

2.2.2.4 Kapitalmaßnahmen

Im Idealfall findet eine **verhältnismäßige Verschmelzung** statt, ohne dass ein Ausgleich von Differenzen stattfinden muss. Dies zugrunde gelegt, findet eine Werterhaltung der Anteile der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers statt. Die Wertigkeit der Anteile an dem übertragenden Rechtsträger entspricht genau dem Wert der Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger. Die einzige Änderung, die eintritt, ist dann die Beteiligungsquote für alle Gesellschafter beim übernehmenden Rechtsträger. Dies hängt mit der „Erhöhung“ der Zahl der Gesellschafter zusammen, sodass sich die Verteilung der Beteiligungsquoten automatisch und zwangsläufig ändert.

Sollte eine Werterhaltung nicht durchführbar sein, ist die Folge, dass eine **bare Zuzahlung** geleistet werden muss, damit die Verschmelzung verhältnismäßig durchgeführt werden kann. Die bare Zuzahlung definiert sich als finanzieller Ausgleich für eine verlorene Rechtsposition und kompensiert die wirtschaftliche Verschlechterung eines Anteilsinhabers und wird in Geld geschuldet (Heckschen in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 212. EL, Mai 2024, § 15 UmwG Rz. 1, 95). Anstatt einer baren Zuzahlung werden in der Praxis auch teilweise mehr Stimmrechte oder ähnliche Sonderrechte für die Anteile vergeben.

Findet eine Verschmelzung mit Kapitalerhöhung statt, muss diese beantragt werden, **bevor** die Eintragung in das entsprechende Register beantragt wird (vgl. §§ 53, 66 UmwG). Die Kapitalerhöhung im Rahmen einer Verschmelzung darf allein der Schaffung neuer Anteile dienen, welche zur zwingend notwendigen Gewährung von Anteilen erforderlich sein kann. Auf die Maßnahmen im Rahmen einer Kapitalerhöhung wird durch das UmwG häufig auf das GmbHG und das AktG verwiesen (so z.B. in den §§ 55, 69 UmwG).

2.2.2.4.1 Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung

§ 54 UmwG bestimmt die Normen für eine Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung, die eine Auflistung von **Kapitalerhöhungsverboten** umfasst (§ 54 Abs. 1 S. 1 UmwG) und in anderer Konstellation den beteiligten Rechtsträgern auch ein **Wahlrecht** für eine Kapitalerhöhung zur Verfügung stellt (§ 54 Abs. 1 S. 2 UmwG).

Insbesondere im Rahmen von Konzernverschmelzungen (siehe hierzu auch ausführlich Kapitel 2.3) gibt es die Möglichkeit, Verschmelzungen ohne Kapitalerhöhungen durchzuführen. Der Gesetzgeber nimmt hierbei insbesondere den sidestep-merger in Bezug (vgl. Gesetzesbegründung zu § 54 UmwG, BT-Dr. 12/6699 vom 01.02.1994). Diese Konzernverschmelzung wurde mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.04.2007 (Zweites Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.04.2007, BGBl I 2007, 542) durch Einführung von § 54 Abs. 1 S. 3 UmwG erleichtert, der die Möglichkeit des Verzichtes auf Gewährung von Anteilen bei Abgabe notariell beglaubigter Erklärungen erlaubt. Voraussetzung für den Anwendungsfall des Verzichtes ist die vollkommene Interessenübereinstimmung der beteiligten Rechtsträger. Die verspätete Einfügung ist darauf zurückzuführen, dass Konzernverschmelzungen durch Anregung von der Wirtschaft erleichtert werden sollten (vgl. Gesetzesbegründung zu § 54 UmwG, BT-Dr. 12/6699 vom 01.02.1994).

Die fehlende Kapitalerhöhung im Rahmen einer Verschmelzung ist insbesondere auf die Kapitalerhöhungsverbote zurückzuführen, die in § 54 Abs. 1 S. 1 UmwG niedergeschrieben sind. Diese Kapitalerhöhungsverbote umfassen drei Konstellationen, bei denen eine Kapitalerhöhung bei dem übernehmenden Rechtsträger verboten ist:

1. Wenn **der übernehmende Rechtsträger Anteile des übertragenden Rechtsträgers hält**

→ Über diese Konstellation wird eine Verbindung zu § 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 2 UmwG aufgebaut, der für die Wirkungen der Eintragung einer Verschmelzung normiert, dass eine Gewährung von Anteilen nicht für den Fall vorgesehen ist, dass der übernehmende Rechtsträger Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers ist.

Im Rahmen einer Konzernverschmelzung (upstream-merger, bei der die vorliegende Konstellation häufig Anwendung findet) und hierbei von einer Bilanz ausgehend, findet in diesem Fall nur ein **Aktivtausch** statt (vgl. zum Tauschgeschäft auch Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 2024, § 24 UmwG Rz. 42, 43). Die Aktiva der Tochtergesellschaft gehen in die Eröffnungsbilanz

der Muttergesellschaft über, während die Tochtergesellschaft erlischt. Die Anteile der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft verschwinden durch die Liquidation der Tochtergesellschaft, während die Wirtschaftsgüter der Tochtergesellschaft in die Bilanz der Muttergesellschaft einfließen. Dadurch erübrigt sich die Kapitalerhöhung von selbst. Allerdings muss ein eventueller Übernahmewinn mit einfließen, sodass die historischen Anschaffungskosten der Anteile an der Tochtergesellschaft bei höheren Übernahmewerten ausgeglichen werden.

Um die Darstellung zu vereinfachen, macht man sich die Ausführungen am besten über die Visualisierung durch vereinfachte Bilanzkonten verständlich:

