

Prangenberg, Arno; Stahl, Martin; Topp, Julia

Book

Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen

edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 240

Provided in Cooperation with:

The Hans Böckler Foundation

Suggested Citation: Prangenberg, Arno; Stahl, Martin; Topp, Julia (2010) : Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen, edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 240, ISBN 978-3-86593-133-7, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/181709>

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.

Betriebliche Mitbestimmung
und betriebliche Handlungshilfen

Arno Prangenberg | Martin Stahl

Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen

Arno Prangenberg | Martin Stahl
unter Mitarbeit von Julia Topp

Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen

edition 240

Arno Prangenberg | Martin Stahl
unter Mitarbeit von Julia Topp

**Steuerliche Grundlagen
der Umwandlung
von Unternehmen**



Arno Prangenberg, Diplom-Betriebswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Korthäuer & Partner GmbH in Essen als Geschäftsführer 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.

Martin Stahl, Diplom-Ökonom, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Korthäuer & Partner GmbH in Essen als Geschäftsführer 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.

Julia Topp, Diplom-Kauffr., Tätigkeitsschwerpunkte: steuerliche Gestaltungsberatung, Jahresabschlussprüfung und prüfungsnahe Dienstleistungen. Derzeit nicht mehr bei Korthäuer & Partner GmbH beschäftigt.

Dieser Band ist die 2. überarbeitete Auflage von Prangenberg, Arno/Aldenhoff, Manuela Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen, die als Edition Nr. 118 aus dem Jahre 2005 in der Hans-Böckler-Stiftung erschienen ist.

© Copyright 2010 by Hans-Böckler-Stiftung
Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf
Produktion: Setzkasten GmbH, Düsseldorf
Printed in Germany 2010
ISBN: 978-3-86593-133-7
Bestellnummer: 13240

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

Vorwort

Umwandlungen als ein Gegenstand von Umstrukturierungen gehören zum Alltag von Unternehmen. Sie können Ausdruck sein für eine notwendige Anpassung an veränderte Rahmenbedingungen und sind daher als solche nicht grundsätzlich negativ zu beurteilen.

In das Bewusstsein einer breiten Öffentlichkeit gerückt sind Umwandlungen in letzter Zeit verstärkt im Zusammenhang mit Unternehmenskäufen durch Finanzinvestoren. Ein typisches Muster ist die Verschmelzung der Erwerbsgesellschaft auf die erworbene Gesellschaft, der so genannte Down Stream Merger. Diese Verschmelzungen sind zum großen Teil steuerlich motiviert, in ihrer Wirkung und Konsequenz für Nicht-Experten aber häufig schwer zu durchschauen.

Die vorliegende Handlungshilfe will insbesondere Aufsichts- und Betriebsräte dabei unterstützen, solche Umwandlungsprozesse zu verstehen und die Folgen für Unternehmen und Beschäftigte selbst zu beurteilen.

Alexandra Krieger
Leiterin Referat Wirtschaft I
Hans-Böckler-Stiftung

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Vorbemerkungen	11
1 Steuerliche Grundsätze bei Unternehmensumwandlungen	13
2 Zivilrechtliche Möglichkeiten der Umwandlung von Unternehmen	15
2.1 Überblick	15
2.2 Einzelrechtsnachfolge	16
2.3 Gesamtrechtsnachfolge	17
2.3.1 Verschmelzung	18
2.3.2 Spaltung	18
2.3.3 Vermögensübertragung	20
2.4 Ablauf von Umwandlungen	20
2.5 Anwachsung	22
2.6 Formwechsel	23
3 Systematik und grundlegende Begriffe des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes	25
3.1 Beziehung zwischen Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz	25
3.2 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes	27
3.3 Handels- und steuerrechtlicher Umwandlungsstichtag	30
4 Steuerliche Konsequenzen der bedeutsamsten Umwandlungsfälle	33
4.1 Verschmelzung	33
4.1.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen der Verschmelzung	33
4.1.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der Verschmelzung	59

4.1.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen der Verschmelzung	64
4.2 Spaltung	66
4.2.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen der Spaltung	66
4.2.2 Spaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft	67
4.2.3 Spaltung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft	70
4.2.3 Spaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft	73
4.2.5 Spaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft	75
4.2.6 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der Spaltung	77
4.2.7 Umsatzsteuerliche Konsequenzen der Spaltung	77
4.3 Formwechsel	78
4.3.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels	78
4.3.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels	81
4.3.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels	81
5 Literatur	83
6 Anhang	85
Über die Hans-Böckler-Stiftung	93

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abbildung 1:	Umwandlungsarten	15
Abbildung 2:	Übertragungsarten	16
Abbildung 3:	Arten der Spaltung	19
Abbildung 4:	Beispiel für eine Aufspaltung	19
Abbildung 5:	Beispiel für eine Abspaltung	19
Abbildung 6:	Beispiel für eine Ausgliederung	20
Abbildung 7:	Beispiel zur Anwachsung	22
Abbildung 8:	Aufbau des Umwandlungsgesetzes (UmwG)	25
Abbildung 9:	Beziehung zwischen UmwG und UmwStG	26
Abbildung 10:	Zuordnung der verschiedenen Übertragungsfälle zu den einzelnen Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes	29
Abbildung 11:	Steuerliche Regelungen zur Verschmelzung	33
Abbildung 12:	Verschmelzungsvarianten	49
Abbildung 13:	Beispiel zur partiellen Grunderwerbsteuerbefreiung gem. § 5 Abs. 2 GrEStG	61
Abbildung 14:	Steuerbare und nicht steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes	65
Abbildung 15:	Steuerliche Regelungen zur Spaltung	66
Abbildung 16:	Steuerliche Regelungen zum Formwechsel	78
Tabelle 1:	Möglichkeiten der Verschmelzung nach dem Umwandlungsgesetz	88
Tabelle 2:	Möglichkeiten der Auf- und Abspaltung nach dem Umwandlungsgesetz	89
Tabelle 3:	Möglichkeiten der Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz	90
Tabelle 4:	Möglichkeiten der Vermögensübertragung nach dem Umwandlungsgesetz	91
Tabelle 5:	Möglichkeiten des Formwechsels nach dem Umwandlungsgesetz	92

Vorbemerkungen

Die Ausgestaltung unternehmerischer Tätigkeiten ist regelmäßig in erheblichem Maße von steuerlichen Überlegungen geprägt. 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 berührt. Solche Umstrukturierungen werden – und das zumindest teilweise auch zu Recht – den Arbeitnehmervertretungen gegenüber häufig mit steuerlichen Überlegungen begründet.

Die vorliegende Arbeitshilfe erhebt nicht den Anspruch einer umfassenden Darstellung des Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrechts. Es werden vielmehr nur die Grundzüge dieser Rechtsgebiete dargestellt. Für grundlegende Fragen der laufenden Besteuerung von Unternehmen wird auf die Handlungshilfe Nr. 87 der Hans-Böckler-Stiftung »Grundzüge der Unternehmensbesteuerung« hingewiesen.

1 Steuerliche Grundsätze bei Unternehmensumwandlungen

Bei der Umwandlung von Unternehmen handelt es sich im ersten Schritt um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang. Es gibt 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 einem einzigen 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 anzuwenden, die in den Steuergesetzen verankert sind. In den Fällen, in denen spezielle 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 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. Um unangenehme Überraschungen zu vermeiden, müssen auch 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 auch der umgekehrte Fall (»aus Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft«) zu einem Wechsel des Besteuerungssystems (»Sphärenwechsel«). Damit ist nicht nur die Besteuerung

1 Haufe SteuerOffice Professional 2008.

2 Madl 2002, S. 1.

des eigentlichen Umwandlungsvorgangs von Bedeutung sondern auch die Auswirkungen der Umwandlung auf die laufende Besteuerung.³

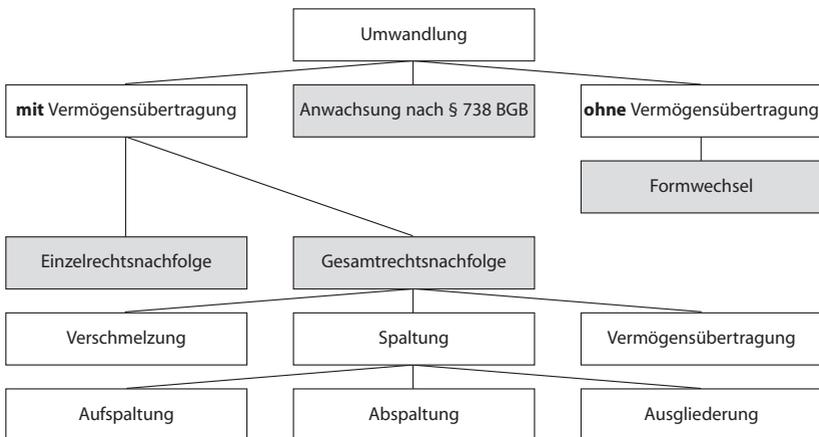
3 Zu den Grundzügen der laufenden Besteuerung von Unternehmen in verschiedenen Rechtsformen vgl. Prangenberg »Grundzüge der Unternehmensbesteuerung«.

2 Zivilrechtliche Möglichkeiten der Umwandlung von Unternehmen

2.1 Überblick

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

Abbildung 1: Umwandlungsarten



Im Folgenden werden zunächst die Umwandlungsvorgänge dargestellt, bei denen es zur Übertragung von Vermögen (und Schulden) von einem Rechtsträger auf einen anderen kommt. 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 Wege der »**Gesamtrechtsnachfolge**« verbunden sind und die im **Umwandlungsgesetz** abschließend geregelt sind.

4 Haufe SteuerOffice Professional 2008.

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. gehen 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:

Abbildung 2: Übertragungsarten

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

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 sog. »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, selbst erstellte 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 (§§ 174-189 UmwG).

5 Brösske u. a. 2001, S. 6.

6 Brösske u. a. 2001, S. 134.

2.3.1 Verschmelzung

Bei einer Verschmelzung wird das gesamte Vermögen eines Rechtsträgers oder mehrerer Rechtsträger ohne Abwicklung auf einen anderen Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übertragen, wobei die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers durch Anteilstausch eine Beteiligung an dem aufnehmenden Rechtsträger erhalten.

