4.1.1.2).

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass das Wahlrecht nach Ansicht der Finanzverwaltung aufgrund des vorrangigen Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ohnehin kaum anwendbar ist (vgl. oben, Abschnitt 4.1.1.1). Sind die beiden oben genannten Voraussetzungen erfüllt, ist deshalb, so die Finanzverwaltung, nur noch der Buchwertansatz möglich.

Besteuerung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft

Wie bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft gilt auch hier die strenge Wertverknüpfung zwischen der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft und dem Ansatz der übergegangenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft. Das heißt, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft in ihrer Übernahmebilanz an die Wertansätze der übertragenden Kapitalgesellschaft in deren Übertragungsbilanz gebunden ist. Sie tritt außerdem in die Rechtsstellung der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein. Insbesondere übernimmt sie die bisherigen Abschreibungsformen, die steuerfreien Rücklagen sowie die verwendeten Bewertungsmethoden.

Ein vorhandener steuerlicher Verlustvortrag der übertragenden Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich übertragbar. Das heißt, dass dieser Verlustvortrag mit laufenden Gewinnen der übernehmenden Kapitalgesellschaft verrechenbar ist. Falls der Verlustvortrag nicht in voller Höhe mit den laufenden Gewinnen verrechnet werden kann, ist der verbleibende Verlust erneut vortragsfähig. Die Nutzung des Verlustvortrags der übertragenden Kapitalgesellschaft durch die übernehmende Kapitalgesellschaft ist allerdings nur möglich, wenn

- der übertragende Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat,
- innerhalb der folgenden 5 Jahre nach der Übertragung in die übernehmende Kapitalgesellschaft
- in einem bislang vergleichbaren Umfang fortgeführt wird. [19]

19 § 8 Abs. 4 KStG.

Im Zuge der Verschmelzung kann bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein **Übernahmegewinn oder ein Übernahmeverlust** entstehen. Beide bleiben, unter der Voraussetzung, dass die Verschmelzungsparteien untereinander beteiligt sind, gem. §§ 12 Abs. 2 und 19 UmwStG bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer grundsätzlich außer Ansatz.

Besteuerung beim Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft

Die Besteuerung der Anteilseigner ist in § 13 UmwStG geregelt. Die Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft erhalten im Austausch für ihre im Rahmen der Verschmelzung untergehenden Anteile, Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft. Die stillen Reserven, die sich bereits in den bisherigen Anteilen an der übertragenden Kapitalgesellschaft befinden, werden im Ergebnis auf die neu gewährten Anteile übertragen. Die Verschmelzung erfolgt für die Anteilseigner somit grundsätzlich steuerneutral.

Bei Verschmelzungen ist u.a. danach zu unterscheiden, ob und in welcher Richtung die an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften aneinander beteiligt sind. Folgenden Varianten sind denkbar:

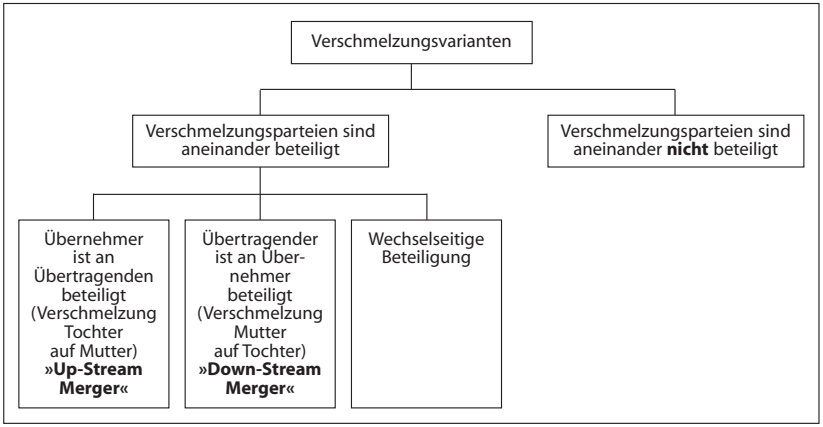


Abb. 12: Verschmelzungsvarianten[20]

Je nach Ausgestaltung der Beteiligungsverhältnisse ergeben sich unterschiedliche Auswirkungen auf die Ermittlung und die steuerlichen Folgen eines Übernahmegewinns oder -verlustes.

20 Madl, Umwandlungssteuerrecht, 2. Auflage, S. 82.

Die beiden besonders praxisrelevanten Fälle

- Verschmelzungsparteien sind aneinander nicht beteiligt (»Verschmelzung auf fremde Kapitalgesellschaft«)
- übernehmender Rechtsträger ist am übertragenden Rechtsträger beteiligt (Verschmelzung Tochter- auf Mutterunternehmen, »Up-Stream-Merger«)

werden anhand je eines Beispiels mit ihren Folgen und steuerlichen Konsequenzen dargestellt.

Beispiel 1: Verschmelzung einer GmbH auf eine »fremde« GmbH

Die Auslauf GmbH soll zum 31.12.2003 auf die Tatkraft GmbH verschmolzen werden. An der Auslauf GmbH ist Herr Sommer zu 100% beteiligt. Die Anschaffungskosten betrugen 200.000 €. An der Tatkraft GmbH sind Herr Jung und Herr Alt jeweils zu 50% beteiligt.

Da die Tatkraft GmbH keine Anteile an der Auslauf GmbH hält, soll bei der Tatkraft GmbH eine Kapitalerhöhung vorgenommen werden. Herr Sommer soll dann für die untergehenden Anteile an der Auslauf GmbH Anteile an der Tatkraft GmbH erhalten. Das Umtauschverhältnis ermittelt sich aus dem Verhältnis der Unternehmenswerte. Die Übertragung soll zu Buchwerten vorgenommen werden. Die Voraussetzungen dafür sind erfüllt. Ein Übertragungsgewinn bei der Auslauf GmbH entsteht somit nicht.

Anhand gesonderter betriebswirtschaftlicher Berechnungen werden folgende Unternehmenswerte (nach dem sog. Ertragswertverfahren[21]) ermittelt:

Unternehmenswert der Auslauf GmbH: 800.000 €

Unternehmenswert der Tatkraft GmbH: 400.000 €

Es liegen folgende Bilanzen vor:

Schlussbilanz Tatkraft GmbH

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003		Passiva
Anlagevermögen	1.000.000 €	Stammkapital	200.000 €
Umlaufvermögen	400.000 €	Gewinnrücklagen	100.000 €
		Verbindlichkeiten	1.100.000 €
	1.400.000 €		1.400.000 €

21 Ertragswertverfahren: Verfahren zur Unternehmensbewertung, das den Wert des Unternehmens aus den abgezinsten, prognostizierten zukünftigen Gewinnen des Unternehmens ermittelt.

Schlussbilanz Auslauf GmbH

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003		Passiva
Anlagevermögen	800.000 €	Stammkapital	200.000 €
Umlaufvermögen	1.000.000 €	Gewinnrücklagen	400.000 €
		Verbindlichkeiten	1.200.000 €
	1.800.000 €		1.800.000 €

1. Schritt: Ermittlung des Umtauschverhältnisses der Anteile, die Herr Sommer im Tausch seiner Anteile an der »Auslauf GmbH« von der »Tatkraft GmbH« erhält und Umfang der erforderlichen Kapitalerhöhung bei der Tatkraft GmbH:

$$\frac{\text{Unternehmenswert der Auslauf GmbH: } 800.000\ €}{\text{Unternehmenswert der Tatkraft GmbH: } 400.000\ €} = \frac{2}{1}$$

Das Stammkapital der Tatkraft GmbH ist somit im Verhältnis 2:1 aufzustocken Das bisherige Stammkapital von 200.000 € ist um 400.000 € auf 600.000 € zu erhöhen. Herr Sommer erhält aufgrund der 100%igen Beteiligung an der Auslauf GmbH im Austausch sämtliche neuen Anteile der Tatkraft GmbH, die im Rahmen der Kapitalerhöhung entstehen.

2. Schritt: Ermittlung und Beurteilung des Verschmelzungsgewinns und Aufstellung der Bilanz der Tatkraft GmbH nach Verschmelzung

Verschmelzungsgewinn

	Vermögensgegenstände Auslauf GmbH	1.800.000 €	
./.	Schulden Auslauf GmbH	1.200.000 €	
=	Buchwert des Vermögens der Auslauf GmbH		600.000 €
./.	Wert der neuen Anteile an der Tatkraft GmbH		400.000 €
=	Verschmelzungsgewinn		200.000 €

Dieser Verschmelzungsgewinn ist wie ein Aufgeld[22] bei der Ausgabe der Gesellschaftsrechte zu behandeln und in die Kapitalrücklage einzustellen. Dieser Fall ist

22 Aufgeld am Beispiel der Ausgabe neuer Aktien einer Aktiengesellschaft: Die Gesellschaft gibt 100.000 Aktien aus. Das gezeichnete Kapital pro Aktie beträgt € 1. Der Ausgabepreis pro Aktie beträgt € 10. Davon sind € 1 pro Aktie in das gezeichnete Kapital und € 9 pro Aktie als sog. Aufgeld in die Kapitalrücklage einzustellen. Bei der GmbH ist dies vergleichbar, mit dem Unterschied, dass die Gesellschafter selbst festlegen, welchen Betrag sie als Stammkapital (vergleichbar mit gezeichnetem Kapital) und welchen Betrag sie in die Kapitalrücklage einstellen wollen. Der Betrag, den sie in die Kapitalrücklage einstellen wird Aufgeld genannt.

im Umwandlungssteuergesetz nicht explizit angesprochen. Für die Hingabe der Anteile an der Auslauf GmbH erhält Herr Sommer neue Gesellschaftsrechte an der Tatkraft GmbH, die durch die Kapitalerhöhung geschaffen werden. Diese Vermögensübernahme ist nach BFH-Rechtsprechung nicht als Gewinn, sondern als eine gesellschaftsrechtliche Einlage anzusehen. Die Einlage umfasst ebenfalls den sog. Verschmelzungsgewinn von 200.000 €. Die Einlage ist aus Sicht der übernehmenden Kapitalgesellschaft steuerneutral.[23]
Nach Umwandlung ergibt sich folgende Bilanz der Tatkraft GmbH

Tatkraft GmbH

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003 nach Verschmelzung		Passiva
Anlagevermögen	1.800.000 €	Stammkapital*	600.000 €
Umlaufvermögen	1.400.000 €	Kapitalrücklage	200.000 €
		Gewinnrücklagen	100.000 €
		Verbindlichkeiten	2.300.000 €
	3.200.000 €		3.200.000 €

* Die Kapitalerhöhung um 400.000 € hat die Gewinnrücklage vermindert.

