

Axel Mutscher
Andreas Benecke



Die Besteuerung von Umwandlungen leicht gemacht

Das Umwandlungssteuergesetz
für Studium und Praxis

2. Auflage



Ihr Plus: 29 Leitsätze
20 Übersichten

leicht gemacht®

Die prägnanten, verständlichen Lehrbücher der
leicht gemacht® SERIEN
mit Beispielfällen, Übersichten und Leitsätzen

Unsere *leicht gemacht*® SERIEN haben Generationen von Studierenden erfolgreich in die verschiedenen Themenbereiche eingeführt.

- ▶ Die BLAUE SERIE vermittelt Themen der Bereiche Steuer und Rechnungswesen
- ▶ Die GELBE SERIE erläutert Inhalte aus der Rechtswissenschaft

Die Lehrbücher sind so angelegt, dass Vorkenntnisse nicht erforderlich und nach dem Durcharbeiten des Textes die wichtigen Grundlagen vermittelt sind. Sie eignen sich als Einstieg, aber auch zur Wiederholung vor Prüfungen.

Unsere Lehrbücher wenden sich an Studierende der Universitäten, Hochschulen und Berufsakademien, aber auch an Teilnehmer der berufsbezogenen Ausbildungen. Die Bücher der *leicht gemacht*® SERIEN vermitteln ebenso jedem Interessierten auf verständliche und kurzweilige Weise die Grundlagen von Steuer, Rechnungswesen und Rechtswissenschaft.

Die *leicht gemacht*® SERIEN erscheinen im



Ewald v. Kleist Verlag, Berlin

BLAUE SERIE *leicht gemacht*[®]

Herausgeber:

Richter Dr. Peter-Helge Hauptmann

Die Besteuerung von Umwandlungen

leicht gemacht

Das Umwandlungssteuergesetz
für Studium und Praxis

2., überarbeitete Auflage

von

Professor Dr. Axel Mutscher LL.M.

Hochschule Wismar, Steuerberater

und

Andreas Benecke LL.M.

Bundesministerium der Finanzen, Berlin



Ewald v. Kleist Verlag, Berlin

Besuchen Sie uns im Internet:
www.leicht-gemacht.de

Autoren und Verlag freuen sich über Ihre Anregungen

Umwelthinweis: Dieses Buch
wurde auf chlorfrei gebleichtem Papier gedruckt
Gestaltung: M. Haas, www.haas-satz.berlin; J. Ramminger
Druck & Verarbeitung: Druckerei Siepmann GmbH, Hamburg
leicht gemacht® ist ein eingetragenes Warenzeichen

© 2017 Ewald v. Kleist Verlag, Berlin

Inhalt

I. Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts

| | |
|---|----|
| Lektion 1: Zivilrechtlicher Begriff der Umwandlung | 5 |
| Lektion 2: Steuerrechtlicher Begriff der Umwandlung. | 10 |
| Lektion 3: Systematik des Umwandlungs(steuer)rechts | 12 |

II. Umwandlung von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft

| | |
|---|----|
| Lektion 4: Wechsel des Besteuerungskonzepts. | 28 |
| Lektion 5: Rückwirkung nach Handels- und Steuerrecht. | 31 |
| Lektion 6: Besteuerung der übertragenden Kapitalgesellschaft . . . | 35 |
| Lektion 7: Besteuerung der übernehmenden Personengesellschaft | 42 |
| Lektion 8: Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft | 53 |

III. Umwandlung von Kapitalgesellschaft in Kapitalgesellschaft

| | |
|--|----|
| Lektion 9: Verschmelzung von Kapitalgesellschaften | 58 |
| Lektion 10: Spaltung von Kapitalgesellschaften | 68 |

IV. Einbringung und Anteilstausch

| | |
|---|-----|
| Lektion 11: Grundlagen | 77 |
| Lektion 12: Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft | 80 |
| Lektion 13: Austausch von Anteilen gemäß § 21 UmwStG | 112 |
| Lektion 14: Einbringung von Unternehmensteilen in eine Personengesellschaft. | 125 |