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

Bei einer **Verschmelzung durch Aufnahme** werden das Vermögen und die Schulden eines Rechtsträgers oder mehrerer Rechtsträger unter Auflösung ohne Abwicklung auf einen anderen schon bestehenden Rechtsträger übertragen. Im Gegenzug erhalten die Anteilsinhaber (je nach Rechtsform bspw.: Gesellschafter (z. B. OHG, GmbH), Partner (Partnerschaftsgesellschaft), 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 können die möglichen Kombinationen von Rechtsformen des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers entnommen werden.

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:

Abbildung 3: Arten der Spaltung

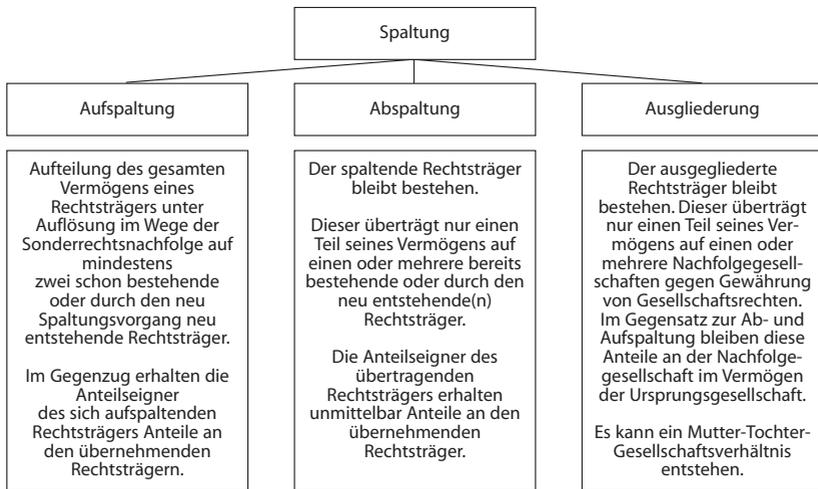


Abbildung 4: Beispiel für eine Aufspaltung

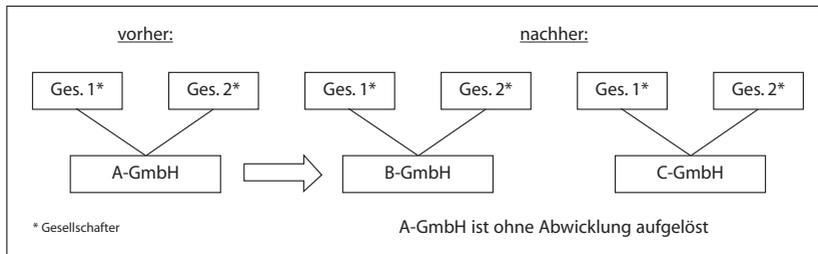


Abbildung 5: Beispiel für eine Abspaltung

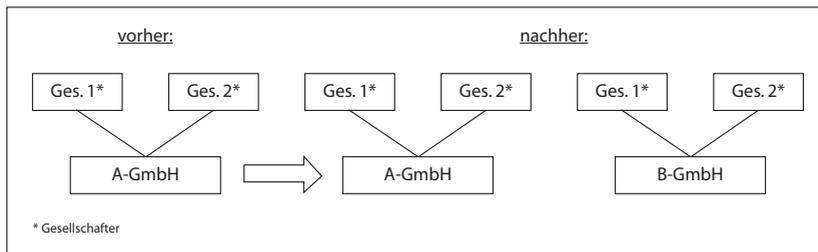
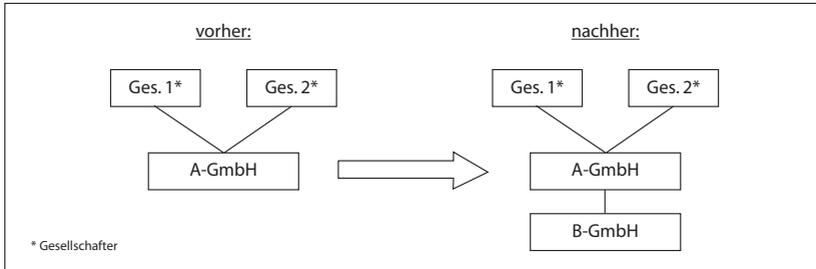


Abbildung 6: Beispiel für eine Ausgliederung



Dem Anhang sind zwei Tabellen (Tab. 2 und 3) beigelegt, aus denen hervorgeht, welche Rechtsformen für den übertragenden und den übernehmenden 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

Obwohl das Umwandlungsgesetz eine Vielzahl von Umwandlungsfällen regelt, ist bei der Umsetzung der unterschiedlichen Umwandlungsarten dennoch ein einheitliches Basisschema erkennbar, wie solche Umwandlungen jeweils ablaufen. Es variiert nur im Detail und lässt sich in drei Phasen einteilen:⁷

1) Vorbereitungsphase

- **Vorbereitung der Beschlüsse** der Anteilhaber (Gesellschafter) der an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträger
- Schaffung der **rechtsgeschäftlichen Grundlagen**:

⁷ Haufe SteuerOffice Professional 2008.

- Abschluss der notariell zu beurkundenden, **Verschmelzungs- oder Spaltungsverträge** durch die Vertretungsorgane (Vorstand/Geschäftsführung) der beteiligten Rechtsträger (§§ 4 ff., § 126 UmwG)
- Beim Formwechsel ist nur der Entwurf des **Umwandlungsbeschlusses** zu erstellen (§ 194 UmwG)
- **Berichtspflichten** gegenüber den Anteilseignern (Gesellschaftern) sowie gegenüber den Arbeitnehmervertretern (Betriebsrat, sofern vorhanden):
 - 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** (sofern vorhanden) zur Information zugeleitet 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 eine Prüfung nach den gesetzlichen Vorschriften 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. $\frac{3}{4}$ -Mehrheit der Stimmen der Gesellschafter) die Umwandlung beschließen. Auch diese Beschlüsse müssen notariell beurkundet werden.

3) Vollzugsphase

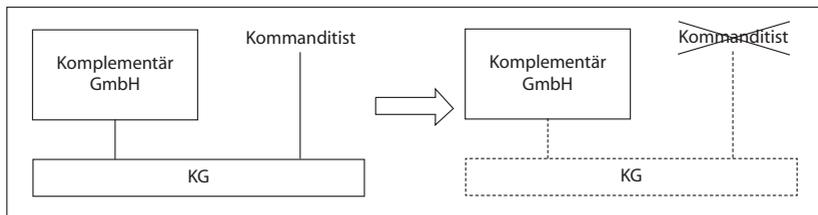
Anmeldungen zur Eintragung ins Handelsregister durch die Vertretungsorgane der beteiligten Rechtsträger. Erst mit der letzten Eintragung in allen betroffenen Registern ist der Umwandlungsvorgang abgeschlossen und damit rechtswirksam.

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 zu⁹. Das gilt auch, wenn aus einer Personengesellschaft alle Gesellschafter bis auf einen ausscheiden. Das 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

Abbildung 7: Beispiel zur Anwachsung



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

9 § 738 BGB.

10 Bröske 2001, S. 5.

11 Madl 2002, S. 3.

2.6 Formwechsel

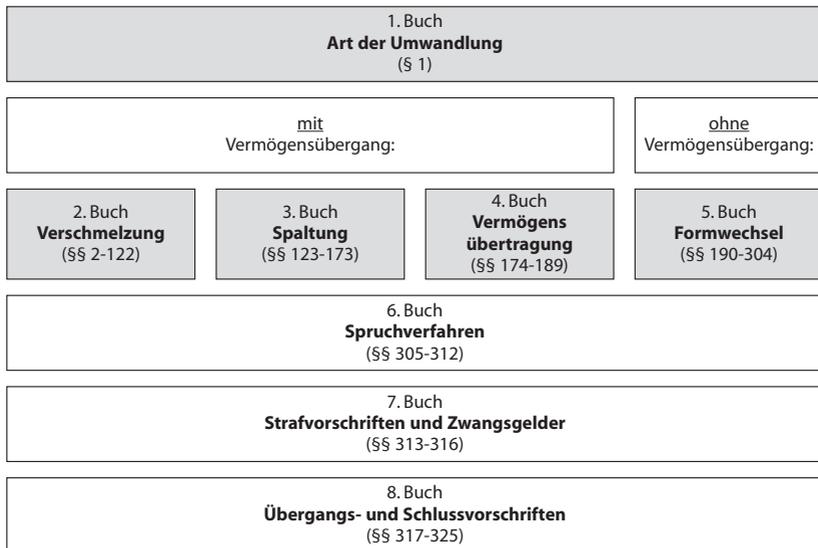
Der **Formwechsel (§190-304 UmwG)** unterscheidet sich von den anderen Umwandlungsarten dadurch, dass zivilrechtlich keine Vermögensübertragung stattfindet. Es ändert sich nur die Rechtsform des Rechtsträgers. Dagegen **bleibt die rechtliche und wirtschaftliche Identität bestehen**. Steuerrechtlich wird allerdings – außer bei der Grunderwerbsteuer – u. U. ein Vermögensübergang fingiert. Auch der Formwechsel ist im Umwandlungsgesetz geregelt. Aus der Tabelle 5 im Anhang können die möglichen Rechtsformkonstellationen des Formwechsels entnommen werden.

3 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:

Abbildung 8: Aufbau des Umwandlungsgesetzes (UmwG)

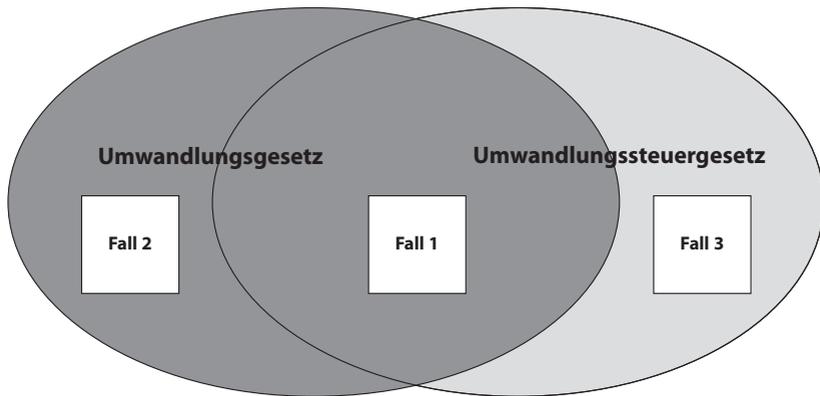


Neben dem Umwandlungsgesetz wurde das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) geschaffen. Das Umwandlungssteuergesetz regelt **die ertragsteuerliche Behandlung (Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer)** der Umwandlungen. Weitere steuerliche Konsequenzen kann eine Umwandlung in den Bereichen Umsatzsteuer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

Abbildung 9: Beziehung zwischen UmwG und UmwStG



In der Schnittmenge, **Fall 1**, befinden sich alle Umwandlungen, die sowohl im Umwandlungsgesetz als auch im Umwandlungssteuergesetz geregelt sind. Diese Verknüpfung resultiert daraus, dass der 2.- 5. Teil (§§ 3-19) des Umwandlungssteuergesetzes nur auf Umwandlungen im Sinne des § 1 UmwG anwendbar ist.