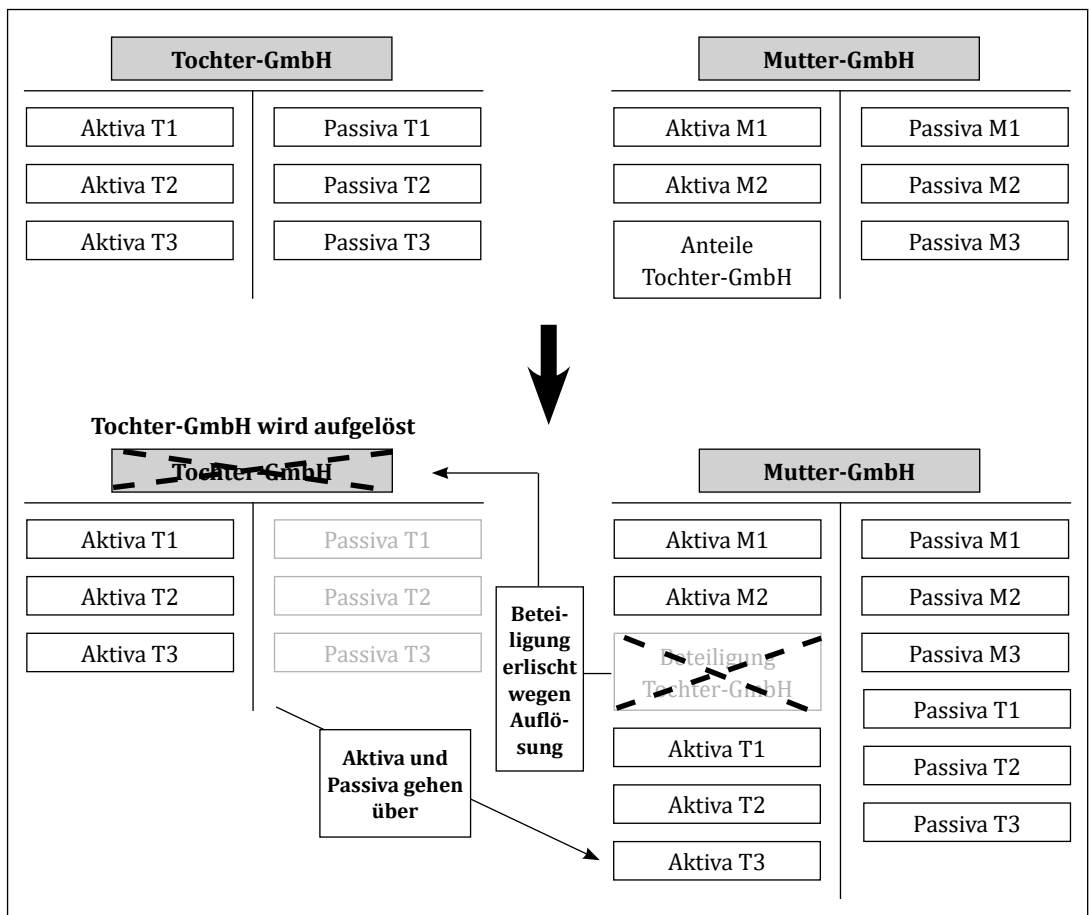


Abbildung 3: Bilanz-Beispiel – Aktivtausch

2. Wenn ein übertragender Rechtsträger **Anteile an sich selbst** hält

→ Wie bei Nr. 1 wird hier eine Verbindung zu § 20 aufgebaut, der in Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 2 UmwG vorgibt, dass eine Anteilsgewährpflicht im Falle, dass der übertragende Rechtsträger Anteile an sich selbst innehat, nicht besteht. Der übertragende Rechtsträger erlischt nach Durchführung der Verschmelzung nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG ohne besondere Abwicklung, sodass auch die an sich selbst gehaltenen Anteile automatisch erlöschen. Das Innehaben eigener Anteile lässt das Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften zu, das vorgibt, dass die Anteile selbst von dem restlichen Vermögen der Kapitalgesellschaft zu trennen sind.

In dem Beispielsfall eines upstream-mergers hält die Muttergesellschaft Anteile an der Tochtergesellschaft und die Tochtergesellschaft Anteile an sich selbst. In der Bilanz der Tochtergesellschaft

erlischt der an sich selbst gehaltene Geschäftsanteil auf der Aktiva-Seite der Bilanz. Die Anteile fallen in sich zusammen, sodass sich diese Konstellation mit dem Begriff der „**Implosion**“ beschreiben lässt.

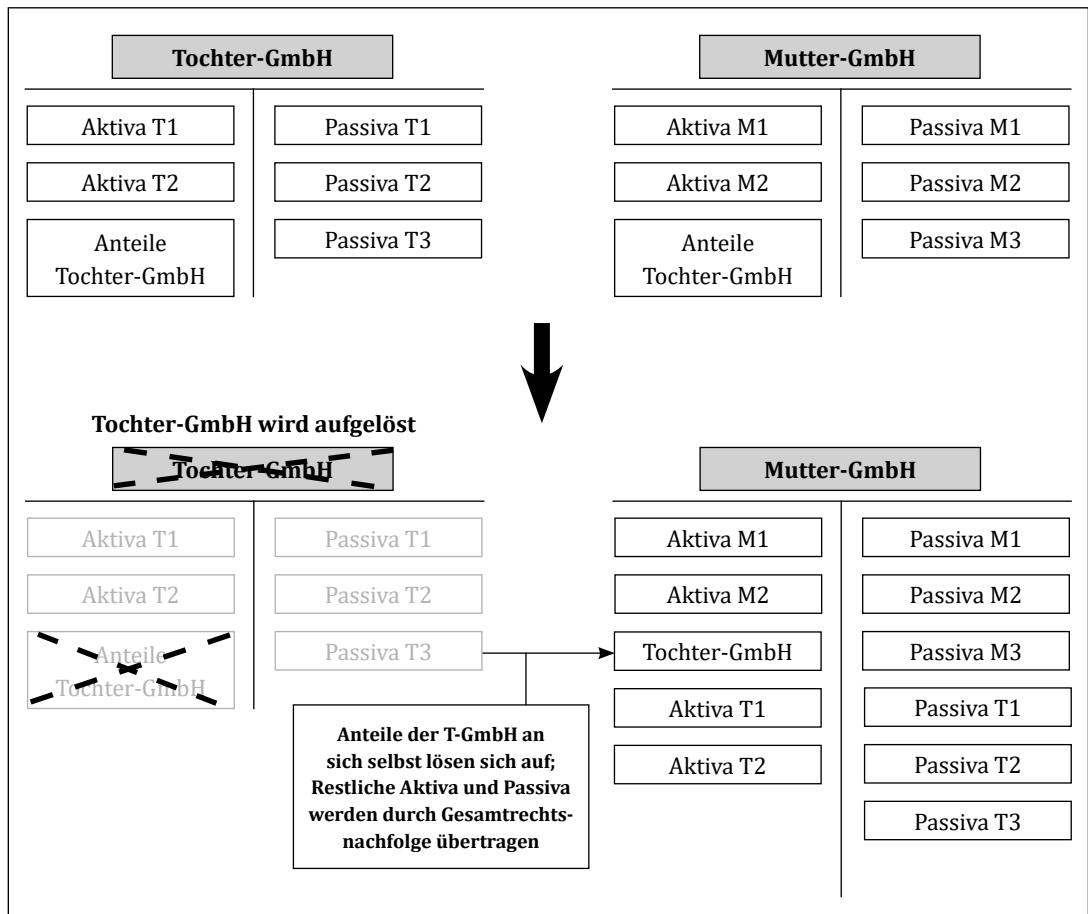


Abbildung 4: Bilanz-Beispiel – Implosion

3. Wenn ein übertragender Rechtsträger Anteile am übernehmenden Rechtsträger hält, auf die die Einlage noch nicht oder nicht in voller Höhe geleistet wurde.

- Die hier angesprochene Konstellation eines Kapitalerhöhungsverbot findet im Gegensatz zu Nr. 1 und Nr. 2 keine entsprechende Regelung in § 20 UmwG. Hintergrund dieser Vorschrift ist, dass der übernehmende Rechtsträger durch die Gesamtrechtsnachfolge selbst in den Besitz von Anteilen kommen würde, bei der die Einlage noch nicht geleistet wurde. Dies würde durch einen Untergang der Einlageforderung gegen § 33 Abs. 1 GmbHG verstoßen (Missio in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/ UmwStG, 2024, § 54 Rz. 5). Die Identität von Gläubiger und Schuldner ist in diesem Fall gleich und der übernehmende Rechtsträger wäre dann Gläubiger und Schuldner in einer Person. Dies lässt sich mit dem Begriff der „**Konfusion**“ beschreiben (vgl. hierzu auch Mayer in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 212. EL, Mai 2024, § 54 UmwG Rz. 23; Missio in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/ UmwStG, 2024, § 54 UmwG Rz. 5) (vergleichbar mit der Konsolidation bei dinglichen Rechten, § 899 BGB).