V. Internationale Umwandlungen

| | |
|--|-----|
| Lektion 15: Umwandlungen mit internationalem Bezug | 133 |
|--|-----|

| | |
|----------------------------|-----|
| Abkürzungen. | 144 |
| Sachregister. | 145 |
| Über die Autoren | 148 |

Übersichten

| | | |
|---------------------|---|-----|
| Übersicht 1 | Zivilrechtliche Umwandlungsmöglichkeiten | 9 |
| Übersicht 2 | Umwandlungsarten | 15 |
| Übersicht 3 | Formen der Verschmelzung | 17 |
| Übersicht 4 | Spaltungsarten | 19 |
| Übersicht 5 | Regelungsbereiche des UmwStG | 26 |
| Übersicht 6 | Vorschriften zur Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. | 28 |
| Übersicht 7 | Beispiel einer Rückwirkung | 33 |
| Übersicht 8 | Vorschriften zum übernehmenden Rechtsträger in § 4 UmwStG. | 42 |
| Übersicht 9 | Schema zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses . . | 49 |
| Übersicht 10 | Einlagefiktion. | 54 |
| Übersicht 11 | Vorschriften zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaft | 58 |
| Übersicht 12 | Schema zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses . . | 63 |
| Übersicht 13 | Vorschriften zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft | 80 |
| Übersicht 14 | Vorschriften zur Besteuerung des Einbringenden in § 20 UmwStG. | 83 |
| Übersicht 15 | Vorschriften zum übernehmenden Rechtsträger in § 23 UmwStG. | 98 |
| Übersicht 16 | Ermittlung des Einbringungsgewinns I (ohne Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen) | 104 |
| Übersicht 17 | Ermittlung des Einbringungsgewinns I (mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen) | 106 |
| Übersicht 18 | Vorschriften zum übertragenden Rechtsträger in § 21 UmwStG. | 113 |
| Übersicht 19 | Ermittlung des Einbringungsgewinns II | 121 |
| Übersicht 20 | Ermittlung des Einbringungsgewinns. | 131 |

I. Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts

Lektion 1: Zivilrechtlicher Begriff der Umwandlung

Umwandlungen sind wichtige Instrumente, um Unternehmen an die sich wandelnden Bedingungen **globalisierter Märkte** anzupassen, **Transaktionen** zu ermöglichen, **Haftungsrisiken** zu isolieren, **Unternehmensnachfolgen** vorzubereiten und vieles andere mehr.

„Umwandlung“ lässt sich allgemein als die **Fortführung einer wirtschaftlichen Einheit in einer anderen Rechtsform** beschreiben. Der Begriff „Umwandlung“ wird sowohl im Zivil- als auch im Steuerrecht verwendet.

Das **Zivilrecht** liefert im Wesentlichen das Instrumentarium, um eine wirtschaftliche Einheit von einer Rechtsform in eine andere Rechtsform zu überführen. Das **Steuerrecht** befasst sich dagegen zuvorderst mit der gesonderten Frage, inwieweit bzw. unter welchen Voraussetzungen die Überführung in eine andere Rechtsform steuerneutral, d.h. ohne Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven, erfolgen kann.

Leitsatz 1

Umwandlung

Umwandlungen sind in erster Linie als **zivilrechtliche Vorgänge** zu verstehen. Das Wissen um die zivilrechtlichen Möglichkeiten bildet die Grundlage für eine steuerrechtliche Betrachtungsweise.

Eine Umwandlung kann grundsätzlich im Wege der **Einzel-** oder der (partiellen) **Gesamrechtsnachfolge** erfolgen.