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

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
<ul style="list-style-type: none"> ■ Verschmelzung zweier PersG auf ein KapG oder PersG ■ Verschmelzung einer KapG auf eine PersG ■ Spaltung einer KapG auf eine PersG ■ Spaltung einer KapG auf eine KapG ■ Formwechsel 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 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) 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Einbringung eines Betriebs in eine KapG oder eine PersG im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Ausnahme: Ausgliederung) ■ Einbringung von Anteilen an einer KapG gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden KapG (Anteilsaustausch)

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 zehn Teile untergliedert. Diese können wiederum in vier Gruppen zusammengefasst werden:

- Im ersten Teil sind allgemeine Vorschriften enthalten.
- Im zweiten bis fünften Teil sind die Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften (inkl. des Formwechsels in eine Personengesellschaft) geregelt.
- Im sechsten bis achten Teil sind die Einbringungen von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften sowie Einbringungen von Betriebsvermögen in Personengesellschaften, der Anteilstausch und der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft normiert.
- Im neunten und zehnten Teil befinden sich Anwendungsvorschriften und Ermächtigungen.

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

Zuordnung der verschiedenen Übertragungsfälle zu den Regelungen des UmwStG

<p>Vermögensübergang von einer Körperschaft</p> <p>auf eine Personengesellschaft oder auf natürliche Person</p> <p>(Zweiter Teil) §§ 3-8 UmwStG</p>	<p>Formwechsel einer Kapitalgesellschaft und einer Genoss.</p> <p>in eine Personengesellschaft</p> <p>(Zweiter Teil) § 9 UmwStG</p>	<p>Vermögensübergang von einer Körperschaft</p> <p>auf eine andere Körperschaft</p> <p>(Dritter Teil) §§ 11-13 UmwStG</p>	<p>Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)</p> <p>(Vierter Teil) §§ 15-16 UmwStG</p>	<p>Einbringung von Unternehmensteilen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften</p> <p>in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen</p> <p>(Sechster Teil) §§ 20-23 UmwStG</p>	<p>Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils</p> <p>in eine Personengesellschaft</p> <p>(Siebter Teil) § 24 UmwStG</p>	<p>Formwechsel einer Personengesellschaft</p> <p>in eine Kapitalgesellschaft</p> <p>(Achter Teil) § 25 UmwStG</p>
<p>Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine PersG</p> <p>Auf-/Abspaltung einer Körperschaft auf eine PersG; durch Verweis im fünften Teil des UmwStG</p>	<p>Formwechsel einer KapG oder Gen. in eine PersG; Verweis auf zweiten Teil des UmwStG</p>	<p>Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Kö.</p> <p>Vermögensübertragung durch Vollübertragung</p> <p>Auf-/Abspaltung und Vermögensübertragung durch Teilübertragung einer Körperschaft auf eine andere Kö.; durch Verweis im vierten Teil des UmwStG</p>	<p>Auf-/Abspaltung und Teilübertragung einer Körperschaft auf eine andere Kö.; Verweis auf dritten Teil des UmwStG</p> <p>Auf-/Abspaltung einer Körperschaft auf eine PersG; Verweis auf zweiten Teil des UmwStG</p>	<p>Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern durch Einzelrechtsnachfolge auf KapG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten</p> <p>Verschmelzung einer PersG auf eine KapG</p> <p>Spaltung einer PersG auf KapG</p> <p>Ausgliederung aus dem Vermögen einer KapG auf KapG</p> <p>Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns auf eine PersG</p> <p>Formwechsel PersG in KapG; Verweis im achten Teil</p>	<p>Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern durch Einzelrechtsnachfolge auf PersG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten</p> <p>Verschmelzung zweier PersG</p> <p>Spaltung einer PersG auf PersG</p> <p>Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns zur Aufnahme oder Gründung auf eine PersG</p> <p>Ausgliederung aus dem Vermögen einer KapG auf PersG</p>	<p>Formwechsel Einzel-PersG in KapG; Verweis auf sechsten Teil des UmwStG</p>

Abbildung 10: Zuordnung der verschiedenen Übertragungsfälle zu den einzelnen Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes

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.
- Zum 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 sie übergegangen wären. In dem Fall, dass der übernehmende Rechtsträger eine Personengesellschaft ist, gilt das auch für deren Gesellschafter, denen rückwirkend ab dem Umwandlungsstichtag der anteilige Gewinn der Personengesellschaft zugerechnet wird.¹²

Beispiel zum Umwandlungsstichtag:

- Schlussbilanz 31.12.2007
- Handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag 01.01.2008
- Steuerlicher Übertragungsstichtag 31.12.2007

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 unterschiedlich behandelt werden. Kommt es im Zuge der Umwandlung zum sog. »Sphärenwechsel« (siehe oben, Abschnitt 1) – aus Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft oder umgekehrt – so wird steuerrechtlich eine Vermögensübertragung fingert. Daher ist im Umwandlungssteuergesetz geregelt, dass der übertragende Rechtsträger auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird (steuerlicher Übertragungsstichtag), eine **Übertragungsbilanz** und

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

der nach Formwechsel entstandene Rechtsträger eine **Eröffnungsbilanz** erstellen muss.

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

Einschränkungen des steuerlichen Rückbezugs ergeben sich nach § 2 Abs. 3 UmwStG bei grenzüberschreitenden Umwandlungen, wenn die zeitliche Festlegung des steuerlichen Übertragungsstichtags im deutschen und im jeweiligen ausländischen Recht unterschiedlich geregelt ist und deshalb Einkünfte weder in Deutschland noch in dem ausländischen Staat besteuert werden (sog. »weiße Einkünfte«).

4 Steuerliche Konsequenzen der bedeutsamsten Umwandlungsfälle

4.1 Verschmelzung

4.1.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen der Verschmelzung

Abbildung 11: Steuerliche Regelungen zur Verschmelzung

Steuerliche Regelungen zur Verschmelzung			
von: Körperschaft auf: Personenhandels- gesellschaft Partnerschafts- gesellschaft natürliche Person	von: Körperschaft auf: Körperschaft	von: Personenhandelsge- sellschaft Partnerschaftsgesell- schaft auf: Körperschaft	von: Personenhandelsge- sellschaft Partnerschaftsgesell- schaft auf: Personenhandels- gesellschaft Partnerschafts- gesellschaft natürliche Person
§§ 3-8 UmwStG	§§ 11-13 UmwStG	§§ 20-23 UmwStG	§ 24 UmwStG
Steuerlicher Vorgang:			
Vermögens- übergang auf Personengesell- schaft oder natürliche Person	Vermögens- übergang auf Körperschaft	Einbringung von Mitunternehmer- anteilen in Körper- schaft	Einbringung von Be- trieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmer- anteilen in Mitunter- nehmerschaft

Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft

Definitionen¹³

Buchwert

Wert, zu dem ein Wirtschaftsgut in der Bilanz angesetzt ist.

Gemeiner Wert

Wert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der Ansatz mit dem gemeinen Wert führt somit zur Auflösung sämtlicher stiller Reserven, die in dem Wirtschaftsgut ruhen.

Stille Reserven

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

Zwischenwert

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

Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft – Übersicht:	
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 – 8 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i. d. R. bei Inlandsumwandlungen, Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v.a. bei:	Übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungsgewinn«) bei Übertragung mit dem gemeinen Wert
Detaillierte Darstellung	Abschnitt 4.1.2
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:	Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:	Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Zum Schluss des Tages, der dem handelsrechtlichen Umwandlungsstichtag vorangeht, hat die übertragende Kapitalgesellschaft eine Schlussbilanz aufzustellen. Handelsrechtlich müssen die Vermögensgegenstände und Schulden in der Schluss-

13 Bröske u.a. 2001, S. 243 f.

bilanz 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.

In der steuerlichen Schlussbilanz sind die übergehenden Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden) einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter nach § 3 Abs. 1 UmwStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag dürfen die übergehenden Wirtschaftsgüter jedoch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden, wenn

- die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der Übernehmerin werden,
- ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den übertragenen Wirtschaftsgütern besteht,
- nur Gesellschaftsrechte als Gegenleistung gewährt werden.

Für den Ansatz des gemeinen Werts nach § 3 Abs. 1 UmwStG ist insbesondere eine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der natürlichen Person ausschlaggebend. Einschränkungen des Besteuerungsrechts können sich bei grenzüberschreitenden Umwandlungsvorgängen ergeben. Insofern können Inlandsumwandlungen bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen regelmäßig zum Buchwert erfolgen.

Die **übernehmende Personengesellschaft** hat die auf sie übertragenen 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, sie übernimmt insbesondere:

- die bisherigen Abschreibungsmethoden,
- die steuerfreien Rücklagen sowie
- die Bewertung der Wirtschaftsgüter.

Verrechenbare Verluste, ein verbleibender Verlustvortrag, nicht ausgeglichene negative Einkünfte sowie ein Zinsvortrag¹⁴ der Kapitalgesellschaft gehen allerdings nicht auf die Personengesellschaft (wegen des »Sphärenwechsels«) über.

14 Zinsvortrag nach § 4 h Abs. 1 S. 2 EStG; zu Einzelheiten vgl. Prangenberg/Biermann »Grundzüge der Unternehmensbesteuerung«, Kap. 2.1.2.2.