3.9.1 Abspaltung

3.9.1.1 Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger

3.9.1.1.1 Allgemeines

Bei der Abspaltung wird ein Teil des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers zur Aufnahme oder zur Neugründung auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen. Hierbei existiert der übertragende Rechtsträger weiter, da nur ein Teil seines Vermögens im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf einen oder mehrere bereits bestehende oder neugegründete Rechtsträger übertragen wird. Aus diesem Grund ist der übertragende Rechtsträger weiter zur Aufstellung und Prüfung eines Jahresabschlusses für das ihm zugeordnete Vermögen verpflichtet. Die Anteilseigner des abspaltenden Rechtsträgers erhalten Anteile am übernehmenden Rechtsträger gemäß § 123 Abs. 2 UmwG.

Als einzureichende Bilanz nach §§ 125 S. 1 i.V.m. 17 Abs. 2 UmwG ist die Bilanz für das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers gemeint. Eine Aufstellung von Teilbilanzen ist nicht erforderlich, sie kann sich jedoch für Zwecke des Spaltungsvertrages bzw. Spaltungsplanes anbieten (IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 7).

3.9.1.1.2 Abspaltung positiven Nettobuchvermögens

Bei der **Abspaltung von positiven Nettobuchvermögens** ist der **Buchwertsaldo** zwischen den abzuspaltenden Vermögensgegenständen und Schulden **positiv**. Dadurch mindert sich das Buchvermögen der abspaltenden Gesellschaft, da die Anteilseigner der abspaltenden Gesellschaft und nicht die Gesellschaft selbst Anteile am übernehmenden Rechtsträger erhalten. Durch die Abspaltung wird ein Teil des Gesellschaftsvermögens an die Anteilseigner der abspaltenden Gesellschaft ausgeschüttet, sodass es sich bei der Abspaltung um eine Vermögensverwendung auf Gesellschaftsebene handelt (vgl. auch IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 11).

Aus diesem Grund muss die Vermögensminderung der abspaltenden Gesellschaft als „**Vermögensminderung durch Abspaltung**“ (IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 17 f., wonach dies für eine übertragende AG verpflichtend und eine entsprechende Bezeichnung bei der GmbH sachgerecht ist) bilanziell als Passivposten erfasst werden und darf nicht als Aufwand in der GuV verbucht werden (IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 12 ff.). Wenn die buchungsmäßige Vermögensabgabe nicht durch andere Eigenkapitalteile ausgeglichen werden kann, ist insofern eine Kapitalherabsetzung in ordentlicher oder vereinfachter Form durchzuführen, es sei denn, es kann anhand einer Zwischenbilanz ein Gewinn zwischen dem Stichtag der Schlussbilanz und der Anmeldung aus dem verbleibenden Vermögen nachgewiesen werden (ausführlich hierzu IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 13 ff.).

3.9.1.1.3 Abspaltung negativen Nettobuchvermögens

Bei der Abspaltung wird das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers nicht gemindert, wenn der **Saldo aus übertragenen Vermögensgegenständen und Schulden geringer oder gleich null** ist. Eine Übertragung ist zulässig, soweit die in den übertragenen Vermögensgegenständen enthaltenen stillen Reserven den Wert der Schulden übersteigen. Bei der Übertragung negativen Nettobuchvermögens wird das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers gemehrt, da der Wert der übertragenen Passiva den aktivierten Wert der Aktiva übersteigt. Diese Vermögensmehrung ist beim übertragenden Rechtsträger in die **Kapitalrücklage** gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen (IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 19).

3.9.1.2 Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger

Der aufnehmende Rechtsträger hat beim Ansatz der **Anschaffungskosten** gemäß §§ 125 S. 1 i.V.m. 24 UmwG ein **Wahlrecht** zwischen den in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers angesetzten Buchwerten oder der Behandlung der (Ab-)Spaltung als Anschaffungsvorgang. Die Ausführungen zur bilanziellen Behandlung der Verschmelzung gelten hier entsprechend, wonach wiederum nach Vorgängen mit und ohne Kapitalerhöhungen sowie der Spaltungsrichtung zu differenzieren ist.

3.9.1.2.1 Bestimmung der Höhe der Anschaffungskosten

Um eine Bewertung der Anschaffungskosten des übernehmenden Rechtsträgers vornehmen zu können, müssen diese bestimmt werden. Je nach Ansatzmethode bestehen sie entweder in der Ausgabe neuer Anteile nach einer Kapitalerhöhung, dem Buchwert der bereits bestehenden Beteiligung oder im Zeitwert gewährter eigener Anteile. Anschaffungskosten können zum einen in der Ausgabe neuer Anteile nach einer Kapitalerhöhung des übernehmenden Rechtsträgers bestehen, die den Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers gewährt werden müssen.

a) Abspaltung mit Kapitalerhöhung beim übernehmenden Rechtsträger

Wenn für das übertragene Vermögen neue Anteile am übernehmenden Rechtsträger ausgegeben werden, können als Anschaffungskosten des übertragenen Vermögens entweder der Ausgabebetrag der gewährten Anteile oder der Zeitwert der ausgegebenen Anteile herangezogen werden. Wenn der Vermögenswert des übernommenen Vermögens und der Wert der ausgegebenen neuen Anteile identisch sind, entspricht der Ausgabewert der Anteile den Anschaffungskosten des übernommenen Vermögens. Ein bei der Ausgabe der Anteile vereinbartes und vom übernehmenden Rechtsträger vereinnahmtes Agio ist gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen.

b) Abspaltung ohne Kapitalerhöhung

Wenn der übertragende Rechtsträger Teile seines Vermögens auf den übernehmenden Rechtsträger überträgt, der bereits am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist, ist eine Kapitalerhöhung gemäß §§ 125 S. 1 UmwG i.V.m. 54 Abs. 1 und 68 UmwG ausgeschlossen. Anders als beim upstream-merger bleiben die Anteile jedoch bestehen, sie verlieren jedoch infolge des Vermögensüberganges mitunter an Wert. Nach Hörtnagl soll eine Abschreibung jedoch ausscheiden, soweit der Wert der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger auch unter Berücksichtigung des abgehenden Vermögens den Bilanzansatz nicht unterschreitet (Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 2024, § 24 UmwG Rz. 94). Insofern bliebe es beim bisherigen Beteiligungsansatz. Für das übergehende Vermögen gelten im Übrigen die Ausführungen zur Verschmelzung entsprechend, sodass ein Ansatz zum Buch-, Zwischen- und Zeitwert unter ggf. erforderlicher Einstellung in die Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in Frage kommt (vgl. IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 25).

3.9.1.2.2 Verteilung der Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten des übernehmenden Rechtsträgers müssen **auf die übernommenen Vermögensgegenstände** verteilt werden. Hierbei sind die übernommenen stillen Reserven gleichmäßig auf alle übernommenen Vermögensgegenstände zu verteilen; die **Höchstgrenzen sind die aktuellen Zeitwerte** der übernommenen Vermögensgegenstände.

Ergibt sich nach der Verteilung der Anschaffungskosten ein positiver Unterschiedsbetrag, ist dieser als Geschäfts- oder Firmenwert beim übertragenden Rechtsträger zu aktivieren und über 15 Jahre abzuschreiben. Ein sich ergebender negativer Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten und übernommenen Vermögensgegenständen führt zur Abstockung der Buchwerte des übernommenen Vermögens.