3. Schritt: Besteuerung beim Anteilseigner

Für die Besteuerung beim Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft ist es unerheblich, ob Herr Sommer seine Anteile im Betriebs- oder Privatvermögen hält. Im Rahmen der Verschmelzung wurden die Anteile der Auslauf GmbH gegen die Anteile der übernehmenden Tatkraft GmbH getauscht. Es handelt sich hierbei um zwei separate Vorgänge:

- zum einen den Verkauf der Anteile an der Auslauf GmbH und
- zum anderen den Erwerb neuer Anteile an der Tatkraft GmbH.

Der Verkauf der Anteile ist gem. § 13 UmwStG steuerneutral. Das Umwandlungssteuergesetz nimmt an, dass die untergegangenen Anteile zu Anschaffungskosten (bzw. Buchwerten) veräußert und die dafür gewährten neuen Anteile als mit diesem Wert angeschafft sind.

23 Madl, Umwandlungssteuerrecht, 2002, S. 93.

Beispiel 2: »Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf eine Muttergesellschaft«

Die unbeschränkt steuerpflichtige Mutter AG ist zu 100% an der unbeschränkt steuerpflichtigen Tochter GmbH beteiligt. Die Tochter soll auf die Mutter zum 31.12.2003 verschmolzen werden. Dies soll möglichst steuerneutral erfolgen. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Tochter GmbH entsprechen dem Buchwert. Die Bilanzen haben folgendes Bild:

Schlussbilanz Mutter AG

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003		Passiva
Beteiliung an der Tochter	1.000.000 €	Grundkapital	2.000.000 €
Anlagevermögen	9.000.000 €	Gewinnrücklagen	1.000.000 €
Umlaufvermögen	4.000.000 €	Verbindlichkeiten	11.000.000 €
	14.000.000 €		14.000.000 €

Schlussbilanz Tochter GmbH

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003		Passiva
Anlagevermögen	2.000.000 €	Stammkapital	1.000.000 €
Umlaufvermögen	2.500.000 €	Gewinnrücklagen	500.000 €
		Verbindlichkeiten	3.000.000 €
	4.500.000 €		4.500.000 €

Besteuerung bei der Tochter GmbH

Die Tochtergesellschaft hat im Rahmen der Verschmelzung in ihrer Schlussbilanz das Vermögen mit Buchwerten angesetzt. Der Ansatz zu Buchwerten ist in diesem Fall auch zutreffend, da beide Gesellschaften unbeschränkt steuerpflichtig sind und im Zuge der Verschmelzung keine Gegenleistung gewährt wird. Da die Tochtergesellschaft die Vermögensgegenstände und Schulden in ihrer Übertragungsbilanz mit den Buchwerten ansetzt, entsteht auf der Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft kein Übertragungsgewinn.

Besteuerung bei der Mutter AG

Im Rahmen der Verschmelzung entsteht ein Übernahmegewinn gem. § 12 Abs. 2 UmwStG.

Übernahmegewinn

	Vermögensgegenstände Tochter GmbH	4.500.000 €	
./.	Schulden Tochter GmbH	3.000.000 €	
=	Buchwert des Vermögens der Tochter GmbH		1.500.000 €
./.	Beteiligungsbuchwert an der Tochter GmbH		1.000.000 €
=	Übernahmegewinn gem. § 12 Abs. 2 UmwStG		500.000 €

Dieser Übernahmegewinn (Verschmelzungsgewinn) stellt zwar handelsrechtlich einen außerordentlichen Ertrag dar, bleibt allerdings steuerlich außer Ansatz.

Die Bilanz der Mutter AG hat nach der Verschmelzung folgendes Aussehen:

Mutter AG

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003 nach Verschmelzung		Passiva
Anlagevermögen	11.000.000 €	Grundkapital	2.000.000 €
Umlaufvermögen	6.500.000 €	Gewinnrücklagen	1.000.000 €
		Verschmelzungsgewinn (ausserbilanzielle Kürzung)	500.000 €
		Verbindlichkeiten	14.000.000 €
	17.500.000 €		17.500.000 €

Besteuerung bei den Anteilseignern

In diesem Fall werden den Gesellschaftern (hier: Aktionäre) des Mutterunternehmens bei der Vermögensübertragung von der Tochter GmbH auf die Mutter AG keine Anteile gewährt, da die übernehmende Mutter AG Alleingesellschafterin der übertragenden Tochter GmbH ist. § 13 UmwStG (Besteuerung der Gesellschaften der übertragenden Kapitalgesellschaft, hier: Tochter GmbH) ist in diesem Fall nicht anwendbar.

Für die Anteilseigner der Mutter AG ist die Verschmelzung ebenfalls steuerfrei. Sie behalten weiterhin Ihre Anteile an der Mutter AG.

Die Verschmelzung der Tochter GmbH auf die Mutter AG kann somit auf allen Ebenen ertragssteuerneutral erfolgen.

4.1.1.4 Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft

Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 2-38 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 39-45 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	9. Teil, § 24
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Abschnitt 4.1.1.4**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar; Befreiung von der GrESt möglich, soweit Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft auch am Vermögen der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt sind. Befreiung greift nur soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der übertragenden PersG, dem Anteil am Vermögen der übernehmenden PersG entspricht (§ 5 Abs. 1 und 3; § 6 Abs. 1 und 3 GrEStG)
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft, die nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes vorgenommen wird, sind in § 24 UmwStG »Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft« geregelt.

Das Betriebsvermögen der übertragenden Personengesellschaft geht in das der übernehmenden Personengesellschaft über. Dafür erhalten die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft. Die übertragende Personengesellschaft erlischt.

Die übernehmende Personengesellschaft hat ein Bewertungswahlrecht. Sie kann das übernehmende Betriebsvermögen mit dem Buch-, Zwischen- oder Teilwert ansetzen. Da die Finanzverwaltung im Erlass zum Umwandlungssteuergesetz für diesen Fall nicht auf die Maßgeblichkeit zur Handelsbilanz verweist, ist die Möglichkeit zur Ausübung des Wahlrechts gegeben. Der Wert mit dem das übertragende Vermögen eingebracht wird, gilt für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft als Veräußerungspreis ihrer Gesellschaftsanteile.

Je nachdem, welcher Wertansatz gewählt wird, führt dies zu unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen. Diese werden im Folgenden anhand eines Beispiels dargestellt.

Die Alpha & Beta OHG soll auf die Tat & Rat OHG verschmolzen werden. Die Bilanzen zeigen folgendes Bild:

Alpha und Beta OHG

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2003			Passiva
	Buchwerte	stille Reserven		Buchwerte
Anlagevermögen	200.000 €	(400.000 €)	Kapital des Alpha	50.000 €
Umlaufvermögen	300.000 €	(300.000 €)	Kapital des Beta	50.000 €
Firmenwert	– €	(300.000 €)	Verbindlichkeiten	400.000 €
	500.000 €	(1.000.000 €)		500.000 €

Tat & Rat OHG

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2004		Passiva
	Buchwerte		Buchwerte
Anlagevermögen	50.000 €	Kapital des Tat	50.000 €
Umlaufvermögen	100.000 €	Kapital des Rat	50.000 €
		Verbindlichkeiten	50.000 €
	150.000 €		150.000 €

1. Fall: Übertragung zu Buchwerten:

Nach Verschmelzung beider OHG's ergibt sich folgende Bilanz

Alpha, Beta, Tat & Rat OHG

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2004		Passiva
Anlagevermögen	250.000 €	Kapital des Alpha	50.000 €
Umlaufvermögen	400.000 €	Kapital des Beta	50.000 €
		Kapital des Tat	50.000 €
		Kapital des Rat	50.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	650.000 €		650.000 €

2. Fall: Ansatz zu Teilwerten:

Alpha, Beta, Tat & Rat OHG

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2004		Passiva
Anlagevermögen	650.000 €	Kapital des Alpha	550.000 €
Umlaufvermögen	700.000 €	Kapital des Beta	550.000 €
Firmenwert	300.000 €	Kapital des Tat	50.000 €
		Kapital des Rat	50.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	1.650.000 €		1.650.000 €

3. Fall: Ansatz zu Zwischenwerten:

Annahme: 50 % der stillen Reserven werden aufgelöst

Alpha, Beta, Tat & Rat OHG

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2004		Passiva
Anlagevermögen	450.000 €	Kapital des Alpha	300.000 €
Umlaufvermögen	550.000 €	Kapital des Beta	300.000 €
Firmenwert	150.000 €	Kapital des Tat	50.000 €
		Kapital des Rat	50.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	1.150.000 €		1.150.000 €

Die unterschiedlichen **steuerlichen Konsequenzen** der verschiedenen Wertansätze werden in der folgenden tabellarischen Übersicht dargestellt:

	1. Fall (Buchwert)	**2. Fall (Teilwert)**	**3. Fall (Zwischenwert)**
Veräußerungsgewinn, der bei den Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft entsteht.	Veräußerungsgewinn beträgt Null, da der Veräußerungspreis (Buchwerte des eingebrachten Vermögens) den Anschaffungskosten (Kapital der Gesellschafter) entspricht.	Veräußerungsgewinn fällt in Höhe der aufgelösten stillen Reserven in Höhe von Mio. € 1 an.	Veräußerungsgewinn fällt in Höhe der aufgelösten stillen Reserven in Höhe von Mio. € 0,5 an.
Einkommensteuer (Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft sind natürliche Personen oder Personengesellschaften).	Keine Steuerbelastung.	Veräußerungsgewinn fällt unter § 16 EStG, so dass unter bestimmten Voraussetzungen sowohl ein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG und ein ermäßigter Steuersatz gem. § 34 Abs. 1 und 3 EStG zum Ansatz kommen können.	Der Veräußerungsgewinn unterliegt wie der laufende Gewinn ungemildert der Besteuerung.
Besonderheit		Sobald ein Gesellschafter sowohl an der übertragenden als auch an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt ist, veräußert er so zu sagen an sich selbst. Das hat zur Folge, dass der anteilige Gewinn als laufender Gewinn zu qualifizieren ist und keinerlei Begünstigungen unterliegt.	
Gewerbesteuer	Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften gehört der Veräußerungsgewinn grundsätzlich nicht zum Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG. Eine Gewerbesteuerbelastung entsteht somit nicht. Bei Gesellschaftern der Personengesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ist der Veräußerungsgewinn gewerbesteuerpflichtig. <u>Besonderheit:</u> Sobald ein Gesellschafter sowohl an der übertragenden als auch an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt ist, veräußert er so zu sagen an sich selbst. Das hat zur Folge, das der anteilige Gewinn als laufender Gewinn zu qualifizieren ist und somit der Gewerbesteuer unterliegt.		
Körperschaftsteuer (Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft).	Keine Steuerbelastung.	Veräußerungsgewinn unterliegt als laufender Gewinn ohne Vergünstigungen der Besteuerung.	

Die übernehmende Personengesellschaft tritt in allen drei Fällen in die Rechtsstellung der übertragenden Personengesellschaft ein. Je nach Ansatz (Buchwert, Zwischenwert oder Teilwert) ergeben sich Unterschiede bei der Vornahme der Abschreibung auf die übernommenen Vermögenswerte (vgl. dazu ausführlich die Übersicht in Abschnitt 4.1.1.2).

4.1.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen

Nachdem die ertragsteuerlichen (Körperschaft- und Gewerbesteuer) Folgen der verschiedenen Verschmelzungsvarianten dargestellt wurden, werden nun die grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen skizziert, die sich daraus ergeben, das zum Vermögen, dass in Folge einer Verschmelzung auf einen anderen Rechtsträger übergeht, auch Grundstücke gehören.

Unter die Grunderwerbsteuerpflicht fallen Erwerbe, bei denen das Recht an einem Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger übergeht.

Der Hauptanwendungsfall (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) ist der Verkauf eines Grundstücks im Rahmen eines schuldrechtlichen Vertrags, der den Anspruch auf Übereignung begründet. Ebenfalls unter die Grunderwerbsteuerpflicht fallen die Vorgänge, in denen das Eigentum kraft Gesetz übergeht. In diesen Fällen bedarf es weder eines Kaufvertrags noch einer sog. Auflassung.[24] Unter diese Regelungen fallen auch die Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, da in diesen Fällen von Gesetz wegen das jeweilige Vermögen auf die umgewandelte Gesellschaft als neuen Rechtsträger übergeht (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG).

Im Rahmen der Verschmelzung überträgt der übertragende Rechtsträger das Eigentum am Vermögen und ggf. auch an einem Grundstück im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen übernehmenden Rechtsträger. Grunderwerbsteuerlich liegt somit in Verschmelzungsfällen, in denen zum Vermögen der übertragenden

24 Auflassung (§ 925 BGB) ist die im Rahmen einer Übertragung des Eigentums an einem Grundstück erforderliche Einigung des Veräußerers und des Erwerbers.

Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG vor. Die Grunderwerbssteuer entsteht durch Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister.

Sog. »Partielle Befreiungen« von der Grunderwerbsteuer sind in § 5 und 6 GrEStG geregelt.

Sobald bei einer Umwandlung (z.B. Verschmelzung, Spaltung) ein Grundstück von einem Alleineigentümer (z.B. Kapitalgesellschaft) auf eine sog. Gesamthand (Personengesellschaft) übergeht, wird die Grunderwerbsteuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand z.B. Personengesellschaft beteiligt ist (§ 5 Abs. 2 GrEStG).

Dazu das Beispiel der Übertragung eines Grundstücks aus dem Eigentum eines Alleineigentümers (hier: AG als Kapitalgesellschaft) in das Eigentum einer sog. Gesamthandsgemeinschaft (hier: KG als Personengesellschaft), an deren Vermögen die bisherige Alleineigentümerin des Grundstücks (hier: AG) zu 100 % beteiligt ist:

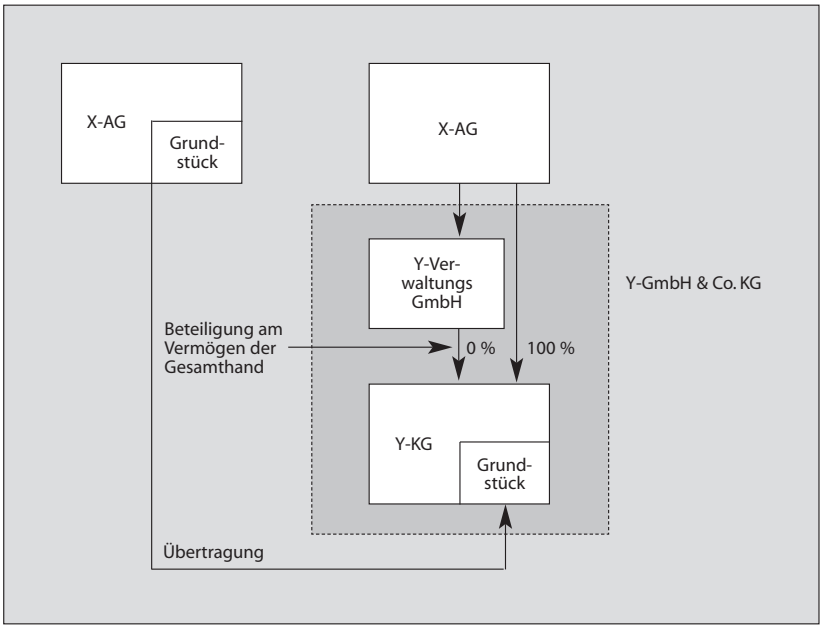


Abb. 13: Beispiel zur partiellen Grunderwerbsteuerbefreiung gem. § 5 Abs. 2 GrEStG

Die (partielle, also in Höhe der Beteiligung am Vermögen) erfolgte Befreiung von der GrESt greift auch im umgekehrten Fall, wenn ein Grundstück im Rahmen der Umwandlung von einer Gesamthand auf einen Alleineigentümer übergeht (§ 6 Abs. 2 GrEStG).

Wenn ein Grundstück im Rahmen der Umwandlung von einer Gesamthand auf eine Gesamthand übergeht, kommt eine partielle Steuerbefreiung in Betracht, soweit einzelne Gesellschafter an beiden Gesellschaften beteiligt sind und insoweit die Beteiligungen dieselbe Höhe aufweisen (§ 6 Abs. 3 GrEStG).

Auch bei Verschmelzungen können partielle Grunderwerbsteuerbefreiungen zur Anwendung kommen. Dies soll im Folgenden an zwei Beispielen erläutert werden:

Beispiel 1:

Die A und B OHG verschmilzt auf die A und C OHG. An beiden Gesellschaften sind die Gesellschafter jeweils zu 50 % beteiligt. Im Rahmen der Verschmelzung geht auch ein Grundstück über.

Da der Gesellschafter A an beiden Gesellschaften zu 50 % beteiligt ist, unterliegt die Übertragung des Grundstücks im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nur zu 50 % der Grunderwerbsteuer. Das Grundstück wechselt so zu sagen in Höhe der Beteiligung des A nicht den Eigentümer.

Beispiel 2:

Die Tatkraft GmbH & Co KG wird auf die Tatkraft GmbH verschmolzen. Die Tatkraft GmbH ist zu 100% an der Tatkraft GmbH & Co KG beteiligt. Im Vermögen der Tatkraft GmbH & Co KG befindet sich ein Grundstück.

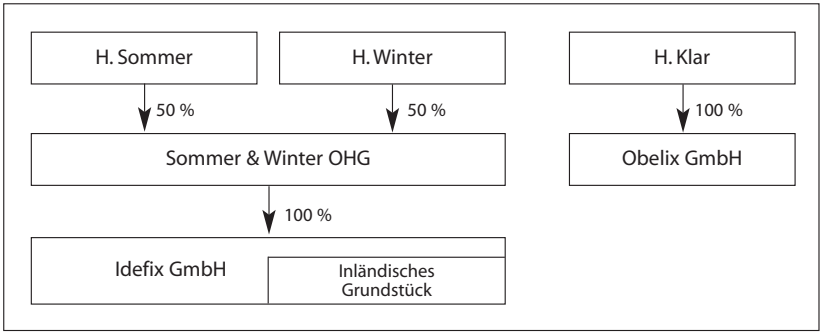
Durch die Verschmelzung geht das Grundstück im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge von einer Gesamthand auf einen Alleineigentümer über. Da die Tatkraft GmbH (Erwerber des Grundstücks) zu 100% auch an der Tatkraft GmbH & Co KG (übertragenden Gesamthand) beteiligt ist, ist die Übertragung des Grundstücks vollständig grunderwerbsteuerfrei.