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 sog. »**Übertragungsgewinn**« entstehen. Ein Übertragungsgewinn ergibt sich allerdings nur dann, wenn die übertragende Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter in ihrer (steuerlichen) 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. Insofern kann der Ansatz von über den Buchwert hinausgehenden Werten sinnvoll sein. 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 näher dargestellt.

Die Tatkraft GmbH soll auf die bestehende Übernahme OHG verschmolzen werden. Da beide Gesellschaften im Inland ansässig sind (reine Inlandsverschmelzung), erfolgt antragsgemäß eine Übertragung zu Buchwerten. 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 31.12.2008		Passiva
Anteile an der Tatkraft GmbH	400.000 €	Kapital Gesellschafter 1	300.000 €
Vermögen	500.000 €	Kapital Gesellschafter 2	300.000 €
		Verbindlichkeiten	300.000 €
	<u>900.000 €</u>		<u>900.000 €</u>

Schlussbilanz der Tatkraft GmbH (Tochterunternehmen)

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2008		Passiva
		Eigenkapital	
Vermögen	515.000 €	Stammkapital	300.000 €
		Gewinnrücklagen	115.000 €
		Verbindlichkeiten	100.000 €
	<u>515.000 €</u>		<u>515.000 €</u>

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 wird in zwei Stufen errechnet:

1. Stufe: Ermittlung des vorläufigen Übernahmeergebnisses

Zunächst wird ein vorläufiges Übernahmeergebnis ermittelt, indem der Buchwert der Anteile an der Tatkraft GmbH (in der Bilanz der Übernahme OHG) vom Wert des übernommenen Vermögens der Tatkraft GmbH abgezogen wird.

Wert des übernommenen Vermögens der Tatkraft GmbH

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

Ermittlung des vorläufigen Übernahmeergebnisses (erste Stufe)

Wert des übernommenen Reinvermögens (Eigenkapital)	415.000 €
∕. Buchwert der Anteile an der GmbH	<u>400.000 €</u>
= (vorläufiger) Übernahmegewinn	<u><u>15.000 €</u></u>

2. Stufe: Ermittlung des Übernahmeergebnisses

Von dem vorläufigen Übernahmeergebnis sind nach § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG die auf die Gesellschafter anteilig entfallenden offenen Rücklagen¹⁵ der Tatkraft GmbH abzuziehen. Als offene Rücklagen sind sämtliche positive Beträge des (steuerlichen) Eigenkapitals zu verstehen, die keine Einlagen der Gesellschafter darstellen. Für diese offenen Rücklagen wird eine Ausschüttung an die Gesellschafter fingiert. Die entsprechenden Beträge werden bei den Gesellschaftern wie Dividendenausschüttungen behandelt und unterliegen bei den Gesellschaftern der entsprechenden Besteuerung. Um bei den Anteilseignern, für die auch ein Übernahmeergebnis ermittelt wird, eine doppelte Besteuerung zu vermeiden, werden die offenen Rücklagen bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses abgezogen.

Ermittlung des endgültigen Übernahmeergebnisses (zweite Stufe)

Vorläufiger Übernahmegewinn	15.000 €
∕. Kapitalerträge i.S. des § 7 UmwStG	<u>115.000 €</u>
= Übernahmeverlust	<u><u>∕. 100.000 €</u></u>

¹⁵ Kapitalerträge i. S. des § 7 UmwStG.

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

Übernahme OHG (nach Verschmelzung)

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2009		Passiva
Vermögen	1.015.000 €	Kapital Gesellschafter 1	300.000 €
		Kapital Gesellschafter 2	300.000 €
		Übernahmegewinn	15.000 €
		Verbindlichkeiten	400.000 €
	<u>1.015.000 €</u>		<u>1.015.000 €</u>

Bei der OHG treten an die Stelle der Anteile an der Tatkraft GmbH 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 Einkommens- oder Körperschaftsteuer unterworfen wird, ist der Gewinn im Rahmen einer sogen. einheitlichen und gesonderten Feststellung auf die Gesellschafter der OHG aufzuteilen. Die Aufteilung erfolgt entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabrede oder hilfsweise nach den gesetzlichen Vorschriften.¹⁶ Ebenfalls sind die Kapitalerträge gem. § 7 UmwStG i. V. m. mit § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für die Gesellschafter einheitlich und gesondert festzustellen.

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

Diese setzen sich zusammen aus:

- Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 7 UmwStG
- Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 4 UmwStG.

Da in die Übernahmegewinnermittlung i. S. d. §§ 4, 5 UmwStG nur das übrige übergehende Vermögen (nicht die Gewinnrücklagen gem. § 7 UmwStG) der übertragenden Gesellschaft einbezogen werden, kommt es in aller Regel zu einem Übernahmeverlust.

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

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

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

	Gesellschafter 1	Gesellschafter 2
Kapitalertrag gem. § 7 UmwStG (bei KapG i.V.m. § 8b KStG nur 5 % steuerpflichtig/ bei natürlichen Personen i.V.m. § 3 Nr. 40d EStG nur 50 % steuerpflichtig*)	57.500 (davon 5 %) = 2.875	57.500 (davon 50 %) = 28.750
+/- Übernahmegewinn/ -verlust	Übernahmeverlust bleibt gem. § 4 Abs. 6 S. 1 UmwStG bei KapG außer Ansatz	Übernahmeverlust darf gem. § 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG nur max. bis zur Hälfte des Kapitalertrags gem. § 7 UmwStG berücksichtigt werden
Einkommensteuer	keine	Auch hier keine, da Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Summe der Einkünfte 0
Körperschaftsteuer	Gem. § 23 KStG 15 % = 431,25	keine
Gewerbesteuer	Gewerbesteuerbefreiung des Übernahmegewinns gem. § 18 Abs. 2 UmwStG** Gewinn nach § 7 UmwStG gewerbesteuerpflichtig	Gewerbesteuerbefreiung des Übernahmegewinns gem. § 18 Abs. 2 UmwStG** Gewinn nach § 7 UmwStG gewerbesteuerpflichtig

* Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 sind gem. § 3 Nr.40d EStG 60 % der Kapitalerträge gem. § 7 UmwStG für natürliche Personen steuerpflichtig.

**Ausnahme: Wird der Betrieb der OHG innerhalb der folgenden fünf Jahre nach Übertragung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Auflösungs- und Aufgabegewinn der Gewerbesteuer.

Dieses Beispiel betraf 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 ($\geq 1\%$)) oder unwesentliche Beteiligung (i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG ($\leq 1\%$))) 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.

Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Verschmelzung von Personengesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Übersicht:	
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:	6. Teil, §§ 20 – 23 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i. d. R. bei Inlandsumwandlungen, Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Einbringungsgewinn I oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Abschnitt 4.1.1
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:	Soweit Grundstücke übergehen, Grunderwerbsteuerbar; Befreiung von der GrESt möglich, soweit übernehmende Kapitalgesellschaft 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 steuerpflichtige¹⁷ **Kapitalgesellschaft** kann steuerlich gem. §§ 20-23 UmwStG erfolgen.

Bei der Aufstellung ihrer Übernahmebilanz hat die übernehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen gem. § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Jedoch kann die Kapitalgesellschaft gem. § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG bei Erfüllung folgender Voraussetzungen

17 »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.

das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert ansetzen:

- Das eingebrachte Betriebsvermögen muss bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen.
- Die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Aktivposten nicht übersteigen.
- Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den übertragenen Wirtschaftsgütern muss nach der Einbringung uneingeschränkt weiter bestehen.

Handelsrechtlich besteht in diesem Fall gem. § 24 UmwG ebenfalls ein Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung und Neubewertung.

Je nach Ansatz des eingebrachten Vermögens ergeben sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen für die übertragende Personengesellschaft und insbesondere für deren Gesellschafter. Der Wert (Buchwert, gemeiner Wert 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. 3 S.1 UmwStG).

Die – je nach Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens – 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 01.01.2009		Passiva	
	Buchwerte	gemeiner Wert		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 €
	<u>1.015.000 €</u>	(1.000.000 €)		<u>500.000 €</u>

Beispiel 1:

Ansatz zum gemeinen Wert

Durch den Ansatz zum gemeinen Wert 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/Einbringungsgewinns I

Gemeiner Wert des Aktivvermögens	1.000.000 €	
Gemeiner Wert der Verbindlichkeiten	<u>400.000 €</u>	
Veräußerungspreis (entspricht dem gemeinen Wert des Vermögens)		600.000 €
∕. Kapitalkonten der Gesellschafter		<u>100.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn/Einbringungsgewinn I		<u><u>500.000 €</u></u>

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 Steuersatz¹⁸.

Beispiel 2:

Ansatz zum Buchwert

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

Ermittlung des Veräußerungsgewinns/Einbringungsgewinns I

Buchwert des Aktivvermögens	500.000 €	
Buchwert der Verbindlichkeiten	<u>400.000 €</u>	
Veräußerungspreis (entspricht dem Buchwert des übertragenen Vermögens)		100.000 €
∕. Kapitalkonten der Gesellschafter		<u>100.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn/Einbringungsgewinn I		<u><u>0 €</u></u>

18 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 steuerliche Konsequenzen:

- Die Gesellschafter der einbringenden Personengesellschaft erhalten als Gegenleistung Anteile an der Gamma GmbH. Die Anschaffungskosten dieser GmbH-Anteile entsprechen dem Buchwert des übertragenen Vermögens.
- Diese durch die Einbringung entstehenden GmbH-Anteile (im Beispiel 50 TE je Gesellschafter) und die darin enthaltenen nicht aufgedeckten stillen Reserven im übertragenen Vermögen bleiben bis zu einer späteren Veräußerung dieser Anteile an der GmbH unbegrenzt »steuerverhaftet«. Die stillen Reserven werden sozusagen auf die GmbH-Anteile übertragen. Erst die spätere Veräußerung der Anteile führt zu einem Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40b EStG (siehe Ansatz zum gemeinen Wert).
- Somit unterliegen die stillen Reserven, die im Zuge der Umwandlung nicht aufgedeckt werden, erst später¹⁹ – eben bei einer Veräußerung des Vermögenswertes selbst oder bei einer Veräußerung der entsprechenden »GmbH-Anteile« – der Besteuerung.

Beispiel 3:

Ansatz zum Zwischenwert

Der Zwischenwert ist ein Wert zwischen Buchwert und gemeinem Wert. Bei Ansatz der übernommenen Vermögenswerte mit dem 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.