3.9.1.3 Bilanzierung bei Buchwertfortführung

3.9.1.3.1 Ansatz

Übt der übernehmende Rechtsträger sein **Wahlrecht** zum Ansatz und Bewertung der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden gemäß § 24 UmwG aus, übernimmt er die Buchwerte aus der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers als Anschaffungskosten in seine Bilanz und ist zur Fortführung der Bewertungsmethoden verpflichtet. Da bei Ausübung des Wahlrechts die Abspaltung nicht als Anschaffungsvorgang behandelt wird, gelten für den übernehmenden Rechtsträger die **Bilanzierungsverbote** gemäß § 248 Abs. 2 S. 2 HGB.

3.9.1.3.2 Bewertung

Bei der Buchwertfortführung des übernehmenden Rechtsträgers entsteht beim übernehmenden Rechtsträger regelmäßig ein Unterschiedsbetrag zwischen den fortgeführten Buchwerten und der während der Abspaltung gewährten Gegenleistung. Hierbei muss zwischen der Ausgabe neuer Anteile durch Kapitalerhöhung, der Hingabe bereits bestehender Anteile und der Übernahme des Vermögens gegen Untergang der Beteiligung differenziert werden.

a) Spaltung mit Kapitalerhöhung

Führt der übernehmende Rechtsträger eine Kapitalerhöhung durch und übersteigen die Buchwerte des übernommenen Vermögens den Ausgabebetrag der Anteile, entsteht ein positiver Unterschiedsbetrag, der wie ein Aufgeld behandelt und aus diesem Grund in die Kapitalrücklage des übernehmenden Rechtsträgers gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen ist. Übersteigt jedoch der Ausgabebetrag der Anteile die Buchwerte des übernommenen Vermögens, ergibt sich ein negativer Unterschiedsbetrag, der als erfolgswirksam als außerordentlicher Aufwand („Spaltungsverlust“) in der GuV des übernehmenden Rechtsträgers erfasst wird.

b) Spaltung ohne Kapitalerhöhung

Wird bei der Abspaltung Vermögen des übertragenden Rechtsträgers auf seine eigenen Gesellschafter übertragen, ist eine Kapitalerhöhung gemäß §§ 125 S. 1 UmwG i.V.m. 54 Abs. 1 und 68 UmwG ausgeschlossen. Der sich bei dieser „upstream-Spaltung“ ergebende Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem Buchwert des übertragenen Vermögens muss als Verschmelzungsgewinn (bei negativem Unterschiedsbetrag) oder Verschmelzungsverlust (bei positivem Unterschiedsbetrag) sofort erfasst werden. Bei der down- oder sidestep-Spaltung ist ein Gewinn in die Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen, ein Verlust wird mit dem Eigenkapital verrechnet.

3.9.2 Ausgliederung

Die Ausgliederung stellt für den übertragenden Rechtsträger einen Tausch dar, bei dem er als Gegenleistung Anteile am übernehmenden Rechtsträger erhält. Nach Auffassung des IDW gelten damit wiederum die allgemeinen Tauschgrundsätze. Mithin wird damit der Ansatz der Anteile zum **Buch-, Zwischen- und Zeitwert** als zulässig erachtet (IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 21). Wenn das ausgegliederte Buchwertvermögen negativ ist, sollen die Anteile nach Auffassung des IDW zumindest mit einem Merkposten angesetzt werden (IDW RS HFA 43, Stand: Februar 2013, Rz. 21). In der Folge des Ansatzes ergibt sich ggf. ein Übertragungsgewinn oder -verlust, der erfolgswirksam zu berücksichtigen ist.

3.10 Spaltung im Prozess

Die **unterschiedlichen Rechtsfolgen** der Spaltung treten insbesondere im Prozess auf. Anhand von Beispielfällen wird hier ein Überblick gegeben.

3.10.1 Aufspaltung

Beispiel 1:

Die X-GmbH wird zum 1. Januar 2023 aufgespalten in die Y-AG. Kurz vor Aufspaltung ist die X-GmbH in einem Prozess involviert, in dessen Verlauf schon die ersten Prozesshandlungen seitens des Rechtsanwält R in 2022 erfolgten.

Bei Aufspaltung des übertragenden Rechtsträgers (hier: der X-GmbH) erlischt dieser auch als Prozessbeteiligter. Gemäß §§ 239 Abs. 1, 246 ZPO wird der Prozess unterbrochen, bis ihn der übernehmende Rechtsträger (hier: die Y-AG) wieder aufnimmt.

6. Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung – §§ 15–16 UmwStG

6.1 Überblick

In den §§ 15–16 UmwStG ist die Umwandlung in Form von Aufspaltungen, Abspaltungen oder Teilübertragung (spaltungsähnliche Vermögensübertragungen i.S.v. §§ 174 ff. UmwG) geregelt. § 15 UmwStG regelt diese Umwandlungsform auf andere Körperschaften, § 16 UmwStG auf eine Personengesellschaft. Als Grundregeln verweist der § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG auf die Regelungen zur Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften i.S.d. §§ 11–14 UmwStG. § 16 Abs. 1 S. 2 UmwStG verweist auf die Regelungen zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften i.S.d. §§ 3–8, 10 und 15 UmwStG. Den Fall der Ausgliederung, der ebenfalls ein umwandlungsrechtlicher Anwendungsfall der Spaltung ist, hat der Gesetzgeber demgegenüber vornehmlich im Bereich der Einbringungen nach § 20 UmwStG geregelt.

Es ist somit festzuhalten, dass auf- und Abspaltungen von Körperschaften die Grundregeln zur Verschmelzung Anwendung finden und §§ 15 und 16 UmwStG die grundsätzlichen Regelungen als *lex specialis* ergänzen. Wesentliche Bedeutung kommt der Tatbestandsvoraussetzung des Teilbetriebes zu, was an dieser Stelle im Wesentlichen vertieft werden soll.

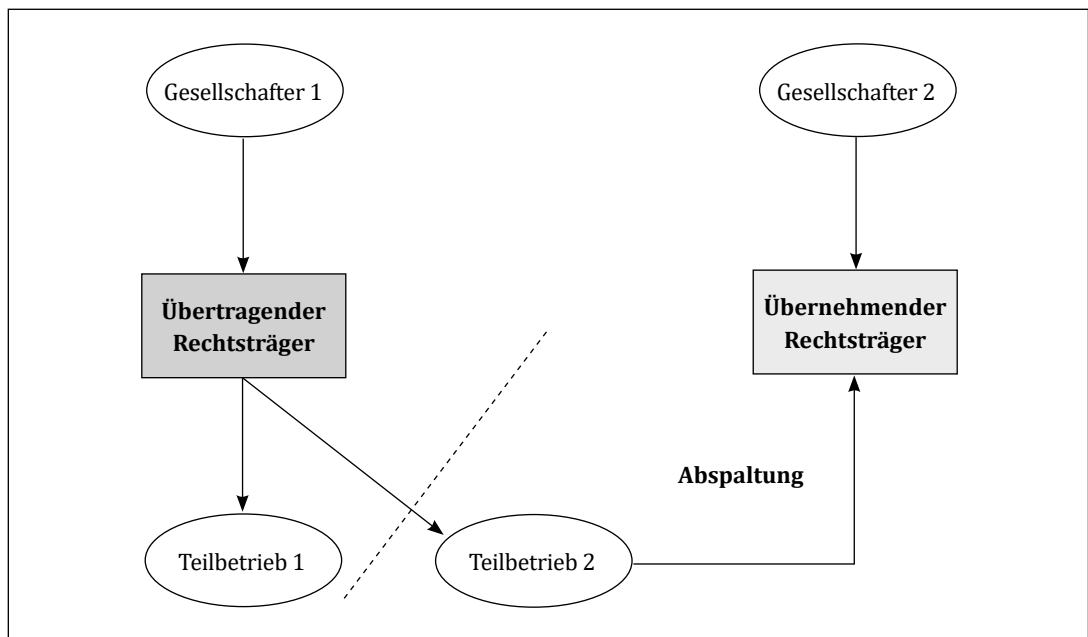


Abbildung 28: Beispiel einer Abspaltung (Quelle: Eigene Darstellung)