Allerdings kann eine Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft durch Einbringung von Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen auch **mittelbar** einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang auslösen. Dies soll am folgenden Beispiel verdeutlicht werden:

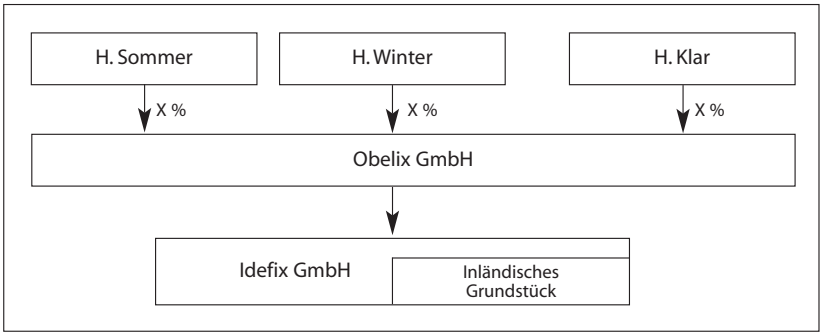
Beispiel:

Die Sommer & Winter OHG soll in die Obelix GmbH eingebracht werden. Die Sommer & Winter OHG hält 100% der Anteile an der Idefix GmbH. In dessen Betriebsvermögen befindet sich ein inländisches Grundstück. Durch die Einbringung der OHG in die Obelix GmbH werden auch die Anteile an der Idefix GmbH auf einen anderen Rechtsträger übertragen.

Vor Verschmelzung:



nach Verschmelzung:



Das inländische Grundstück geht durch die Verschmelzung der Sommer & Winter OHG auf die Obelix GmbH auf einen neuen Rechtsträger über. Die Anteil, die die OHG an der Idefix GmbH hielt, werden im Rahmen der Verschmelzung ebenfalls auf die Obelix GmbH übertragen. Das in der Idefix GmbH belegende Grundstück ist somit mittelbar auf die Obelix GmbH übergegangen, da sie nun 100% der Anteile an der Idefix GmbH hält. Dieser Vorgang unterliegt gem. § 1 Abs. 3 GrEStG der

Grunderwerbsteuer, wenn mindestens 95 % der Anteile an der Kapitalgesellschaft (hier der »Idefix GmbH«) den Rechtsträger wechseln. Es handelt sich in diesem Fall um einen »vom Gesetz fingierten Rechtsträgerwechsel«.

4.1.3. Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Weitere steuerliche Folgen können Umwandlungen im Bereich der Umsatzsteuer nach sich ziehen. Zwar sind umsatzsteuerliche Konsequenzen einer Verschmelzung nicht separat im Umwandlungssteuergesetz geregelt. Vielmehr sind die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzuwenden. Das Umsatzsteuergesetz enthält allerdings keinen gesonderten Abschnitt, der die umsatzsteuerlichen Folgen einer Umwandlung regelt. Es sind die allgemeinen Grundsätze des Umsatzsteuerrechts anzuwenden.[25]

Es muss im ersten Schritt geprüft werden, ob die Verschmelzung überhaupt dem Umsatzsteuergesetz unterfällt, ob es sich um einen so genannten »umsatzsteuerbaren Umsatz« gem. § 1 UStG handelt. Die folgende Grafik zeigt die Systematik des § 1 UStG:

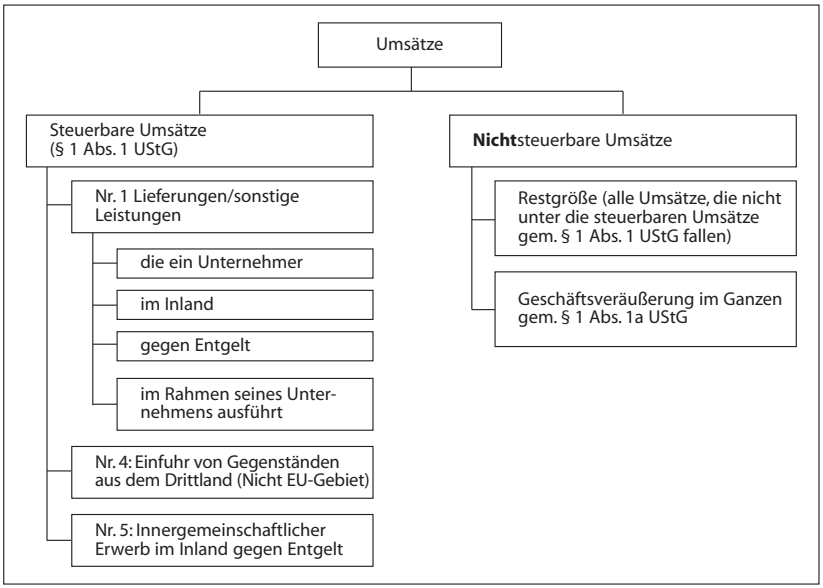


Abb. 14: Steuerbare und nichtsteuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes

25 Vgl. dazu Prangenberg, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 2003.

Da es sich bei den oben aufgeführten Verschmelzungsvorgängen um »Geschäftsveräußerungen im Ganzen« gem. § 1 Abs. 1a UStG handelt, unterliegen diese als sog. nichtsteuerbare Umsätze **nicht** der Umsatzsteuer.

Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG

Umsatzsteuerlich liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn

1. ein Unternehmen oder ein im Unternehmen gesondert geführter Betrieb
2. an einen anderen Unternehmer
3. im Ganzen
4. entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.

4.2 SPALTUNG

4.2.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen der Spaltung

Steuerliche Regelungen zur Spaltung				
Auf-/Abspaltung von: Körperschaft **auf:** Körperschaft	**Auf-/Abspaltung von:** Körperschaft **auf:** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft	**Auf-/Abspaltung von:** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft **auf:** Körperschaft	**Auf-/Abspaltung von:** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft **auf:** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft	**Ausgliederung auf:** Körperschaft **oder** Personenhandelsgesellschaft Partnerschaftsgesellschaft
§ 15 UmwStG	§ 16 UmwStG	§§ 20-23 UmwStG	§ 24 UmwStG	§§ 20-23 UmwStG bzw. § 24 UmwStG
Steuerlicher Vorgang:				
Vermögensübergang auf Körperschaft	**Vermögensübergang** auf Personengesellschaft oder natürliche Person	**Einbringung** eines Teilbetriebs in Körperschaft	**Einbringung** eines Teilbetriebs in Mitunternehmerschaft	**Einbringung** eines Teilbetriebs in Körperschaft oder Mitunternehmerschaft

Abb. 15: Steuerliche Regelungen zur Spaltung

4.2.1.1 Spaltung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft

4.2.1.1.1 Aufspaltung und Abspaltung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft

Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 123-137 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 138-146 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	5. Teil, § 16
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Übernehmender Personengesellschaft (»Übernahmegewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Siehe »Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1.1.**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Eine ertragsteuerneutrale Spaltung unter Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes – also ohne Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven im Zuge der Spaltung – ist nur möglich, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Diese sind in § 15 UmwStG genannt und gelten allgemein für die Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften auf andere Rechtsträger.

Voraussetzung für die ertragsteuerliche Spaltung nach dem Umwandlungssteuergesetz ist insbesondere das sog. Teilbetriebserfordernis. Das bedeutet, dass im Rahmen einer **Abspaltung** folgende Voraussetzungen erfüllt sein müssen:

- Ein bestehender Teilbetrieb geht auf den übernehmenden Rechtsträger über und

- das verbleibende Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft besteht ebenfalls aus mindestens einem Teilbetrieb.

Im Fall der **Aufspaltung** gilt:

- auf jede der übernehmenden Gesellschaften muss mindestens ein Teilbetrieb übergehen und
- die Teilbetriebe existierten bereits vor der Spaltung.

> Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist.

Liegen die Teilbetriebsvoraussetzungen bei der Vornahme der Spaltung nicht vor, führt die **Auf**spaltung steuerlich zur Liquidation[26] der übertragenden Kapitalgesellschaft. Bei der **Ab**spaltung liegt in diesem Fall eine sog. Sachausschüttung[27] an die Anteilseigner vor. Die Abspaltung wird dann steuerlich in zwei Schritte unterteilt. Im ersten Schritt wird angenommen, dass die Wirtschaftsgüter von der Kapitalgesellschaft auf deren Anteilseigner zu Teilwerten übergehen. Erst im zweiten Schritt werden diese dann in eine Personengesellschaft eingebracht.

Ferner wird eine steuerneutrale Spaltung dann verwehrt, wenn sie nur erfolgt, um bestimmte, an sich steuerpflichtige Sachverhalte durch eine Spaltung zu umgehen.[28]

Steuerlich haben Auf- und Abspaltungen von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften die gleichen Konsequenzen wie die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft. Folglich sind die Vorschriften der §§ 3-10 und 18 UmwStG über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften in dem Fall, dass Vermögen durch Aufspaltung und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übergeht und die Voraussetzungen (u.a. Teilbetrieb) erfüllt sind, gem. § 16 UmwStG entsprechend anwendbar. Zur Ermittlung und Darstellung der steuerlichen Folgen eines Übernahmegewinns bzw. -verlusts bei der übernehmenden Personengesellschaft wird deshalb auf Abschnitt 4.1.1.1 verwiesen.

26 Liquidation bedeutet, dass die Kapitalgesellschaft aufgelöst wird. Dies hat die Aufdeckung – und damit Besteuerung – sämtlicher stiller Reserven zur Folge, § 11 KStG.