Nach Festlegung des Zwischenwerts sind im ersten Schritt die stillen Reserven der bilanzierten Vermögensgegenstände gleichmäßig 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, gemeiner Wert oder Zwischenwert) ergeben sich allerdings Unterschiede hinsichtlich der Weiterführung der Abschreibung der übernom-

¹⁹ Vgl. zu den Konsequenzen einer Veräußerung der erhaltenen Anteile in einem Zeitraum von sieben Jahren beim Buchwertansatz S. 36.

menen Vermögenswerte, die in der folgenden tabellarischen Übersicht skizziert werden.

Wertansatz:		
Buchwertansatz	Zwischenwertansatz	Ansatz zum gemeinen Wert
<p>Die übernehmende Kapitalgesellschaft übernimmt die bisherige</p> <ul style="list-style-type: none"> - Abschreibungsbemessungsgrundlage - Abschreibungsmethode - die vom Einbringenden angenommene Nutzungsdauer 	<ul style="list-style-type: none"> - 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 gemeinen Wert führt zwar zu einer Sofortversteuerung eines Einbringungsgewinns (Veräußerungsgewinns) auf der Ebene der Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft. Durch die Aufdeckung der stillen Reserven entsteht demgegenüber aber auch ein höheres Abschreibungspotential bei der übernehmenden Gesellschaft und somit eine geringere laufende Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung. Der entstandene Veräußerungsgewinn unterliegt ferner nicht der Gewerbesteuer und wird 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 erhaltenden Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft veräußert werden, erfolgt die Nachversteuerung (siehe oben zum Beispiel 2).²⁰

Die Nachversteuerung des Einbringungsgewinns I hängt nach § 22 Abs. 1 UmwStG vom Veräußerungszeitpunkt der Gesellschafteranteile ab. Soweit der Einbringende bei einer Sacheinlage zum Buch- oder Zwischenwert die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt (Verschmelzungszeitpunkt) veräußert, muss dieser den Einbringungsgewinn I versteuern, und zwar rückwirkend für das Jahr der Einbringung:

20 Haufe SteuerOffice Professional 2008.

Gemeiner Wert des eingebrachten Betriebsvermögens (Einbringungszeitpunkt)

Buchwert des Aktivvermögens

∕. Kapitalkonten der Gesellschafter

= Einbringungsgewinn I zum Zeitpunkt der Verschmelzung

∕. Verringerung um 1/7 für jedes Jahr zwischen
dem Zeitpunkt der Verschmelzung und der Veräußerung

= zu versteuernder Einbringungsgewinn I

Als Konsequenz aus der nachträglichen Besteuerung des Einbringungsgewinns I ist einerseits die nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten der im Zuge der Umwandlung erhaltenen Anteile beim Gesellschafter gem. § 23 Abs.2 S.3 UmwStG anzuführen. Andererseits ist eine entsprechende Erhöhung der Wertansätze für das übernommene Betriebsvermögen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft vorzunehmen. Die Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Gesellschafter innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist gem § 22 Abs.1 UmwStG wird als rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO qualifiziert. Infolgedessen wird bei der Veräußerung der Anteile durch den Gesellschafter der ursprüngliche Einbringungsvorgang rückwirkend angepasst und für das Einbringungsjahr die entsprechende Besteuerung des Einbringungsgewinns vorgenommen.

Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft

Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Kapitalgesellschaft – Übersicht:	
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, 19 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in die Übernahmebilanz der übernehmenden Körperschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i. d. R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich).
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Übertragender Kapitalgesellschaft »Übertragungsgewinn«, sofern Ansatz zum, gemeinen Wert oder zum Zwischenwert Bei übernehmender Kapitalgesellschaft »Verschmelzungsgewinn«, der aber steuerlich außer Ansatz bleibt
Detaillierte Darstellung:	Abschnitt 4.1.1
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 andere 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 kann die **übertragende Kapitalgesellschaft** gem. § 11 UmwStG die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz grundsätzlich mit ihren Buchwerten, dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert ansetzen. Gem. § 11 Abs.2 UmwStG können die übergehenden Wirtschaftsgüter auf Antrag mit dem Buchwert oder dem Zwischenwert angesetzt werden, wenn

- sichergestellt ist, dass die im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven steuerverhaftet bleiben, d. h. bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft einer späteren Besteuerung unterliegen und
 - das deutsche Recht der Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
 - eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.
- Ist eine der genannten *Voraussetzungen nicht* erfüllt, hat die übertragende Kapitalgesellschaft sämtliche stillen Reserven aufzulösen und die Vermögenswerte mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Das führt zu einer Gewinnrealisierung. Der Gewinn unterliegt der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer (vgl. oben, Abschnitt 4.1.1).

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 den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen²¹ sowie die verwendeten Bewertungsmethoden.

Der Übergang von körperschaft- und gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen bei der Verschmelzung (wie auch bei der Spaltung) von Kapitalgesellschaften ist gesetzlich verwehrt. Neben verbleibenden Verlustvorträgen gehen gem. § 12 Abs.3 UmwStG i. V. mit § 4 Abs.2 UmwStG auch verrechenbare Verluste sowie nicht ausgeglichene negative Einkünfte bei der Verschmelzung (Spaltung) unter.

Um den Verfall von verrechenbaren Verlusten zu verhindern, empfiehlt es sich, die Buchwerte in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenen Rechtsträgers aufzustocken, um die bestehenden Verluste auf Seiten der übertragenen

21 Darunter fallen z. B. Rücklagen nach 6b EStG oder Investitionszulagen, die sich in der Vergangenheit steuermindernd ausgewirkt haben. Der Übernehmer tritt insoweit als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Übertragenden ein. Es handelt sich hierbei nicht um Kapital- oder Gewinnrücklagen, also nicht um Bestandteil des ausgewiesenen Eigenkapitals.

Gesellschaft mit einem entstehenden Übertragungsgewinn unmittelbar verrechnen zu können.

Im Zuge der Verschmelzung kann bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein **Übernahmegewinn oder ein Übernahmeverlust** entstehen. Beide bleiben, unter der Voraussetzung, dass die Verschmelzungsparteien untereinander beteiligt²² sind, gem. §§ 12 Abs. 2 und 19 UmwStG bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer grundsätzlich außer Ansatz.

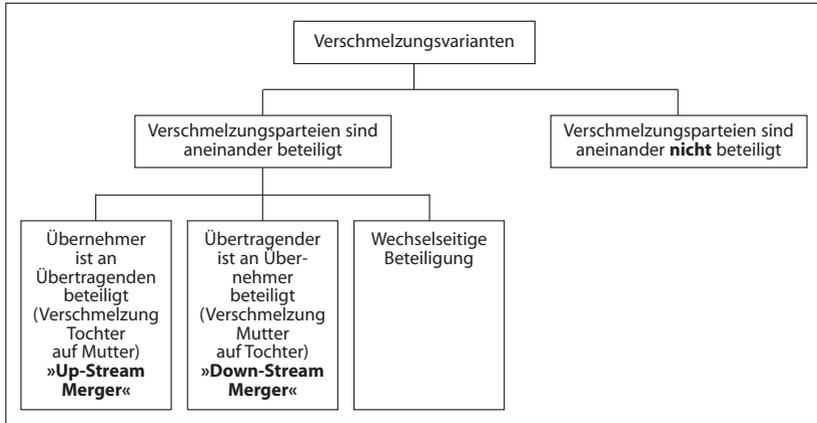
Besteuerung beim Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft

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 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. Das ist jedoch nur der Fall, wenn die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Gesellschaft angesetzt wurden und somit die Voraussetzungen des § 13 Abs.2 UmwStG erfüllt sind.

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:

22 Gemeint ist hier die bestehende Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft an der zu übertragenden Gesellschaft (vgl. § 12 Abs. 2 S. 2 letzter Hs. UmwStG); Praxisfall des sog. Up-Stream-Mergers.

Abbildung 12: Verschmelzungsvarianten²³



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

Die beiden besonders praxisrelevanten Fälle

- Verschmelzungsparteien sind untereinander nicht beteiligt (»Verschmelzung auf fremde Kapitalgesellschaft«)
- Übernehmender Rechtsträger ist an übertragendem 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 31.12.2008 auf die »Tatkraft GmbH« verschmolzen werden. An der Auslauf GmbH ist Herr Sommer zu 100 % beteiligt. Die Anschaffungskosten betragen € 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.

23 Madl 2002, S. 82.

Die Voraussetzungen dafür sind erfüllt. Ein Übertragungsgewinn bei der Auslauf GmbH entsteht somit nicht.

Anhand gesonderter betriebswirtschaftlicher Berechnungen werden folgende Unternehmenswerte (nach dem sog. Ertragswertverfahren²⁴) ermittelt:

Unternehmenswert der Auslauf GmbH: 800.000 €

Unternehmenswert der Tatkraft GmbH: 400.000 €

Es liegen folgende Bilanzen vor:

Schlussbilanz Tatkraft GmbH

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2008		Passiva
Anlagevermögen	1.000.000 €	Stammkapital	200.000 €
Umlaufvermögen	400.000 €	Gewinnrücklagen	100.000 €
		Verbindlichkeiten	1.100.000 €
	<u>1.400.000 €</u>		<u>1.400.000 €</u>

Schlussbilanz Auslauf GmbH

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2008		Passiva
Anlagevermögen	800.000 €	Stammkapital	200.000 €
Umlaufvermögen	1.000.000 €	Gewinnrücklagen	400.000 €
		Verbindlichkeiten	1.200.000 €
	<u>1.800.000 €</u>		<u>1.800.000 €</u>

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

$$\begin{array}{l} \text{Unternehmenswert der Auslauf GmbH:} \\ \text{Unternehmenswert der Tatkraft GmbH:} \end{array} \quad \frac{800.000 \text{ €}}{400.000 \text{ €}} = \frac{2}{1}$$

Das Stammkapital der Tatkraft GmbH ist 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. Somit ist Herr Sommer nach der Kapitalerhöhung bei der Tatkraft GmbH zu 2/3 (entsprechend dem anteiligen neuen Gesamtunter-

²⁴ Ertragswertverfahren: Verfahren zur Unternehmensbewertung, das den Wert des Unternehmens aus den abgezinsten, prognostizierten künftigen Gewinnen des Unternehmens ermittelt.

nehmenswert) und die Gesellschafter Jung und Alt zu je 1/6 (entsprechend dem anteiligen neuen Gesamtunternehmenswert) am Stammkapital der Tatkraft GmbH beteiligt. Durch das Verhältnis der Stammeinlagen wird gesellschaftsrechtlich die Zuordnung des Gesamtunternehmenswertes der »neuen« Tatkraft GmbH auf die drei Gesellschafter abgebildet.