6.2 Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften

6.2.1 Teilbetriebsvoraussetzung

Die grundsätzliche steuerliche Behandlung einer Teilübertragung auf eine Körperschaft richtet sich gem. § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG nach den Regelungen über die Verschmelzung (§§ 11–13 UmwStG). Die Voraussetzungen für den Buch- bzw. Zwischenwertansatz nach § 11 Abs. 2 UmwStG werden gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG erweitert. So muss für die Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG auf den übernehmenden Rechtsträger ein Teilbetrieb übertragen werden und im Falle einer Abspaltung bei dem übertragenden Rechtsträger ein Teilbetrieb verbleiben.

Exkurs: Teilbetrieb

Der Begriff des Teilbetriebes i.S.d. UmwStG unterscheidet sich von dem Begriff des Teilbetriebes i.S.d. EStG. Hintergrund der unterschiedlichen Teilbetriebsbegriffe ist, dass das UmwStG für die Begriffsfindung aufgrund einer Europäisierung des Gesetzes ab dem Jahre 2006 (durch das SEStEG Ende 2006, BGBl I 2006, 2782) nicht mehr auf den im Rahmen der (nationalen) BFH-Rechtsprechung definierten Teilbetriebsbegriff zurückgreift, sondern den europäische Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie verwendet (vgl. Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013)). Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG 1995 wurde somit durch das UmwStG 2006 reformiert.

Für ein besseres Verständnis, wird zunächst der **nationale Begriff des Teilbetriebes** dargestellt, welcher nicht legal definiert ist und sich im Rahmen der ständigen Rechtsprechung des BFH zu einem Typus-Begriff entwickelt hat. Der nationale Begriff des Teilbetriebes wurde auch durch das UmwStG 1995 bis zur Reform im Jahr 2006 verwendet. Ein Teilbetrieb im Sinne der BFH-Rechtsprechung ist: „ein organisch geschlossener, mit einer **gewissen Selbständigkeit** ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebes, der für sich betrachtet **alle Merkmale eines Betriebes** i.S.d. EStG aufweist und als solcher **lebensfähig** ist« (zur Thematik der Teilbetriebsveräußerung s. R 16 Abs. 3 EStR).“

Als Indizien für einen eigenständigen, lebensfähigen Teilorganismus werden von der Rechtsprechung genannt:

- räumliche Trennung,
- verschiedenes Personal (insb. getrennte Betriebsleitung),
- getrenntes Anlagevermögen,
- eigener Kundenstamm,
- selbständige Preisgestaltung.

Dabei wird in allen Entscheidungen betont, dass es sich hierbei um einen Indizienstrauß handelt und nicht alle Einzelfaktoren zusammen vorliegen müssen.

Als weitere Voraussetzungen muss die im Teilbetrieb betriebene Tätigkeit isoliert betrachtet einen gewerblichen Charakter i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG besitzen, welche sich nicht nur aus der Rechtsform ergeben darf (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder § 8 Abs. 2 KStG) (BFH vom 20.01.2005, IV R 14/03, BStBl II 2005, 395; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Rz. 89ff.; Schmitt, in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 2024, Rz. 113; a.A. Nitzschke, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 20 UmwStG Rz. 54a).

Der Teilbetriebsbegriff i.S.d. UmwStG und somit im Sinne der Fusionsrichtlinie (Art. 2 Buchst. j Richtlinie 2009/133/EG) ist wie folgt legal definiert: „Teilbetrieb i.S.d. § 15 UmwStG ist die **Gesamtheit** der in einem **Unternehmensteil** einer Gesellschaft vorhandenen **aktiven und passiven Wirtschaftsgüter**, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln **funktionsfähige Einheit**, darstellen....“ (vgl. UmwStE Rz. 15.02).

Der legaldefinierte europäische Teilbetriebsbegriff wurde wesentlich im Rahmen der Andersen o.g. Jensen-Entscheidung und der Europartner-Entscheidung weiter konkretisiert.

Der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff unterscheiden sich im Wesentlichen wie folgt:

Tabelle 1 (vgl. Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013) S. 30):

Nationaler Teilbetriebsbegriff	Europäischer Teilbetriebsbegriff
Beurteilung aus Veräußerersicht	Z.T.: Beurteilung aus Erwerbersicht
Deutliche Abhebung der Tätigkeit des Teilbetriebes von der Tätigkeit des Restbetriebs erforderlich	Organisatorische Selbständigkeit des Teilbetriebes ausreichend

Teilbetriebe im Aufbau sind begünstigt.	Z.T.: Teilbetriebe im Aufbau sind nicht begünstigt.
Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen erforderlich	Übertragung sämtlicher (für die Funktionsfähigkeit bedeutsamer) aktiver und passiver Wirtschaftsgüter erforderlich
Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich	Dauerhafte und hinreichend abgesicherte Nutzungsüberlassung der Wirtschaftsgüter genügt
Freie Zuordnung von Verbindlichkeiten	Z.T.: Keine freie Zuordnung von Verbindlichkeiten ohne direkten wirtschaftlichen Zusammenhang zum Teilbetrieb im Fall der Einbringung von Unternehmensteilen
Teilbetriebsfiktion für Mitunternehmeranteile und 100 %ige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Fall der Auf- und Abspaltung	Keine Teilbetriebsfiktion

Damit nach den umwandlungssteuerrechtlichen Gesichtspunkten der Teilbetriebsbegriff erfüllt ist, sollten folgenden Kriterien erfüllt sein:

Alle WG müssen übertragen werden, insbesondere Schulden
Verpachtung ist nicht ausreichend
Begründung wirtschaftlichen Eigentums <ul style="list-style-type: none"> • an allen wesentlichen BGL • nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare WG
Freie Zuordnung von WG, die weder <ul style="list-style-type: none"> • wesentliche BGL sind noch • wirtschaftlich zuordenbar sind
Spaltungshindernisse: <ul style="list-style-type: none"> • Funktional wesentliche BGL, die von mehreren TB genutzt werden • Billigkeitsregelung für Grundstücke
Zeitpunkt: <ul style="list-style-type: none"> • TB müssen zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen • Ein TB im Aufbau ist nicht ausreichend

7.3.2.2.2 Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung

Die Regelungen des § 23 UmwStG differenziert in den Absätzen 1, 3 und 4 nach den Wertansätzen der übernehmenden Gesellschaft. Danach ist folgendermaßen zu differenzieren:

- **Ansatz zum Buchwert:** Nach § 23 Abs. 1 UmwStG gelten §§ 4 Abs. 2 S. 3 und 12 Abs. 3 HS 1 UmwStG entsprechend. Damit sind Vorbesitzzeiten nach § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG anzurechnen (insbesondere für Zwecke des § 6b EStG).
- **Ansatz zum Zwischenwert:** Gem. § 23 Abs. 3 UmwStG findet § 12 Abs. 3 HS 1 UmwStG mit Modifizierungen Anwendung. Auch hier soll es zur Anrechnung von Vorbesitzzeiten kommen (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: September 2022, § 23 UmwStG Rz. 104; Mutscher in Frotscher/Drüen, UmwStG, Stand: Dezember 2020, § 23 Rz. 94).
- **Ansatz zum gemeinen Wert:** Es ist weiter zu differenzieren:
 - **Einzelrechtsnachfolge:** Gem. § 23 Abs. 4 S. 1 UmwStG gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als im Zeitpunkt der Einbringung von der Kapitalgesellschaft angeschafft.
 - **Gesamtrechtsnachfolge:** Gem. § 23 Abs. 4 S. 2 UmwStG gilt wiederum § 23 Abs. 3 UmwStG entsprechend. Eine Anrechnung von Besitzzeiten unterbleibt (h.M. z.B. Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: September 2022, § 23 UmwStG Rz. 100).

Mit der Ausnahme nach § 23 Abs. 4 S. 1 UmwStG kommt es zum **Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung für die eingebrachten Wirtschaftsgüter auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft** (Fußstapfentheorie). Hierzu kann auf die Ausführungen zu § 12 Abs. 3 UmwStG verwiesen werden (s. Kapitel 3.4.2). Danach gilt u.a. Folgendes:

- Buchwerte, Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten, Nutzungsdauer und die gewählte AfA-Methode sind vorbehaltlich § 23 Abs. 3 UmwStG beizubehalten. Erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen sind ebenfalls fortzuführen. Noch nicht beanspruchte Sonderabschreibungen können daher nach § 7g Abs. 5 EStG nachgeholt werden. Ein noch nicht beanspruchter Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG ist hingegen rückgängig zu machen, wenn kein Restbetrieb bestehen bleibt (s. BMF vom 20.03.2017, IV C 6 – S 2139 – b/07/10002-02, BStBl I 2017, 423 Rz. 33).
- **Wertaufholungsverpflichtungen** nach §§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3 und 7 Abs. 1 S. 7 HS 2 EStG bleiben bestehen.
- Für einen **originären Geschäfts- oder Firmenwert** gilt weiterhin das Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG. Ein Ansatz kann sich hingegen durch den Ansatz zum Zwischenwert oder gemeinen Wert ergeben.
- **Steuerfreie Rücklagen** sind fortzuführen. Insbesondere sind auch Auflösungsfristen zu beachten. Mitunter wird jedoch vertreten, dass eine Reinvestitionsrücklage, die aufgrund der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 6b Abs. 10 EStG gebildet wurde, nicht übergeht und beim Einbringenden aufzulösen ist (Kanzler, FR 2002, 124; Loschelder in Schmidt, EStG, 2024, § 6b Rz. 110). Die Auffassung rührt daher, dass eine Kapitalgesellschaft selbst eine solche Rücklage nach § 6b Abs. 10 S. 10 EStG nicht hätte bilden können. Vom Wortlaut ist die Auffassung jedenfalls nicht gedeckt, sodass eine Weiterführung und Auflösung durch Zeitablauf denkbar ist (s. hierzu dezidiert Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: September 2022, § 23 UmwStG Rz. 61 m.w.N.), wodurch sich Stundungsvorteile ergeben würden. Solche Konstellationen sollten im Einzelfall geprüft werden.
- Demgegenüber gehen **Verlustvorträge** grundsätzlich nach §§ 10d, 15 Abs. 4, 15a, 15b EStG, § 10a GewStG unter. Darüber hinaus ist auf einen Verlustuntergang der übernehmenden Gesellschaft nach § 8c Abs. 1 KStG zu achten, da es im Zuge der Einbringung zur Änderung der Beteiligungsquoten kommen kann.

Bei Ansatz zum höheren Wert als dem Buchwert kommt es nur zum modifizierten Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung. So sind z.B. die Rücklagen nach UmwStE Rz. 23.15 entsprechend des einheitlichen Pro-

zentsatzes, zu dem aufgestockt wird, aufzulösen. Erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen sind nur insoweit möglich, wie auch der Einbringende diese geltend machen konnte. Der Aufstockungsbetrag berührt damit nicht die Sonderabschreibung, während sie für erhöhte Abschreibungen, die an Stelle einer normalen AfA treten (§§ 7c, 7f, 7h ff. EStG), als nachträgliche Anschaffungskosten oder Herstellungskosten Berücksichtigung finden (s. auch Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: September 2022, § 23 UmwStG Rz. 97 f. m.w.N.; nach anderer Auffassung unterliegen die Aufstockungsbeträge bei erhöhten Abschreibungen der normalen AfA).

7.3.2.2.3 Folgebewertung

Nach dem vorstehenden Kapitel ist damit folgendermaßen für die Folgebewertung zu differenzieren:

- Bei **Buchwertansatz** gem. § 23 Abs. 1 S. 1 UmwStG: Die bisherige Abschreibungsmethoden sind beizubehalten. Technisch sollte insofern das Anlagevermögen in einem Buchungskreis der übernehmenden Gesellschaft übertragen werden. Da die handelsrechtliche Bewertung oftmals abweichen wird, empfiehlt sich der Buchungskreis „Steuerrecht“.
- Bei **Zwischenwertansatz** gem. § 23 Abs. 3 UmwStG:
Grundsätzlich kann entsprechend des Buchwertansatzes verfahren werden, aber besondere Regeln für die AfA wegen Erhöhung der Bemessungsgrundlage sind:
 - § 23 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EStG: „Die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes sind vom Zeitpunkt der Einbringung an nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Einbringenden, vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt, zu bemessen.“
 - § 23 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG: „Bei den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes tritt im Zeitpunkt der Einbringung an die Stelle des Buchwerts der einzelnen Wirtschaftsgüter der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt.“
- Bei Ansatz mit dem **gemeinen Wert gemäß § 23 Abs. 4 UmwStG**:
 - Übertragung durch Gesamtrechtsnachfolge: siehe Zwischenwertansatz
 - Übertragung durch Einzelrechtsnachfolge: Hierbei gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als angeschafft → Behandlung des Vorganges wie bei Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe.

Grundsätzlich liegt hiermit ein bekanntes Prozedere vor. Einen neuen Weg wählt der Gesetzgeber hingegen mit der Regelung § 23 Abs. 3 UmwStG, womit die Folgebewertung im Vergleich zu § 4 Abs. 3 UmwStG differiert. Beispiele sind hierzu wiederum im UmwStE Rz. 23.15 zu entnehmen:

Beispiel:

Für eine Maschine mit Anschaffungskosten von 100.000 € und einer Nutzungsdauer von 10 Jahren wird AfA nach § 7 Absatz 1 EStG von jährlich 10.000 € vorgenommen. Bei Einbringung nach drei Jahren beträgt der Restbuchwert 70.000 €, die Restnutzungsdauer 7 Jahre. Die übernehmende Gesellschaft setzt die Maschine mit 90.000 € an.