27 Die Ausschüttung erfolgt nicht in Geld- sondern in Sachwerten.

28 Vgl. dazu sog. »Missbrauchsklauseln« gem. § 15 Abs. 3 UmwStG.

4.2.1.1.2 Ausgliederung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft

Ausgliederung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 123-137 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 138-146 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	9. Teil, § 24
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die übertragende Kapitalgesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Siehe »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1.4**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar; Befreiung von der GrESt möglich, soweit Kapitalgesellschaften am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt ist (§5 Abs. 2 GrEStG)
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Ausgliederung aus einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sind in § 24 UmwStG, »Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft«, geregelt. Die Ausgliederung erfolgt somit aus steuerlicher Sicht in gleicher Weise wie die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft. Insoweit kann zur Darstellung der steuerlichen Konsequenzen ebenfalls auf Abschnitt 4.1.1.1 verwiesen werden. Dabei ist zu beachten, dass bei der Ausgliederung die Kapitalgesellschaft bestehen bleibt und im Zuge der Ausgliederung Anteile an der Personengesellschaft erhält.

Die Arbeitshilfe beschränkt sich auf die Darstellung der steuerlichen Konsequenzen von Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz. Zur Ausgliederung aus einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ist anzumerken, dass diese auch im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach § 24 UmwStG steuerneutral erfolgen kann. Die Anwendung des § 24 UmwStG ist somit auch in Umwandlungsfällen möglich, die nicht im Rahmen des Umwandlungsgesetzes erfolgen.

4.2.1.2 Spaltung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft

4.2.1.2.1 Aufspaltung und Abspaltung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Auf- und Abspaltung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 123-137 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 138-146 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	8. Teil, §§ 20 – 23
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Siehe: »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1.2**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar;
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Die Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften auf Kapitalgesellschaften wird steuerlich genauso behandelt wie die Verschmelzung einer Personengesell-

schaft auf eine Kapitalgesellschaft. In beiden Fällen sind die Vorschriften zur »Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten« gem. §§ 20-23 UmwStG relevant. Die sich daraus ergebenden ertragsteuerlichen Konsequenzen sind bereits in den Ausführungen zur »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft« (Abschnitt 4.1.1.2) dargestellt worden. Insoweit kann darauf verwiesen werden.

4.2.1.2.2 Ausgliederung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Ausgliederung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 123-137 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 138-146 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Grundlagen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	8. Teil, §§ 20 – 23
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Siehe: »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1.2**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar; Befreiung von der GrESt möglich, soweit übernehmende Kapitalgesellschaften am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt ist. In Höhe des Anteils zu dem die Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft beteiligt ist, greift die Grunderwerbsteuerbefreiung (§6 Abs. 2 GrEStG)
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Ein häufig in der Praxis vorkommender Anwendungsfall ist die Ausgliederung eines Teilbetriebs aus dem Mutterunternehmen in eine neu gegründete oder bestehende Tochterkapitalgesellschaft. Diese Umwandlungsform wird häufig gewählt, um bestimmte Unternehmensteile rechtlich zu separieren (sog. Outsourcing).

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Ausgliederung aus einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft sind in §§ 20-23 UmwStG, »Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten«, geregelt. Die Ausgliederung erfolgt somit aus steuerlicher Sicht in gleicher Weise wie die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft. Insoweit kann zur Darstellung der steuerlichen Konsequenzen auf Abschnitt 4.1.1.2. verwiesen werden. Dabei ist zu beachten, dass die Personengesellschaft bei der Ausgliederung bestehen bleibt und sie im Rahmen der Ausgliederung Anteile an der Kapitalgesellschaft erhält.

Die Arbeitshilfe beschränkt sich auf die Darstellung der steuerlichen Konsequenzen von Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz. Zur Ausgliederung aus einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist anzumerken, dass diese auch im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach §§ 20ff UmwStG steuerneutral erfolgen kann. Die Anwendung des §§ 20ff UmwStG ist somit auch in Umwandlungsfällen möglich, die nicht im Rahmen des Umwandlungsgesetzes erfolgen.

4.2.1.3 Spaltung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft

4.2.1.3.1 Aufspaltung und Abspaltung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 123-137 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 138-146 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	5. Teil, § 15
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in der Übernahmebilanz der übernehmenden Körperschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungsgewinn«), sofern Ansatz über Buchwert. Bei übernehmender Kapitalgesellschaft (»Verschmelzungsgewinn«), der aber steuerlich außer Ansatz bleibt
	Detaillierte Darstellung:	**siehe: »Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1.3**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Die steuerlichen Konsequenzen der Auf- und der Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft sind in § 15 UmwStG geregelt. Gem. § 15 UmwStG sind die Regelungen der §§ 11-13 UmwStG zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaft entsprechend anwendbar. Auf die dortigen Ausführungen zur Vorgehensweise (Kapitel 4.1.1.3) wird verwiesen.

Damit eine steuerneutrale Spaltung nach § 15 UmwStG i.V.m. §§ 11-13 UmwStG möglich ist, müssen allerdings folgende Voraussetzungen[29] erfüllt sein:

29 Vgl. zu diesen Voraussetzungen Abschnitt 4.2.1.1.1 zur »Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften«.

1) Uneingeschränkte Steuerpflicht der beteiligten Gesellschaften
2) Teilbetriebserfordernis
3) Ausschluss der Missbrauchsklauseln

4.2.1.3.2 Ausgliederung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Ausgliederung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 123-137 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 138-146 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	8. Teil, §§ 20 – 23
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die übertragenden Kapitalgesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Siehe: »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1.2**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Ein häufig in der Praxis vorkommender Anwendungsfall ist die Ausgliederung eines Teilbetriebs aus einer Mutterkapitalgesellschaft in eine neu gegründete oder bestehende Tochterkapitalgesellschaft. Diese Umwandlungsform wird gewählt, um bestimmte Unternehmensteile rechtlich zu separieren (sog. Outsourcing).

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Ausgliederung aus einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft sind in §§ 20-23 UmwStG, »Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten«, geregelt. Die Ausgliederung erfolgt somit aus steuerlicher Sicht in gleicher Weise wie die Verschmelzung einer Perso-

nengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft. Insoweit kann zur Darstellung der steuerlichen Konsequenzen auf Abschnitt 4.1.1.2. verwiesen werden.

4.2.1.4 Spaltung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft

4.2.1.4.1 Aufspaltung und Abspaltung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft

Auf- und Abspaltung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 123-137 UmwG (allgemeine Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	9. Teil, § 24
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Siehe: »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1.4**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar; Befreiung von der GrESt möglich, soweit Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft auch am Vermögen der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt sind. Befreiung greift nur soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der übertragenden PersG, dem Anteil am Vermögen der übernehmenden PersG entspricht (§ 6 Abs. 1 und 3 GrEStG)
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Die Auf- und Abspaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft wird steuerlich genauso behandelt wie die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft. In beiden Fällen sind die Vorschriften zur »Einbringung eine Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft« gem. § 24 UmwStG relevant. Die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen sind bereits im Rahmen der Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft (Abschnitt 4.1.1.4) dargestellt worden. Insoweit kann darauf verwiesen werden.

4.2.1.4.2 Ausgliederung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft

Ausgliederung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 123-137 UmwG (allgemeine Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	9. Teil, § 24
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Siehe: »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1.4**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar; Befreiung von der GrESt möglich, soweit Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft auch am Vermögen der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt sind. Befreiung greift nur soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der übertragenden PersG, dem Anteil am Vermögen der übernehmenden PersG entspricht (§ 6 Abs. 1 und 3 GrEStG)
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Ausgliederung aus einer Personengesellschaft in eine Personengesellschaft sind in § 24 UmwStG, »Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft«, geregelt. Die Ausgliederung erfolgt somit aus steuerlicher Sicht in gleicher Weise wie die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft. Insoweit kann zur Darstellung der steuerlichen Konsequenzen ebenfalls auf Abschnitt 4.1.1 verwiesen werden. Dabei ist zu beachten, dass bei der Ausgliederung die übertragende (ausgliedernde) Personengesellschaft bestehen bleibt und im Rahmen der Ausgliederung Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft erhält.

4.2.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der Spaltung

Grundlegende Ausführungen zu den grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen von Umwandlungsvorgängen finden sich bereits in Abschnitt 4.1.2 »Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der Verschmelzung«. An dieser Stelle werden deshalb grunderwerbsteuerliche Besonderheiten einer Spaltung dargestellt.

Da bei Abspaltungen und Ausgliederungen nicht notwendigerweise Grundstücke übertragen werden müssen (»partielle Gesamtrechtsnachfolge«), kann u.U. aus diesem Grunde keine Grunderwerbsteuer ausgelöst werden. Gehören zum abgespalteten oder ausgegliederten Vermögen allerdings Grundstücke, so gelten gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG die allgemeinen Regelungen des Grunderwerbsteuergesetzes. Das gilt auch für die partiellen Befreiungen von der Grunderwerbsteuer bei Übertragung nur eines Grundstücks von oder auf eine Gesamthandsgemeinschaft (z.B. KG oder OHG) im Zuge der Spaltung (vgl. dazu ausführlich Abschnitt 4.1.2).

4.2.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen der Spaltung

Soweit es sich bei den ab- oder aufgespalteten bzw. ausgegliederten Vermögensteilen insgesamt um gesondert geführte Betriebe handelt, liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, die gem. § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Spaltung entsprechen dann denen einer Verschmelzung. Auf die dortigen Ausführungen (Abschnitt 4.1.3) wird deshalb verwiesen.