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	<u>1.200.000 €</u>	
= Buchwert des Vermögens der Auslauf GmbH		600.000 €
·/. Wert der neuen Anteile an der Tatkraft GmbH		<u>400.000 €</u>
= Verschmelzungsgewinn		<u><u>200.000 €</u></u>

Dieser Verschmelzungsgewinn ist wie ein Aufgeld²⁵ bei der Ausgabe der Gesellschaftsrechte zu behandeln und in die Kapitalrücklage einzustellen. Dieser Fall ist im Umwandlungssteuergesetz nicht ausdrücklich 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.

25 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. Das ist ähnlich bei der GmbH, nur 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.

Nach Umwandlung ergibt sich folgende Bilanz der Tatkraft GmbH:

Tatkraft GmbH

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2009 nach Verschmelzung		Passiva
Anlagevermögen	1.800.000 €	Stammkapital*	600.000 €
Umlaufvermögen	1.400.000 €	Kapitalrücklage	200.000 €
		Gewinnrücklagen	100.000 €
		Verbindlichkeiten	2.300.000 €
	<u>3.200.000 €</u>		<u>3.200.000 €</u>

* Die Kapitalerhöhung um 400.000 € hat die Gewinnrücklage gemindert.

Schritt 3: 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.

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 zum 31.12.2008 auf die Mutter verschmolzen werden. Das 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 31.12.2008		Passiva
Beteiligung 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 €
	<u>14.000.000 €</u>		<u>14.000.000 €</u>

Schlussbilanz Tochter GmbH

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2008	Passiva
Anlagevermögen	2.000.000 €	Stammkapital 1.000.000 €
Umlaufvermögen	2.500.000 €	Gewinnrücklagen 500.000 €
		Verbindlichkeiten 3.000.000 €
	<u>4.500.000 €</u>	<u>4.500.000 €</u>

Besteuerung bei der Tochter GmbH

Die Tochtergesellschaft hat das Vermögen im Rahmen der Verschmelzung in ihrer Schlussbilanz mit Buchwerten angesetzt. Der Ansatz zu Buchwerten ist in diesem Fall auch zutreffend. Beide Gesellschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig, das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der stillen Reserven ist nicht ausgeschlossen oder beschränkt, und im Zuge der Verschmelzung wird keine Gegenleistung gewährt. 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	<u>3.000.000 €</u>
= Buchwert des Vermögens der Tochter GmbH	1.500.000 €
./. Beteiligungswert an der Tochter GmbH	<u>1.000.000 €</u>
= Übernahmegewinn gem. § 12 Abs. 2 UmwStG	<u><u>500.000 €</u></u>

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

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

Mutter AG

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2008 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 €
	<u>17.500.000 €</u>		<u>17.500.000 €</u>

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 Alleingeschafterin der übertragenden Tochter GmbH ist. § 13 UmwStG (Besteuerung der Gesellschafter 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.

Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft

Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft – Übersicht:	
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:	7. Teil, § 24 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i. d. R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Abschnitt 4.1.1
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 das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz (einschließlich der Ergänzungsbilanzen²⁶ der Gesellschafter) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Jedoch eröffnet § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG die Möglichkeit, das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert anzusetzen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist. Der Wert, mit dem das zu übertragende Vermögen eingebracht wird, gilt für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft als Veräußerungspreis ihrer Gesellschaftsanteile.

Je nachdem, zu welchem Wert das eingebrachte Vermögen angesetzt wird, ergeben sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen. Diese werden im Folgenden anhand eines Beispiels (stark vereinfacht und ohne Berücksichtigung so genannter steuerlicher Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter) 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 31.12.2007		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 €
	<u>500.000 €</u>	<u>(1.000.000 €)</u>			<u>500.000 €</u>

Tat & Rat OHG

Aktiva		Bilanz zum 01.01.2008		Passiva	
	Buchwerte				Buchwerte
Anlagevermögen	50.000 €		Kapital des Tat		50.000 €
Umlaufvermögen	100.000 €		Kapital des Rat		50.000 €
			Verbindlichkeiten		50.000 €
	<u>150.000 €</u>				<u>150.000 €</u>

26 In steuerlichen Ergänzungsbilanzen werden Wirtschaftsgüter ausgewiesen, die zum Gesamthandsvermögen gehören, deren Bilanzansatz in der Handelsbilanz der Gesellschaft aber nicht dem steuerlichen Bilanzansatz entspricht. Ergänzungsbilanzen sind somit rein steuerliche Korrekturposten (Wertberichtigungsposten), die einen Ansatz in der Handelsbilanz der Gesellschaft auf den steuerlichen Bilanzansatz nach oben oder nach unten anpassen.

1 Fall: Übertragung zu Buchwerten:

Nach Verschmelzung beider OHGen ergibt sich folgende Bilanz:

Alpha, Beta, Tat & Rat OHG

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2008		Passiva
Anlagevermögen	250.000 €	Kapital des Alpha	Buchwerte
Umlaufvermögen	400.000 €	Kapital des Beta	50.000 €
		Kapital des Tat	50.000 €
		Kapital des Rat	50.000 €
		Verbindlichkeiten	450.000 €
	<u>650.000 €</u>		<u>650.000 €</u>

2. Fall: Ansatz zum gemeinen Wert:

Alpha, Beta, Tat & Rat OHG

Aktiva	Bilanz zum 01.01.2008		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 €
	<u>1.650.000 €</u>		<u>1.650.000 €</u>

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 €
	<u>1.150.000 €</u>		<u>1.150.000 €</u>

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

	1. Fall (Buchwert)	2. Fall (gemeiner Wert)	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 als auch 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.	

	1. Fall (Buchwert)	2. Fall (Teilwert)	3. Fall (Zwischenwert)
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. <i>Besonderheit:</i> 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 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 gemeiner Wert) ergeben sich Unterschiede bei der Vornahme der Abschreibung auf die übernommenen Vermögenswerte (vgl. dazu ausführlich die Übersicht in Abschnitt 4.1.2).

4.1.2 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der Verschmelzung

Nachdem die ertragsteuerlichen Folgen der Verschmelzung (Körperschaft- und Gewerbesteuer) der verschiedenen Verschmelzungsvarianten dargestellt worden sind, werden nun die grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen skizziert, die sich daraus ergeben, dass zum Vermögen, das 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 häufigste Anwendungsfall (§ 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 Gesetzes übergeht. In diesen Fällen bedarf es weder eines Kaufvertrags noch einer sog. Auflassung²⁷. 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).

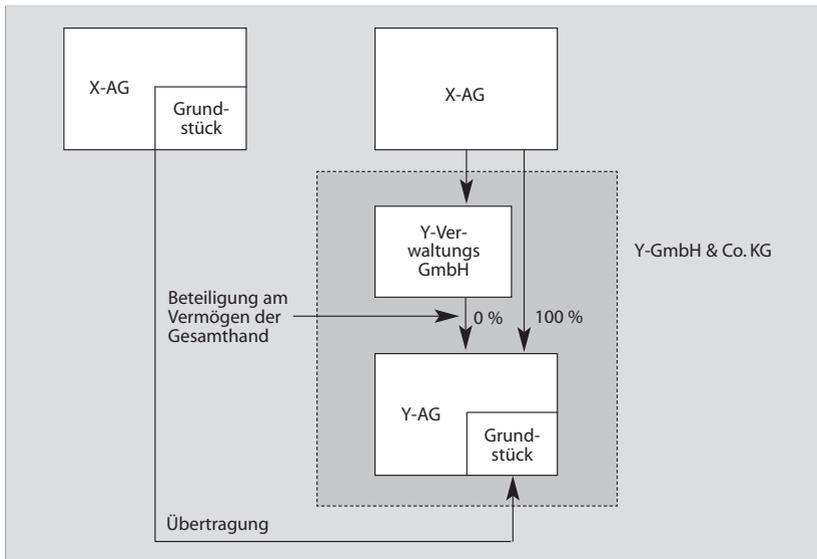
Im Rahmen der *Verschmelzung* überträgt der übertragende Rechtsträger das Eigentum am Vermögen und ggf. auch an einem Grundstück im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen übernehmenden Rechtsträger. Grunderwerbsteuerlich liegt somit in Verschmelzungsfällen, in denen zum Vermögen der übertragenden Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG vor. Die Grunderwerbsteuer entsteht durch Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister.

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

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

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. der Personengesellschaft, beteiligt ist (§ 5 Abs. 2 GrEStG). Siehe dazu das folgende 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:



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 andere Gesamthand übergeht, kommt eine partielle Steuerbefreiung in Betracht, soweit einzelne Gesellschafter an beiden Gesellschaften beteiligt sind und insoweit die Beteiligungen die gleiche Höhe aufweisen (§ 6 Abs. 3 GrEStG).

Auch bei Verschmelzungen können solche partiellen Grunderwerbsteuerbefreiungen zur Anwendung kommen. Das 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 (also an der übertragenden Gesamthand) beteiligt ist, ist die Übertragung des Grundstücks vollständig grunderwerbsteuerfrei.