Lösung:

Ab dem Zeitpunkt der Einbringung ist für die Maschine jährlich AfA von 10 % von $(100.000 \text{ €} + 20.000 \text{ €}) = 120.000 \text{ €}$ = 12.000 € vorzunehmen ($7 \times 12.000 \text{ €} = 84.000 \text{ €}$). Im letzten Jahr der Nutzungsdauer ist zusätzlich zu der linearen AfA i.H.v. 12.000 € auch der Restwert i.H.v. 6.000 € (= $90.000 \text{ €} \cdot 100\% / 84.000 \text{ €}$) abzuziehen.

In den Fällen, in denen das AfA-Volumen vor dem Ablauf der Nutzungsdauer verbraucht ist, kann in dem verbleibenden Nutzungszeitraum keine AfA mehr abgezogen werden.

Wird in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG auf diese Weise die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, kann die AfA nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen werden (BFH vom 07.06.1977, VIII R 105/73, BStBl II 1977, 606).

Also anders im Rahmen des § 4 Abs. 3 UmwStG wird für Zwecke des § 23 UmwStG nicht über die Restnutzungsdauer abgeschrieben. Damit entspricht dies der Verfahrensweise bei Gebäuden nach Maßgabe von R 7.4 Abs. 9 EStR. Im Vergleich der Varianten ergeben sich folgende Abschreibungen, wenn der gemeine Wert der Maschine 100.000 € beträgt:

	Buchwert	Zwischenwert	Gemeiner Wert GRNF	Gemeiner Wert ERNF
Restbuchwert	70.000 €	70.000 €	70.000 €	70.000 €
Aufstockung	0 €	20.000 €	30.000 €	30.000 €
Ansatz § 20 UmwStG	70.000 €	90.000 €	100.000 €	100.000 €
BMG AfA	100.000 €	120.000 €	130.000 €	100.000 €
AfA-Satz	10 %	10 %	10 %	14,29 %*
AfA	10.000 €	12.000 €	13.000 €	14.286 €
Restbuchwert 31.12.	60.000 €	78.000 €	87.000 €	85.714 €

* über die Restnutzungsdauer 7 Jahre

Bei Ansätzen über dem Buchwert wird es grundsätzlich zum Ansatz eines **Geschäfts- oder Firmenwertes** kommen. Der originäre Firmenwert unterlag bislang einem Aktivierungsgebot nach § 5 Abs. 2 EStG, sodass an dieser Stelle keine Fortführung möglich ist. Vielmehr ist dieser über 15 Jahre nach § 7 Abs. 1 S. 3 EStG abzuschreiben. Entsprechend der Maschine nach dem vorherigen Beispiel ist hingegen zu verfahren, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen einen noch nicht abgeschriebenen derivativen Firmenwert enthält.

Eine **Sofortabschreibung** nach § 6 Abs. 2 EStG wird grundsätzlich nur in den Fällen der Einzelrechtsnachfolge mit dem Wertansatz zum gemeinen Wert in Frage kommen, da die Sofortabschreibung nur im Jahr der Anschaffung, Herstellung, Einlage oder Eröffnung des Betriebes möglich ist (vgl. auch Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: September 2022, § 23 UmwStG Rz. 125). Anders ausgedrückt kommt eine Sofortabschreibung nicht allein dadurch in Frage, dass die Aufstockung durch die stillen Reserven eines bereits abgeschriebenen Wirtschaftsgutes unter 800 € bleibt.

7.3.2.2.3 Besonderheiten Pensionsrückstellung

Für die Pensionsrückstellung wählt der Gesetzgeber auch für Zwecke des § 20 UmwStG den Teilwert nach § 6a EStG, sofern es nicht zum Antrag zum Buch- oder Zwischenwert kommt. Bei der Berechnung des Teilwertes sind die Vordienstzeiten des Pensionsberechtigten beim Einbringenden zu berücksichtigen (s. BFH vom 09.04.1997, I R 124/95, BStBl II 1997, 799). Das Nachholverbot nach § 6a Abs. 4 EStG ist nur dann zu

8.4.2 Rechtsfolgen der Einbringung nach § 24 UmwStG

8.4.2.1 Rechtsfolgen für die übernehmende Personengesellschaft

8.4.2.1.1 Voraussetzungen des Wertansatz-Wahlrechtes

8.4.2.1.1.1 Überblick und Verhältnis zur Handelsbilanz

Abermals ist der Grundsatz für den Wert bei der übernehmenden Gesellschaft der Ansatz des **gemeinen Wertes** (bzw. Teilwert nach § 6a EStG) nach § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG. Das Betriebsvermögen des Einbringenden kann wiederum gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG anstatt zum gemeinen Wert auch wahlweise zum Buchwert oder Zwischenwert angesetzt werden.

Ein Ansatz zum **Buchwert oder Zwischenwert** setzt, neben der Sicherstellung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland auf die verborgenen stillen Reserven und sonstige Gegenleistungen in begrenztem Umfang, einen **Antrag** beim zuständigen Finanzamt der übernehmenden Gesellschaft voraus. Dieser ist beim Finanzamt gem. § 24 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz zu stellen. Da i.R.d. Steuerdeklaration häufig nur eine Handelsbilanz übermittelt wird, sollte die Antragsfrist nicht verstrichen sein, wenn bei Abgabe der Steuererklärung ein Antrag auf Buchwertfortführung versäumt wurde und die Antragstellung dadurch nachgeholt und geheilt wird, indem eine Einbringungssteuerbilanz aufgestellt und zusammen mit dem Antrag nachgereicht wird. Der gewählte Wertansatz ergibt sich in der Gesamtbetrachtung der Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanzen. Ein ausdrücklicher Antrag bleibt auch an dieser Stelle empfehlenswert.

Das Wahlrecht des Wertansatzes kann gem. § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG nur von der übernehmenden Gesellschaft ausgeübt werden und bindet somit den Einbringenden. Setzt die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte BV in deren Schlussbilanz höher an als der Einbringende als Veräußerungspreis gegenüber dem Finanzamt erklärt hat, führt dies zu einem **rückwirkenden Ereignis** für den Einbringenden und zur Änderung seines Steuerbescheides gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Der Wertansatz wird von der Personengesellschaft ausgeübt. Für den Einbringenden besteht kein Veto- oder Mitspracherecht (s. BFH vom 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl II 2006, 847).

Für die Begriffe des gemeinen Wertes, Zwischenwertes und Buchwertes kann auf Kapitel 3.2.2 zurückverwiesen werden. Für das Verhältnis zur Handelsbilanz gilt auch hier, dass sich **keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz** ergibt (UmwStE Rz. 24.03 i.V.m. 20.20). Im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge sind allgemeine Bilanzierungsgrundsätze zu beachten, da § 24 UmwG nicht zur Anwendung kommt. An einer expliziten Regelung zur Bewertung von Einlagen fehlt es im HGB. In diesem Fall können die Sacheinlagen jedenfalls höchstens zu Zeitwerten bilanziert werden. Es wird oftmals von Interesse sein, handelsrechtlich Zeitwerte vor dem Hintergrund von Basel II und steuerlich Buchwerte anzusetzen. Eine sachgerechte Kapitalkontendarstellung wird zudem unterstützt.

Erfolgt die Einbringung **gegen Mischentgelt**, kann die Einbringung zum Buchwert oder Zwischenwert vorgenommen werden, soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen nicht mehr als 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder nicht mehr als 500.000 € beträgt.