4.3 FORMWECHSEL

4.3.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels

Steuerliche Regelungen zum Formwechsel			
von: Körperschaft **in:** Körperschaft	**von:** Körperschaft **auf:** Personengesellschaft Partnerschafts-gesellschaft	**von:** Personengesellschaft Partnerschaftsgesell-schaft **in:** Körperschaft	**von:** Personenhandelsge-sellschaft Partnerschaftsgesell-schaft **in:** Personengesellschaft Partnerschafts-gesellschaft
keine §§	§ 14 UmwStG	§ 25 UmwStG	keine §§
Steuerlicher Vorgang:			
keine steuerlichen Folgen	**Vermögens-übergang** auf Personengesellschaft	**Einbringung** von Mitunternehmer-anteilen in Körper-schaft	**keine** steuerlichen Folgen

Abb. 16: Steuerliche Regelungen zum Formwechsel

In den folgenden beiden Abschnitten wird nur der »sphärenwechselnde« Formwechsel dargestellt, da der Formwechsel von einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft bzw. von einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft keine steuerlichen Konsequenzen hat.

4.3.1.1 Formwechsel von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft

Formwechsel von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 190-213 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 226, 228-237 UmwG (besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Formwechsel einer Körperschaft und einer Genossenschaft in eine Personengesellschaft
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	4. Teil, § 14 (mit Verweis auf §§ 3 – 10)
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Übernehmender Personengesellschaft (»Übernahmegewinn«)
	Detaillierte Darstellung	**Siehe: »Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1.1**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		nicht grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		kein umsatzsteuerbarer Vorgang

Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft ist in § 14 UmwStG i.V. mit §§ 3-8 und 10 UmwStG geregelt. Die Besonderheit beim Formwechsel besteht darin, dass bei einem Formwechsel kein Rechtsträgerwechsel stattfindet und somit keine Vermögensübertragung erfolgt. Eine Übertragungsbilanz bzw. Übernahmebilanz ist aus handelsrechtlicher Sicht somit nicht erforderlich.

Das Steuerrecht hat mit dieser handelsrechtlichen Betrachtungsweise Probleme, da Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften unterschiedlichen Besteuerungsgrundlagen unterliegen (»Sphärenwechsel«, siehe oben, Abschnitt 1). Deshalb ist in § 14 UmwStG geregelt, dass eine steuerliche Übertragungsbilanz und eine steuerliche Eröffnungsbilanz zu erstellen sind. Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft wird steuerlich als **fiktive** Vermögensübertragung betrachtet, auf der die Regelungen zur Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft gem. §§ 3-8 und 10 UmwStG ana-

log Anwendung finden. Zur Darstellung der einzelnen Schritte und Vorgehensweise kann somit auf Kapitel 4.1.1.1. »Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft« verwiesen werden.

4.3.1.2 Formwechsel von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Formwechsel von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Kurzübersicht:		
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:		§§ 190-213 UmwG (allgemeine Vorschriften) §§ 214-225 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:		
	Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft
	Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	9. Teil, § 24
	Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die übertragende Kapitalgesellschaft
	Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
	Detaillierte Darstellung:	**Siehe: »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1.2**
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:		nicht grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:		kein umsatzsteuerbarer Vorgang

Der Formwechsel einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft ist in § 25 UmwStG i.V.m. §§ 20-23 UmwStG geregelt. Wie im vorherigen Kapitel 4.3.1.1, in dem der Formwechsel in »umgekehrter Richtung« dargestellt wird , wird wegen des steuerlichen »Sphärenwechsels« eine Vermögensübertragung fingiert. Aus diesem Grund muss die übertragende Personengesellschaft eine Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungsstichtag aufstellen.

Die Vorschriften des §§ 20-23 UmwStG, die auch die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft und die Ausgliederung aus dem Vermögen einer Personengesellschaft regeln, sind anwendbar. Für nähere Erläute-

rungen wird deshalb auf Abschnitt 4.1.1.2 »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft« verwiesen.

Beim Formwechsel ist § 24 **UmwG** im Vergleich zu einer Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft allerdings nicht anwendbar. Das hat zur Folge, dass **handelsrechtlich** zwingend die Buchwerte fortgeführt werden müssen. Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz zur Steuerbilanz müssen somit auch steuerlich die Buchwerte angesetzt werden. Das bedeutet, dass das Bewertungswahlrecht gem. § 20 UmwStG (Buchwert, Zwischenwert oder Teilwert) – anders als bei Verschmelzungen einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft oder bei Ausgliederungen aus einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft – bei einem Formwechsel in der gleichen Richtung nicht zur Anwendung kommt.

4.3.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels

Ob durch Formwechsel Grunderwerbsteuer ausgelöst werden kann oder nicht, war lange strittig. Der BFH hat die Grunderwerbsteuerbarkeit im Beschluss vom 04.12.1996 verneint. Er begründet seine Entscheidung damit, dass bei einem Formwechsel keine Vermögensübertragung im zivilrechtlichen Sinne stattfindet und somit auch kein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vorliegen kann, weil dieser gerade einen Rechtsträgerwechsel vorsieht. Dass ertragsteuerlich ein Rechtsträgerwechsel fingiert wird, ist dabei unerheblich.[30]

4.3.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels

Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt beim Formwechsel **kein** umsatzsteuerbarer Vorgang i. S. d. § 1 Abs. 1 UStG vor.

30 BFH, 04.12.1996, BStBl. 1997 II S. 661.

5. LITERATUR

BMF-Schreiben vom 25. März 1998, geändert durch BMF vom 21.08.2001: Schreiben betr. Umwandlungssteuergesetz 1995; Zweifels- und Auslegungsfragen, BStBl. I S. 268 sowie BStBl. I. S. 543.

Brösske C., Dörner B., Klumpp A. u.a.: Umwandlung der Unternehmensform für die Praxis, Freiburg i.B., 2001.

Haufe Steuer Office Professional, Version 1.5, Stand: November 2003.

Madl R.: Umwandlungssteuerrecht, 2. Auflage, Stuttgart 2002.

Maiterth R., Müller H.: Gründung, Umwandlung und Liquidation von Unternehmen im Steuerrecht, München, 2001.

Prangenberg A.: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, Düsseldorf, 2003.

6. ANHANG
ÜBERSICHT ÜBER UMWANDLUNGSMÖGLICHKEITEN NACH DEM UMWANDLUNGSGESETZ

Tabelle 1: Möglichkeiten der Verschmelzung nach Umwandlungsgesetz

Verschmelzungen		**übernehmender Rechtsträger («auf»)**																
übertragender Rechtsträger («von»)		Einzelkaufmann (natürliche Person)	Personenhandelsgesellschaft	Partnerschaftsgesellschaft	Gesellschaft bürgerlichen Rechts	Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA)	Genossenschaft	Eingetragener Verein	Genossenschaftlicher Prüfungsverband	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	Versicherungs AG	Wirtschaftlicher Verein	Rechtsfähige Stiftung	Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss	Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts	Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen
Einzelkaufmann						●										
Personenhandelsgesellschaft			●	●		●	●	●				●				
Partnerschaftsgesellschaft						●	●									
Gesellschaft bürgerlichen Rechts																
Kapitalgesellschaft			●	●		●	●	●				●				
Genossenschaft			●	●		●	●	●				●				
Eingetragener Verein								●								
Genossenschaftlicher Prüfungsverband									●							
Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit										●						
Versicherungs AG										●						
Wirtschaftlicher Verein																
Rechtsfähige Stiftung																
Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss																
Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts																
Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen																

Tabelle 2: Möglichkeiten der Auf- und Abspaltung nach Umwandlungsgesetz

Auf- und Abspaltungen	übernehmender Rechtsträger (»auf«)																		
übertragender Rechtsträger (»von«)	Einzelkaufmann (natürliche Person)	Personenhandelsgesellschaft	Partnerschaftsgesellschaft	Gesellschaft bürgerlichen Rechts	Kapitalgesellschaft	Genossenschaft	Eingetragener Verein	Genossenschaftlicher Prüfungsverband	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	Versicherungs AG	Wirtschaftlicher Verein	Rechtsfähige Stiftung	Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss	Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts	Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen
Einzelkaufmann															
Personenhandelsgesellschaft		●			●	●	●	●			●				
Partnerschaftsgesellschaft					●	●									
Gesellschaft bürgerlichen Rechts															
Kapitalgesellschaft		●			●	●	●	●			●				
Genossenschaft		●			●	●	●				●				
Eingetragener Verein							●								
Genossenschaftlicher Prüfungsverband		●			●	●	●	●			●				
Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit									●						
Versicherungs AG									●						
Wirtschaftlicher Verein															
Rechtsfähige Stiftung															
Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss															
Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts															
Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen															

Tabelle 3: Möglichkeiten der Ausgliederung nach Umwandlungsgesetz

Ausgliederungen	übernehmender Rechtsträger (»auf«)																		
	Einzelkaufmann (natürliche Person)	Personenhandelsgesellschaft	Partnerschaftsgesellschaft	Gesellschaft bürgerlichen Rechts	Kapitalgesellschaft	Genossenschaft	Eingetragener Verein	Genossenschaftlicher Prüfungsverband	Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit	Versicherungs AG	Wirtschaftlicher Verein	Rechtsfähige Stiftung	Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss	Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts	Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen
übertragender Rechtsträger (»von«)															
Einzelkaufmann		● zur Aufnahme			●	● zur Aufnahme									
Personenhandelsgesellschaft		●			●	●									
Partnerschaftsgesellschaft															
Gesellschaft bürgerlichen Rechts															
Kapitalgesellschaft		●	●	●	●	●	●	●			●				
Genossenschaft		●	●	●	●	●	●	●			●				
Eingetragener Verein		●	●	●	●	●	●								
Genossenschaftlicher Prüfungsverband								●			●				
Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit															
Versicherungs AG															
Wirtschaftlicher Verein															
Rechtsfähige Stiftung															
Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss															
Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts															
Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen															