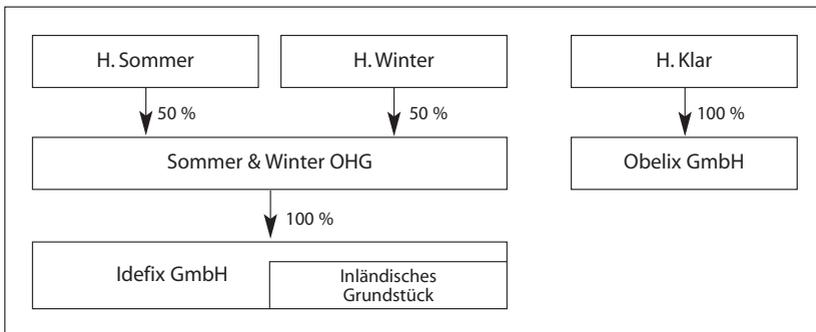
Allerdings kann eine Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft durch Einbringung von Vermögen gegen Gewährung von Ge-

sellschaftsanteilen auch mittelbar einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang auslösen. Das soll am folgenden Beispiel verdeutlicht werden:

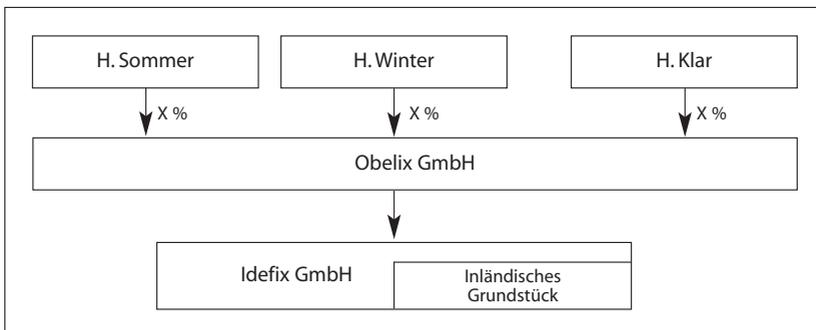
Beispiel:

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 Anteile, 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«.

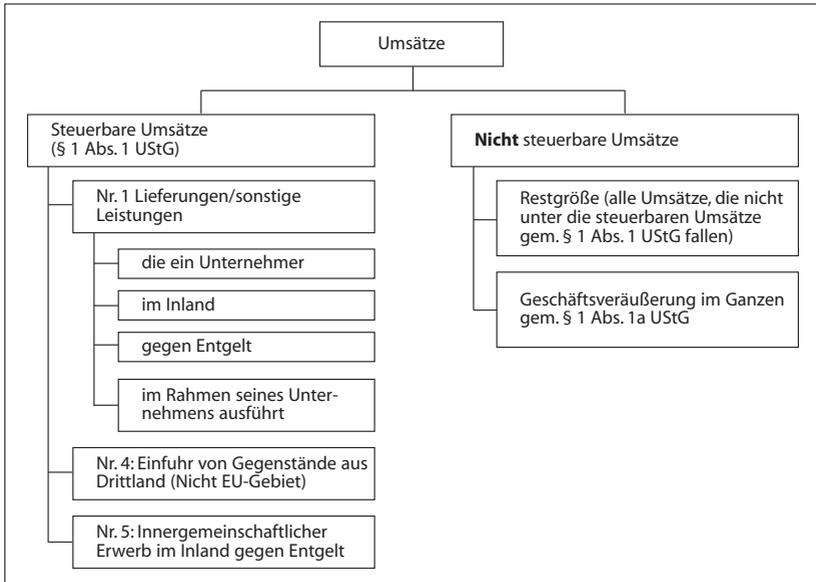
4.1.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen der Verschmelzung

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 Umsatzsteuergesetz (UStG) anzuwenden. Das Umsatzsteuergesetz enthält allerdings keinen gesonderten Abschnitt, der die umsatzsteuerlichen Folgen einer Umwandlung regelt. Es sind die allgemeinen Grundsätze des Umsatzsteuerrechts anzuwenden.²⁸

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

28 Vgl. dazu Prangenberg/Biermann 2008.

Abbildung 14: Steuerbare und nicht steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes



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

Abbildung 15: Steuerliche Regelungen zur Spaltung

Steuerliche Regelungen zur Spaltung				
Auf-/Ab-spaltung von: Körperschaft auf: Körperschaft	Auf-/Ab-spaltung von: Körperschaft auf: Personenhandels-gesellschaft Partnerschafts-gesellschaft	Auf-/Ab-spaltung von: Personenhandels-gesellschaft Partnerschafts-gesellschaft auf: Körperschaft	Auf-/Ab-spaltung von: Personenhandels-gesellschaft Partnerschafts-gesellschaft auf: Personenhandels-gesellschaft Partnerschafts-gesellschaft	Ausgliederung auf: Körperschaft oder Personenhandels-gesellschaft Partnerschafts-gesellschaft
§ 15 UmwStG	§ 16 UmwStG	§§ 20-23 UmwStG	§ 24 UmwStG	§§ 20-23 UmwStG bzw. § 24 UmwStG
Steuerlicher Vorgang:				
Vermögens-übergang auf Körperschaft	Vermögens-übergang auf Personengesellschaft oder natürliche Person	Einbringung eines Teilbetriebs in Körperschaft	Einbringung eines Teilbetriebs in Mitunternehmerschaft	Einbringung eines Teilbetriebs in Körperschaft oder Mitunternehmerschaft

4.2.2 Spaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

Aufspaltung und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

Auf- und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft – Übersicht:	
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:	4. Teil, § 16 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in die Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i. d. R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Übernehmender Personengesellschaft (»Übernahmegewinn«) bei Buchwertübernahme; Übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungsgewinn«) bei Übertragung mit dem gemeinen Wert.
Detaillierte Darstellung:	Siehe »Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:	Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:	Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Eine ertragsteuerneutrale Spaltung unter Anwendung des Umwandlungsgesetzes – 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 müssen zum Zeitpunkt des Beschlusses der beteiligten Rechts-träger über die Spaltung vorliegen.

Ein **Teilbetrieb** ist ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebens-fähig ist.

Liegen die Teilbetriebsvoraussetzungen bei der Vornahme der Spaltung nicht vor, führt die **Aufspaltung** steuerlich zur Liquidation²⁹ der übertragenden Kapitalge-sellschaft. Bei der Abspaltung liegt in diesem Fall eine sog. Sachausschüttung³⁰ an die Anteilseigner vor. Die Abspaltung wird dann steuerlich in zwei Schritte unterteilt:

Im ersten Schritt wird angenommen, dass die Wirtschaftsgüter von der Kapi-talgesellschaft auf deren Anteilseiger zum gemeinen Wert übergehen.

Erst im zweiten Schritt werden diese dann in eine Personengesellschaft ein-gebracht.

Ferner wird eine steuerneutrale Spaltung dann verwehrt, wenn sie nur er-folgt, um bestimmte, an sich steuerpflichtige Sachverhalte durch eine Spaltung zu umgehen. Steuerlich haben Auf- und Abspaltungen von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften die gleichen Konsequenzen wie die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft. Folglich sind die Vor-schriften der §§ 3-10 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 entspre-chend anwendbar. Zur Ermittlung und Darstellung der steuerlichen Folgen eines Übernahmegewinns bzw. -verlusts bei der übernehmenden Personengesellschaft wird deshalb auf Abschnitt 4.1.1 verwiesen.

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

30 Die Ausschüttung erfolgt nicht in Geld-, sondern in Sachwerten.

Ausgliederung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

Ausgliederung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft – Übersicht:	
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:	7. Teil, § 24 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die übertragende Kapitalgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i.d.R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Siehe »Verschmelzung von Personengesellschaft auf Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1
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 verwiesen werden. Dabei ist zu beachten, dass bei der Ausgliederung die Kapitalgesellschaft bestehen bleibt und im Zuge der Ausgliederung Anteile an der Personengesellschaft erhält.

Diese 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.

4.2.3 Spaltung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft

Aufspaltung und Abspaltung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft

Auf- und Abspaltung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft – Übersicht:	
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 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i. d. R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Einbringungsgewinn I – oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Siehe: »Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1
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 Personengesellschaft 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) dargestellt worden. Insoweit kann an dieser Stelle darauf verwiesen werden.

Ausgliederung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft

Ausgliederung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft – Übersicht:	
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:	6. Teil, §§ 20 – 23 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i. d. R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Einbringungsgewinn I - oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Siehe: »Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:	Soweit Grundstücke übergehen, Grunderwerbsteuerbar; Befreiung von der GrESt möglich, soweit übernehmende Kapitalgesellschaft 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 in der Praxis häufig 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 so wie die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft. Insoweit kann zur Darstellung der steuerlichen Konsequenzen auf Abschnitt 4.1.1 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.

Diese 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.

4.2.4 Spaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft

Aufspaltung und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft

Auf- und Abspaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft – Übersicht:	
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:	4. Teil, § 15 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in der Übernahmebilanz der übernehmenden Körperschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i.d.R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
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 einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1.
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 eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich entsprechend anwendbar. Auf die dortigen Ausführungen zur Vorgehensweise (Kapitel 4.1.1) wird verwiesen.

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

- 1) Uneingeschränkte Steuerpflicht der beteiligten Gesellschaften
- 2) Teilbetriebserfordernis

3) Ausschluss der Missbrauchsklauseln.

Ausgliederung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft

Ausgliederung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft – Übersicht:	
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:	6. Teil, §§ 20 – 23 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die übertragende Kapitalgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i.d.R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Siehe: »Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:	Soweit Grundstücke übergehen, grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:	Soweit »Geschäftsveräußerung im Ganzen«, nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG)

Ein in der Praxis häufig 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 Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft. Insoweit kann zur Darstellung der steuerlichen Konsequenzen auf Abschnitt 4.1.1 verwiesen werden.

4.2.5 Spaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft

Aufspaltung und Abspaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft

Auf- und Abspaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft – Übersicht:	
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:	7. Teil, § 24 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinn« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen (i.d.R. bei Inlandsu-mwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Siehe: »Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1
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 beteiligten Gesellschafters 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 eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft« gem. § 24 UmwStG relevant. Die sich daraus ergebenden

steuerlichen Konsequenzen sind bereits im Rahmen der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft (Abschnitt 4.1.1) dargestellt worden. Insoweit kann an dieser Stelle darauf verwiesen werden.

Ausgliederung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft

Ausgliederung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft – Übersicht:	
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:	7. Teil, § 24 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinn« für die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i.d.R. bei Inlandssumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Gesellschaftern der übertragenden Personengesellschaft (»Übertragungs- oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Siehe: »Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1
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 beteiligten Gesellschafters 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.

4.2.6 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 nur die Grunderwerbsteuerlichen Besonderheiten einer Spaltung dargestellt.