1. Einzelrechtsnachfolge

Die Einzelrechtsnachfolge umfasst den Eintritt einer Person in **einzelne Rechte** und Pflichten einer anderen Person. Bei der Einzelrechtsnachfolge wird das zivilrechtliche Eigentum von

- ▶ **beweglichen Sachen** durch Einigung und Übergabe gem. § 929 BGB
- ▶ **Grundstücken** durch notariell beurkundete Einigung und Auflassung ins Grundbuch gem. § 873 BGB
- ▶ **Forderungen** durch Abtretung gem. § 398 BGB und
- ▶ **Schulden** durch Schuldübernahme gem. § 414 BGB bei Zustimmung des Gläubigers nach § 415 BGB

von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger **übertragen**. Rechtsträger ist, wer zivilrechtlich Träger von Rechten und Pflichten sein kann. Dies sind im Wesentlichen die natürlichen Personen, die Kapitalgesellschaften und die Personengesellschaften.

Fall 1

Herr A betreibt als Einzelunternehmer den Handel mit und die Reparatur von Landmaschinen auf seinem eigenen Grundstück. Für die Reparaturwerkstatt hat er mehrere Hallen in einem nahe gelegenen Gewerbegebiet angemietet. Das Einzelunternehmen des A soll im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine GmbH umgewandelt werden.

Das Vermögen und die Schulden des Einzelunternehmens können im Wege der **Einzelübertragung** jedes einzelnen Wirtschaftsguts von A auf eine von A gegründete GmbH übertragen werden.

Dabei handelt es sich um eine Sacheinlage i.S.d. § 5 Abs. 4 GmbHG. Diese Vorgehensweise setzt den etwas **umständlichen** (und ggf. auch kostspieligen) Weg voraus, für jedes einzelne Wirtschaftsgut (Grundstück, Maschinen und Werkzeuge, Rechte, Forderungen, Schulden etc.) den vom **BGB** bei einem Wechsel des Eigentümers vorgesehenen Weg zu beschreiten.

2. Gesamtrechtsnachfolge

Die Gesamtrechtsnachfolge umfasst den Eintritt einer Person in **alle Rechte** und Pflichten einer anderen Person. Das Vermögen – einschließlich

der damit verbundenen Rechte und Pflichten – geht **als Ganzes** auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

Ein geläufiges **Beispiel** einer Gesamtrechtsnachfolge ist z.B. der Tod einer Person, bei dem das Vermögen des Verstorbenen mit dessen Tod als Ganzes automatisch auf den bzw. die Erben nach § 1922 BGB übergeht, ohne dass die Vermögensgegenstände oder Schulden einzeln übertragen werden müssen.

Der automatische Übergang des ganzen Vermögens einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft ist auch im Rahmen einer Umwandlung möglich. Wird bei einer Umwandlung nur ein Teil des Vermögens (automatisch) übertragen, so spricht man von **partieller Gesamtrechtsnachfolge**.

Für Zwecke einer Umwandlung liefert das **Umwandlungsgesetz** (UmwG) verschiedene zivilrechtliche Möglichkeiten zur Vermögensübertragung im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge. Durch das UmwG kann der umständliche und im Einzelfall auch aufwändige Weg mehrerer Einzelrechtsübertragungen vermieden werden.

Bei allen im UmwG genannten Möglichkeiten der Vermögensübertragung, namentlich

- ▶ die **Verschmelzung**,
- ▶ die **Spaltung** (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) und
- ▶ die **Vermögensübertragung** (i.e.S.)

erfolgt die Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.

Der im UmwG ebenfalls als Alternative genannte und für die Praxis sehr bedeutsame **Formwechsel** stellt zivilrechtlich eine schlichte Änderung der Rechtsform eines Rechtsträgers bei Wahrung seiner Identität dar, **ohne** dass eine **Vermögensübertragung** von einem auf einen anderen Rechtsträger vorliegt.

Die Verschmelzung, die Auf- und Abspaltung, sowie der Formwechsel stehen grundsätzlich nur bei Kapital- und Personengesellschaften, nicht aber bei natürlichen Personen als Instrumentarium zur Verfügung. Die