Tabelle 4: Möglichkeiten der Vermögensübertragung nach Umwandlungsgesetz

Vermögensübertragungen	übernehmender Rechtsträger («auf»)																			
übertragender Rechtsträger («von»)	Einzelkaufmann (natürliche Person)	Personenhandelsgesellschaft	Partnerschaftsgesellschaft	Gesellschaft bürgerlichen Rechts	Kapitalgesellschaft	Genossenschaft	Eingetragener Verein	Genossenschaftlicher Prüfungsverband	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	Versicherungs AG	Wirtschaftlicher Verein	Rechtsfähige Stiftung	Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss	Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts	Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen
Einzelkaufmann															
Personenhandelsgesellschaft															
Partnerschaftsgesellschaft															
Gesellschaft bürgerlichen Rechts															
Kapitalgesellschaft													●		
Genossenschaft															
Eingetragener Verein															
Genossenschaftlicher Prüfungsverband															
Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit										●					●
Versicherungs AG									●						
Wirtschaftlicher Verein															
Rechtsfähige Stiftung															
Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss					●										
Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts															
Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen									●	●					

Tabelle 5: Möglichkeiten des Formwechsels nach Umwandlungsgesetz

Formwechsel	übernehmender Rechtsträger («auf»)																				
übertragender Rechtsträger («von»)	Einzelkaufmann (natürliche Person)	Personenhandelsgesellschaft	Partnerschaftsgesellschaft	Gesellschaft bürgerlichen Rechts	Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA)	Genossenschaft	Eingetragener Verein	Genossenschaftlicher Prüfungsverband	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	Versicherungs AG	Wirtschaftlicher Verein	Rechtsfähige Stiftung	Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss	Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts	Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen
Einzelkaufmann															
Personenhandelsgesellschaft		●			●										
Partnerschaftsgesellschaft					●										
Gesellschaft bürgerlichen Rechts		●			●										
Kapitalgesellschaft					●	●	●		●					●	
Genossenschaft		●	●		●		●								
Eingetragener Verein															
Genossenschaftlicher Prüfungsverband															
Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit															
Versicherungs AG															
Wirtschaftlicher Verein															
Rechtsfähige Stiftung															
Gebietskörperschaft bzw. deren Zusammenschluss															
Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts															
Öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen															

In der edition der Hans-Böckler-Stiftung sind bisher erschienen:

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
50	*Peter Kalkowski/Matthias Helmer/ Otfried Mickler* **Telekommunikation im Aufbruch**	10,23	13050	3-935145-22-5
51	*Dunja M. Mohr* **Lost in Space: Die eigene wissenschaftliche Verortung in und außerhalb von Institutionen**	14,32	13051	3-935145-23-3
53	*Wolfhard Kohte* **Störfallrecht und Betriebsverfassung**	10,23	13053	3-935145-25-X
54	*Manfred Deiß/Eckhard Heidling* **Interessenvertretung und Expertenwissen**	13,29	13054	3-935145-28-4
55	*Herbert Bassarak/Uwe Dieter Steppuhn (Hrsg.)* **Angewandte Forschung und Entwicklung an Fachhochschulen in Bayern**	15,00	13055	3-935145-29-2
56	*Herbert Bassarak/Uwe Dieter Steppuhn (Hrsg.)* **Angewandte Forschung und Entwicklung an Fachhochschulen Sozialer Arbeit**	23,00	13056	3-935145-30-6
57	*Heide Pfarr (Hrsg.)* **Ein Gesetz zur Gleichstellung der Geschlechter in der Privatwirtschaft**	12,00	13057	3-935145-31-4
58	*Stefan Eitenmüller* **Reformoptionen für die gesetzliche Rentenversicherung**	15,00	13058	3-935145-32-2
59	*Bernd Kriegesmann/Marcus Kottmann* **Neue Wege für Personalanpassungen in der Chemischen Industrie**	10,00	13059	3-935145-33-0
60	*Hans-Böckler-Stiftung/DGB-Bundesvorstand* **Welthandelsorganisation und Sozialstandards**	7,00	13060	3-935145-34-9
61	*Renate Büttner/Johannes Kirsch* **Bündnisse für Arbeit im Betrieb**	11,00	13061	3-935145-35-7
62	*Elke Ahlers/Gudrun Trautwein-Kalms* **Entwicklung von Arbeit und Leistung in IT-Unternehmen**	9,00	13062	3-935145-36-5
63	*Thomas Fritz/Christoph Scherrer* **GATS 2000. Arbeitnehmerinteressen und die Liberalisierung des Dienstleistungshandels**	12,00	13063	3-935145-37-3
64	*Achim Truger/Rudolf Welzmüller* **Chancen der Währungsunion – koordinierte Politik für Beschäftigung und moderne Infrastruktur**	13,00	13064	3-935145-38-1
65	*Martin Sacher/Wolfgang Rudolph* **Innovation und Interessenvertretung in kleinen und mittleren Unternehmen**	19,00	13065	3-935145-39-X

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
66	*Volker Meinhardt/Ellen Kirner/ Markus Grabka/Ulrich Lohmann/Erika Schulz* **Finanzielle Konsequenzen eines universellen Systems der gesetzlichen Alterssicherung**	12,00	13066	3-935145-40-3
67	*Thomas Ebert* **Langfrist-Arbeitszeitkonten und Sozialversicherung**	12,00	13067	3-935145-41-1
68	*Jan Priewe unter Mitarbeit von Christoph Scheuplein und Karsten Schuldt* **Ostdeutschland 2010 – Perspektiven der Innovationstätigkeit**	23,00	13068	3-935145-42-X
69	*Sylke Bartmann/Karin Gille/Sebastian Haunss* **Kollektives Handeln**	30,00	13069	3-935145-43-8
70	*Bernhard Nagel* **Mitbestimmung in öffentlichen Unternehmen mit privater Rechtsform und Demokratieprinzip**	12,00	13070	3-935145-44-6
72	*Eva Kocher* **Gesetzentwurf für eine Verbandsklage im Arbeitsrecht**	12,00	13072	3-935145-46-2
73	*Hans-Böckler-Foundation (ed.)* **Future Works**	10,00	13073	3-935145-47-0
74	*Reinhard Schüssler/Claudia Funke* **Vermögensbildung und Vermögensverteilung**	16,00	13074	3-935145-48-9
75	*Ingrid Ostermann (Hrsg.)* **Perspektive: GLOBAL! Inter-nationale Wissenschaftlerinnenkooperationen und Forschung**	20,00	13075	3-935145-49-7
76	*Christine Schön* **Betriebliche Gleichstellungspolitik**	12,00	13076	3-935145-50-0
77	*Volker Korthäuer/Marius Tritsch* **US-Cross-Border-Lease**	8,00	13077	3-935145-51-9
78	*Jörg Towara* **Tarifvertragliche Regelungen zur Teilzeitarbeit**	8,50	13078	3-935145-52-7
79	*Anja Riemann* **Auswertung und Darstellung gesetzlicher Bestimmungen zur Teilzeitarbeit**	8,00	13079	3-935145-53-5
80	*Heide Pfarr/Elisabeth Vogelheim* **Zur Chancengleichheit von Frauen und Männern im Bündnis für Arbeit, Ausbildung und Wettbewerbsfähigkeit**	12,00	13080	3-935145-56-X
81	*Wilfried Kruse/Daniel Tech/Detlev Ullenbohm* **Betriebliche Kompetenzentwicklung. 10 Fallstudien zu betrieblichen Vereinbarungen**	12,00	13081	3-935145-57-8

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
82	*Stefan Bach/Bernd Bartholmai* **Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland**	12,00	13082	3-935145-58-6
83	*Charlotte Wahler (Hrsg.)* **Forschen mit Geschlecht? Zwischen Macht und Ohnmacht: Frauen in der Wissenschaft**	20,00	13083	3-935145-59-4
84	*Henry Schäfer* **Sozial-ökologische Ratings am Kapitalmarkt**	16,00	13084	3-935145-60-8
85	*Maliszewski/Neumann* **Bündnisse für Arbeit – Best Practice aus Ländern und Regionen**	14,00	13085	3-935145-61-1
86	*Matthias Müller* **International Accounting Standards**	9,00	13086	3-935145-62-4
87	*Arno Prangenberg* **Grundzüge der Unternehmens-besteuerung**	8,00	13087	3-935145-63-2
88	*Klaus Jacobs/Jürgen Wasem* **Weiterentwicklung einer leistungsfähigen und solidarischen Krankenversicherung unter den Rahmenbedingungen der europäischen Integration**	12,00	13088	3-935145-64-0
89	*Thomas Schönwälder* **Begriffliche Konzeption und empirische Entwicklung der Lohnnebenkosten in der Bundesrepublik Deutschland – eine kritische Betrachtung**	25,00	13089	3-935145-65-9
90	*Helene Mayerhofer* **Handbuch Fusionsmanagement** **Personalpolitische Aufgaben im Rahmen von Fusionen**	10,00	13090	3-935145-66-7
91	*Helene Mayerhofer* **Handbuch Fusionsmanagement** **Fusionsbedingte Integration verschiedener Organisationen**	10,00	13091	3-935145-67-5
92	*Hans-Erich Müller* **Handbuch Fusionsmanagement** **Übernahme und Restrukturierung: Neu-ausrichtung der Unternehmensstrategie**	8,00	13092	3-935145-68-3
93	*Christian Timmreck* **Handbuch Fusionsmanagement** **Unternehmensbewertung bei Mergers & Acquisitions**	10,00	13093	3-935145-69-1
94	*Volker Korthäuer, Manuela Aldenhoff* **Handbuch Fusionsmanagement** **Steuerliche Triebfedern für Unternehmens-umstrukturierungen**	6,00	13094	3-935145-70-5
95	*Dieter Behrendt* **Ökologische Modernisierung: Erneuerbare Energien in Niedersachsen**	11,00	13095	3-935145-73-X