Da bei Abspaltungen und Ausgliederungen nicht notwendigerweise Grundstücke übertragen werden müssen (»partielle Gesamtrechtsnachfolge«), wird u. U. aus diesem Grunde keine Grunderwerbsteuer ausgelöst. Gehören zum abgespalteten oder ausgegliederten Vermögen allerdings Grundstücke, 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 einer oder auf eine Gesamthandsgemeinschaft (z. B. KG oder OHG) im Zuge der Spaltung (vgl. dazu ausführlich Abschnitt 4.1.2).

4.2.7 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

Abbildung 16: Steuerliche Regelungen zum Formwechsel

Steuerliche Regelungen zum Formwechsel			
von: Körperschaft in: Körperschaft	von: Körperschaft auf: Personengesellschaft Partnerschafts- gesellschaft	von: Personengesellschaft Partnerschaftsge- sellschaft in: Körperschaft	von: Personenhandelsge- sellschaft Partnerschaftsge- sellschaft in: Personengesellschaft Partnerschafts- gesellschaft
keine §§	§ 14 UmwStG	§ 25 UmwStG	keine §§
Steuerlicher Vorgang:			
keine steuerliche Folgen	Vermögens- übergang Personen- gesellschaft	Einbringung von Mitunternehmer- anteilen in Kör- perschaft	keine steuerliche Folgen

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.

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft – Übersicht:	
Rechtsgrundlage im Umwandlungsgesetz:	§§ 190-213 UmwG (Allgemeine Vorschriften) §§ 226, 228-237 UmwG (Besondere Vorschriften)
Ertragsteuerliche Konsequenzen:	
Umwandlungssteuerlicher Vorgang:	Formwechsel einer Körperschaft und einer Personengesellschaft in eine Personengesellschaft
Anzuwendende Regelungen des UmwStG:	2. Teil, § 9 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft in die Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i.d.R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Übernehmender Personengesellschaft (»Übernahmegewinn«) bei Buchwertübernahme Übertragender Kapitalgesellschaft (»Übertragungsgewinn«) bei Übertragung mit dem gemeinen Wert
Detaillierte Darstellung	Siehe: »Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft« Abschnitt 4.1.1
Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen:	Nicht Grunderwerbsteuerbar
Umsatzsteuerliche Konsequenzen:	Kein umsatzsteuerbarer Vorgang

Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft ist in § 9 UmwStG mit Verweis auf die §§ 3-8 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 § 9 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 UmwStG analog Anwendung finden. Zur Darstellung der einzelnen Schritte und Vorgehensweise

kann somit auf Kapitel 4.1.1. »Verschmelzung von Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft« verwiesen werden.

Formwechsel einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft

Formwechsel einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft – Übersicht:	
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:	8. Teil, § 25 UmwStG
Verknüpfung der Buchwerte in den Steuerbilanzen von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger:	Antragsbedingte Übernahme der Werte aus der Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft zur Ermittlung eines »Veräußerungsgewinns« für die übertragende Kapitalgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen möglich (i.d.R. bei Inlandsumwandlungen Buchwertübernahme möglich)
Aufdeckung stiller Reserven v. a. bei:	Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft (»Einbringungsgewinn I oder Veräußerungsgewinn«)
Detaillierte Darstellung:	Siehe: »Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft« Abschnitt 4.1.1
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. für den Formwechsel in »umgekehrter Richtung« dargestellt, wird wegen des steuerlichen »Sphärenwechsels« eine Vermögensübertragung fingiert. Aus diesem Grund muss die übertragende Personengesellschaft eine Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag 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 Erläuterungen wird deshalb auf Abschnitt 4.1.1 »Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft« verwiesen.

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.³¹

4.3.3 Umsatzsteuerliche Konsequenzen des Formwechsels

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

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

5 Literatur

- BMF: 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.
- Bröske/Dörner/Klumpp u.a.: Umwandlung der Unternehmensform für die Praxis, Freiburg i.B., 2001.
- Madl: Umwandlungssteuerrecht, 2 Auflage, Stuttgart, 2002.
- Haufe: Haufe Steuer Office Professional Kanzlei-Edition, Version 4.1.0.0., Januar, 2008.
- Prangenberg/Biermann: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, Düsseldorf, 2008.

6 Anhang:

**Übersicht über Umwandlungsformen
nach dem Umwandlungsgesetz**

Tabelle 1: Möglichkeiten der Verschmelzung nach dem Umwandlungsgesetz

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

Tabelle 2: Möglichkeiten der Auf- und Abspaltung nach dem Umwandlungsgesetz

übertragender Rechtsträger («von»)	übernehmender Rechtsträger («auf»)															
	Einzelkaufmann (natürliche Person)	Personenhandels-gesellschaft	Partnerschafts-gesellschaft	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	●				●											
Personenhandels-gesellschaft		●														
Partnerschafts-gesellschaft			●													
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															●	

Tabelle 3: Möglichkeiten der Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz

übertragender Rechtsträger (»von«)	übernehmender Rechtsträger (»auf«)														
	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	● zur Aufnahme														
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															

Tabelle 4: Möglichkeiten der Vermögensübertragung nach dem Umwandlungsgesetz

übertragender Rechtsträger («von»)	übernehmender Rechtsträger («auf»)														
	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 (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															

Tabelle 5: Möglichkeiten des Formwechsels nach dem Umwandlungsgesetz

übertragender Rechtsträger (»von«)	übernehmender Rechtsträger (»auf«)														
	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 (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															

edition der Hans-Böckler-Stiftung
Bisher erschienene Reihentitel ab Band 210

	Bestellnr.	ISBN	Preis / €
Hermann Groß Betriebs- und Arbeitszeitmanagement in tarifgebundenen und nicht tarifgebundenen Betrieben	13210	978-3-86593-091-0	10,00
Thorsten Ludwig, Jochen Tholen Schiffbau in Europa	13211	978-3-86593-092-1	30,00
Stephan Ricken Verbriefung von Krediten und Forderungen in Deutschland	13213	978-3-86593-094-1	16,00
Judith Aust, Volker Baethge-Kinsky, Till Müller-Schoell, Alexandra Wagner (Hrsg.) Über Hartz hinaus	13214	978-3-86593-096-5	25,00
Oliver Pfirrmann Stand und Perspektiven der Beschäftigung in der Nanotechnologie in Deutschland	13215	978-3-86593-097-2	10,00
Ulrich Zachert Verfahren und Kosten von Betriebsverlagerungen in ausgewählten Europäischen Ländern	13216	978-3-86593-098-9	10,00
Hans-Joachim Voth Transparency and Fairness in The European Capital Market	13217	978-3-86593-099-6	12,00
Klaus Maack, Judith Beile, Stefan Schott, Eckhard Voß Zukunft der Süßwarenindustrie	13218	978-3-86593-100-9	15,00
Wolfgang Schroeder, Dorothea Keudel Strategische Akteure in drei Welten. Die deutschen Gewerkschaften im Spiegel der neueren Forschung	13219	978-3-86593-107-8	12,00
Ralf-Peter Hayen, Manuela Maschke (Hsg.) Boombranche Zeitarbeit – Neue Herausforderungen für betriebliche Akteure	13220	978-3-86593-106-1	10,00
Peter Thomas Ein Bündnis für Arbeit und Umwelt zur integralen energetischen Gebäudemodernisierung	13221	978-3-86593-108-5	15,00
Wolfgang Schroeder Zur Reform der sozialen Selbstverwaltung in der Gesetzlichen Krankenversicherung – Kasseler Konzept	13222	978-3-86593-109-2	12,00
Rolf Dobischat, Marcell Fischell, Anna Rosendahl Auswirkungen der Studienreform durch die Einführung des Bachelorabschlusses auf das Berufsbildungssystems	13223	978-3-86593-110-8	15,00

	Bestellnr.	ISBN	Preis / €
Lutz Bellmann, Alexander Kühl Expansion der Leiharbeit Matthias Kemm, Christian Sandig, Judith Schuberth Fallstudien zu Leiharbeit in deutschen Betrieben	13224	978-3-86593-113-9	20,00
Henry Schäfer, Beate Frank Derivate Finanzinstrumente im Jahresabschluss nach HGB und IFRS	13225	978-3-86593-114-6	18,00
Tobias Wolters Leiharbeit – Arbeitnehmer-Überlassungsgesetz (AÜG)	13226	978-3-86593-110-8	15,00
Klaus Löbbbe Die Chemiefaserindustrie am Standort Deutschland	13227	978-3-86593-116-0	30,00
Siegfried Roth Innovationsfähigkeit im globalen Hyperwettbewerb – Zum Bedarf strategischer Neuausrichtung der Automobilzulieferindustrie	13229	978-3-86593-118-4	18,00
Hans-Erich Müller Autozulieferer: Partner auch in der Krise?	13230	978-3-86593-120-7	10,00
Judith Beile, Ina Drescher-Bonny, Klaus Maack Zukunft des Backgewerbes	13231	978-3-86593-121-4	15,00
Ulrich Zachert Demografischer Wandel und Beschäftigungssicherung im Betrieb und Unternehmen	13232	978-3-86593-122-1	12,00
Gerd Busse, Hartmut Seifert Tarifliche und betriebliche Regelungen zur beruflichen Weiterbildung	13233	978-3-86593-123-8	15,00
Wolfgang Böttcher, Heinz-Hermann Krüger Evaluation der Qualität der Promotionskollegs der Hans-Böckler-Stiftung	13234	978-3-86593-124-5	25,00
Winfried Heidemann, Michaela Kuhnhenne (Hrsg.) Zukunft der Berufsausbildung	13235	978-3-86593-125-2	18,00
Werner Voß, Norbert in der Weide Beschäftigungsentwicklung der DAX-30- Unternehmen in den Jahren 2000 – 2006	13236	978-3-86593-126-9	22,00

Ihre Bestellungen senden Sie bitte unter Angabe der Bestellnummern an den Setzkasten oder unter Angabe der ISBN an Ihre Buchhandlung. Ausführliche Informationen zu den einzelnen Bänden können Sie dem aktuellen Gesamtverzeichnis der Buchreihe **edition** entnehmen.

Setzkasten GmbH
Kreuzbergstraße 56
40489 Düsseldorf
Telefax 0211-408 00 90 40
E-Mail mail@setzkasten.de

Über die 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 Telefon: 02 11/77 78-0
40476 Düsseldorf Telefax: 02 11/77 78-225