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
96	*Uwe Wilkesmann/Ingolf Rascher* **Wissensmanagement – Analyse und Handlungsempfehlungen**	12,00	13096	3-935145-71-3
97	*Tanja Klenk/Frank Nullmeier* **Public Governance als Reformstrategie**	12,00	13097	3-935145-72-1
98	*Reiner Hoffmann/Otto Jacobi/Berndt Keller/ Manfred Weiss (eds.)* **European Integration as a Social Experiment in a Globalized World**	14,00	13098	3-935145-74-8
99	*Angelika Bucerius* **Alterssicherung in der Europäischen Union**	25,00	13099	3-935145-75-6
100	*Werner Killian/Karsten Schneider* **Die Personalvertretung auf dem Prüfstand**	12,00	13100	3-935145-76-4
101	*Nils Fröhlich/Jörg Huffschmid* **Der Finanzdienstleistungssektor in Deutschland**	15,00	13101	3-935145-77-2
102	*Susanne Felger/Angela Paul-Kohlhoff* **Human Resource Management**	15,00	13102	3-935145-78-0
103	*Paul Elshof* **Zukunft der Brauwirtschaft**	16,00	13103	3-935145-79-9
104	*Henry Schäfer/Philipp Lindenmayer* **Sozialkriterien im Nachhaltigkeitsrating**	19,00	13104	3-935145-80-2
107	*Axel Olaf Kern/Ernst Kistler/Florian Mamberer/ Ric Rene Unteutsch/Bianka Martolock/ Daniela Wörner* **Die Bestimmung des Leistungskataloges in der gesetzlichen Krankenversicherung**	18,00	13107	3-935145-84-5
108	*Dea Niebuhr/Heinz Rothgang/Jürgen Wasem/ Stefan Greß* **Die Bestimmung des Leistungskataloges in der gesetzlichen Krankenversicherung**	28,00	13108	3-935145-85-3
109	*Yasmine Chahed/Malte Kaub/Hans-Erich Müller* **Konzernsteuerung börsennotierter Aktiengesellschaften in Deutschland**	14,00	13109	3-935145-86-1
110	*Klaus Löbbe* **Die europäische Chemieindustrie**	25,00	13110	3-935145-87-X
111	*Friedrich Hauss/Dörthe Gatermann* **Die Erhöhung der Nutzerkompetenz von Krankenversicherten**	10,00	13111	3-935145-88-8
112	*Andreas Diettrich/Korinna Heimann/Rita Meyer* **Berufsausbildung im Kontext von Mobilität, interkulturellem Lernen und vernetzten Lernstrukturen**	16,00	13112	3-935145-89-6
113	*Uwe Fachinger, Anna Frankus* **Selbstständige im sozialen Abseits**	13,00	13113	3-935145-90-X
114	*Frank Havighorst* **Jahresabschluss von Krankenhäusern**	14,00	13114	3-935145-91-8
115	*Achim Sollanek* **Versicherungsbilanzen nach deutschem Handelsrecht**	10,00	13115	3-935145-92-6

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
116	*Kuno Schedler/John Philipp Siegel* **Strategisches Management in Kommunen**	**28,00**	**13116**	**3-935145-93-4**
117	*Marita Körner* **Staatlich subventionierte private versorgung und Gleichbehandlungs-grundsatz**	**Alters-10,00**	**13117**	**3-935145-94-2**
119	*Andrea Jochmann-Döll/Karin Tondorf* **Monetäre Leistungsanreize im öffentlichen Sektor**	**16,00**	**13119**	**3-935145-96-9**
120	*Andreas Boes, Michael Schwemmle unter Mitarbeit von Ellen Becker* **Herausforderung Offshoring**	**15,00**	**13120**	**3-935145-97-7**
121	*Wolfgang Gerstlberger/Wolfram Schmittel* **Public Private Partnership als neuartige Regelungsmuster zwischen öffentlicher Hand und Unternehmen**	**15,00**	**13121**	**3-935145-98-5**
122	*Barbara Sternberger-Frey* **Finanzwirtschaftliche Kennzahlen als Basis von Erfolgsbeteiligungen**	**10,00**	**13122**	**3-935145-99-3**
123	*Johannes Koch/Winfried Heidemann/ Christine Zumbeck* **Arbeitshilfe für Betriebsräte** **Nutzung elektronischer Netze zur Unterstützung des Lernens im Betrieb (E-Learning)**	**12,00**	**13123**	**3-86593-001-8**
124	*Wolfgang Däubler* **Die Kontrolle von Arbeitsverträgen durch den Betriebsrat**	**12,00**	**13124**	**3-86593-002-6**
125	*Klaus Heß/Siegfried Leittretter* **Innovative Gestaltung von Call Centern – Kunden- und arbeitsorientiert**	**10,00**	**13125**	**3-86593-000-X**
126	*Margarethe Herzog (Hrsg.)* **Gender Mainstreaming**	**28,00**	**13126**	**3-86593-003-4**
127	*Elke Wiechmann* **Trendreport: Gleichstellungspolitik im Veränderungsprozess**	**18,00**	**13127**	**3-86593-004-2**
128	*Christoph Andersen/Marcus Beck/ Stephan Selle (Hrsg.)* **Konkurrieren statt Privatisieren**	**18,00**	**13128**	**3-86593-005-0**
129	*Bernhard Hillebrand* **Ökologische und ökonomische Wirkungen der energetischen Sanierung des Gebäudebestandes**	**10,00**	**13129**	**3-86593-006-9**
131	*Hartmut Küchle* **Rüstungsindustrie transatlantisch?**	**12,00**	**13131**	**3-86593-008-5**
135	*Hartmut Küchle* **Die Neustrukturierung des deutschen Rüstungsmarktes als industriepolitische Aufgabe**	**20,00**	**13135**	**3-86593-012-3**

Bestellungen bitte unter Angabe der Bestell-Nr. an:

SETZKASTEN GmbH
PRODUKTION · VERLAG · WERBUNG

Kreuzbergstraße 56
40489 Düsseldorf
Telefax: 02 11 / 408 00 90 40
E-Mail: mail@setzkasten.de

Hans-Böckler-Stiftung

Die Hans-Böckler-Stiftung ist das Mitbestimmungs-, Forschungs- und Studienförderungswerk des Deutschen Gewerkschaftsbundes. Gegründet wurde sie 1977 aus der Stiftung Mitbestimmung und der Hans-Böckler-Gesellschaft. Die Stiftung wirbt für Mitbestimmung als Gestaltungsprinzip einer demokratischen Gesellschaft und setzt sich dafür ein, die Möglichkeiten der Mitbestimmung zu erweitern.

Mitbestimmungsförderung und -beratung

Die Stiftung informiert und berät Mitglieder von Betriebs- und Personalräten sowie Vertreterinnen und Vertreter von Beschäftigten in Aufsichtsräten. Diese können sich mit Fragen zu Wirtschaft und Recht, Personal- und Sozialwesen oder Aus- und Weiterbildung an die Stiftung wenden. Die Expertinnen und Experten beraten auch, wenn es um neue Techniken oder den betrieblichen Arbeits- und Umweltschutz geht.

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut (WSI)

Das Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Institut (WSI) in der Hans-Böckler-Stiftung forscht zu Themen, die für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer von Bedeutung sind. Globalisierung, Beschäftigung und institutioneller Wandel, Arbeit, Verteilung und soziale Sicherung sowie Arbeitsbeziehungen und Tarifpolitik sind die Schwerpunkte. Das WSI-Tarifarchiv bietet umfangreiche Dokumentationen und fundierte Auswertungen zu allen Aspekten der Tarifpolitik.

Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK)

Das Ziel des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK) in der Hans-Böckler-Stiftung ist es, gesamtwirtschaftliche Zusammenhänge zu erforschen und für die wirtschaftspolitische Beratung einzusetzen. Daneben stellt das IMK auf der Basis seiner Forschungs- und Beratungsarbeiten regelmäßig Konjunkturprognosen vor.

Forschungsförderung

Die Stiftung vergibt Forschungsaufträge zu Mitbestimmung, Strukturpolitik, Arbeitsgesellschaft, Öffentlicher Sektor und Sozialstaat. Im Mittelpunkt stehen Themen, die für Beschäftigte von Interesse sind.

Studienförderung

Als zweitgrößtes Studienförderungswerk der Bundesrepublik trägt die Stiftung dazu bei, soziale Ungleichheit im Bildungswesen zu überwinden. Sie fördert gewerkschaftlich und gesellschaftspolitisch engagierte Studierende und Promovierende mit Stipendien, Bildungsangeboten und der Vermittlung von Praktika. Insbesondere unterstützt sie Absolventinnen und Absolventen des zweiten Bildungsweges.

Öffentlichkeitsarbeit

Mit dem 14tägig erscheinenden Infodienst »Böckler Impuls« begleitet die Stiftung die aktuellen politischen Debatten in den Themenfeldern Arbeit, Wirtschaft und Soziales. Das Magazin »Mitbestimmung« und die »WSI-Mitteilungen« informieren monatlich über Themen aus Arbeitswelt und Wissenschaft. Mit der Homepage www.boeckler.de bietet die Stiftung einen schnellen Zugang zu ihren Veranstaltungen, Publikationen, Beratungsangeboten und Forschungsergebnissen.

Hans-Böckler-Stiftung
Hans-Böckler-Strasse 39
40476 Düsseldorf
Telefax: 02 11/77 78-225
www.boeckler.de

Hans **Böckler Stiftung**

Fakten für eine faire Arbeitswelt.