8.4.2.1.1.2 Keine Einschränkung des Besteuerungsrechtes

Nach § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG sollen wiederum gemeine Werte zum Ansatz kommen, wenn das inländische Besteuerungsrecht am übergehenden Vermögen im Zuge der Einbringung ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dazu ist zu überprüfen, welches Besteuerungsrecht zum Zeitpunkt der Einbringung und welches im Anschluss besteht. Auf die Beschränkungsstufen nach Mutscher kann verwiesen werden (s. Mutscher in Frotscher/Drüen, UmwStG, Stand: März 2024, § 24 Rz. 126):

1. **Stufe:** (un-)beschränkte Steuerpflicht nach nationalem Steuerrecht ohne Beschränkung aufgrund von Anrechnungs- oder Freistellungsverpflichtung.
2. **Stufe:** Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts aufgrund unilateraler (etwa § 34c EStG, § 26 KStG) oder abkommensrechtliche Anrechnungsverpflichtung.

3. **Stufe:** Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechtes aufgrund einer abkommensrechtlichen Freistellungsverpflichtung oder aufgrund des Herausfallens aus der (un-)beschränkten Steuerpflicht.

Unbeachtlich ist hingegen, ob das Betriebsvermögen im Rahmen der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG steuerverstrickt ist.

8.4.2.1.1.3 Gewährung sonstiger Gegenleistungen

Während § 24 Abs. 1 UmwStG bislang nur voraussetzte, dass zumindest auch Gesellschaftsrechte an der Gesellschaft gegen Einbringung einer steuerfunktionalen Einheit gewährt werden, nimmt sich § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG der Frage an, ob und bis zu welcher Höhe auch sonstige Gegenleistungen gewährt werden können. Die Wertobergrenze ist durch Gesetz vom 02.11.2015 (BStBl I 2015, 846) zur Vermeidung steuerlich-induzierter Gestaltungen (BR-Drs. vom 27.03.2015, 121/15, 54; BT-Drs. vom 13.05.2015, 18/4902, 55; kritisch hierzu Haarmann, DStZ 2015, 438 unter FN 12; Ritzer/Stangl, DStR 2015, 849; Rödder, Ubg 2015, 329; Wälzholz, DStZ 2015, 449; EU-rechtlich jedoch unbedenklich Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: März 2024, § 20 UmwStG Rz. 224b) (wie etwa der „Porsche-Deal“) eingeführt worden und ist nach § 27 Abs. 14 UmwStG erstmals für Einbringungen anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2014 erfolgt ist oder in anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist. Damit ist für solche Fälle diese Regelung unbedingt zu beachten und ist für die Beratung vorab von sehr wichtiger Bedeutung.

Zunächst stellt sich die Frage, was unter sonstige Gegenleistungen zu verstehen ist. Wie der Begriff schon vermuten lässt, muss die Gegenleistung in wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Leistung der eingebrachten steuerfunktionalen Einheit betrachtet werden. Es muss sich weiterhin vergegenwärtigt werden, dass der zugrunde liegenden Einbringungsvorgang ein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang zugleich ist (UmwStR Rz. 00.03). Es wird eine steuerfunktionale Einheit übertragen, für die im Gegenzug grundsätzlich Gesellschaftsrechte i.S.v. § 24 Abs. 1 UmwStG gewährt werden. Nach dieser Grundüberlegung ist zudem konsequent, dass die Wertgrenzen des § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG je Einbringungstatbestand gelten. Genauso können im Gegenzug aber auch andere Leistungen gewährt werden. Hierunter fallen u.a. eine Darlehensforderung (insbesondere Kapitalkonten mit Darlehenscharakter), Verrechnungskonten, Geldzahlungen sowie typisch stille Beteiligungen.

Zusammenfassende Schritte:

1. Ermittlung des gemeinen Wertes der sonstigen Gegenleistungen.
2. Ermittlung des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens.
3. Überprüfung der relativen und absoluten Wertobergrenze. Wenn eine Grenze eingehalten ist, bedarf es keiner weiteren Prüfung, sonst 4.
4. Ermittlung des schädlichen Anteils der sonstigen Gegenleistung nach der relativen und absoluten Wertobergrenze. Für den geringeren Wert 5.
5. Setzen Sie den Wert nach 4. ins Verhältnis zum Gesamtwert des eingebrachten Betriebsvermögens.
6. Wertansatz der übernehmenden Gesellschaft:
 - a) Gesamtwert des eingebrachten Betriebsvermögens x Prozentsatz nach Schritt 5,
 - b) Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens x (100 % – Prozentsatz nach Schritt 5).
7. Mindestansatz, § 24 Abs. 2 S. 4 UmwStG: Wenn die Summe nach Ziffer 6 den gemeinen Wert der sonstigen Leistungen unterschreitet, hat ein Ansatz mindestens zum gemeinen Wert der sonstigen Leistungen zu erfolgen.

Bei der absoluten und relativen Wertgrenze stellt sich die Frage der Berücksichtigung von Wirtschaftsgütern, die in das **Sonderbetriebsvermögen** der übernehmenden Personengesellschaft überführt werden. Da auch diese grundsätzlich dem Wertansatz nach § 24 Abs. 2 UmwStG unterliegen, ist es nur konsequent diese Buchwerte für die Wertobergrenzen für die sonstigen Gegenleistungen zu berücksichtigen (s. auch Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 2024, § 24 UmwStG Rz. 216 f.).

8.4.2.1.1.4 Ausübung des Wertansatzes über Ergänzungsbilanzen

Bei der **Einbringung von steuerfunktionalen Einheiten in eine Personengesellschaft** werden vielfach die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens in der Bilanz der Personengesellschaft aufgestockt, um die Kapitalkonten der Gesellschafter im richtigen Verhältnis zueinander auszuweisen. Für eine buchwertneutrale Einbringung wird sodann eine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt. Möglich sind auch Einbringungsfälle, bei denen der Gesellschafter als Gesellschaftseinlage einen höheren Beitrag leisten muss, als ihm in der Bilanz der Personengesellschaft auf dem Kapitalkonto gutgeschrieben wird. In diesen Fällen können Gesellschafter der Personengesellschaft positive Ergänzungsbilanzen aufstellen, durch die die sofortige Versteuerung eines Veräußerungsgewinns für den Einbringenden nach UmwStE Rz. 24.13 vermieden werden kann. Die Ergänzungsbilanzen werden periodisch fortentwickelt und sorgen für den korrekten Gewinnausweis bei den jeweiligen Gesellschaftern. Erfolgt ein Zwischenwertansatz, so gilt für die Ergänzungsbilanz wie auch für die Gesamthandsbilanz, dass die Wirtschaftsgüter gleichmäßig und verhältnismäßig aufzustocken sind.

Ergänzungsbilanzen unterscheiden sich in **positive und negative Ergänzungsbilanzen**. Positive Ergänzungsbilanzen enthalten Mehrwerte des jeweiligen Gesellschafters für Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens. Negative Ergänzungsbilanzen enthalten dagegen Minderwerte des jeweiligen Gesellschafters für Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens.

Die Ergänzungsbilanzen sind für die künftige Gewinnermittlung der Gesellschafter fortzuschreiben. Dabei sind in der negativen und positiven Ergänzungsbilanz die Wirtschaftsgüter spiegelbildlich fortzuschreiben. Die Aufstockungen in der positiven Ergänzungsbilanz und die Abstockungen in der negativen Ergänzungsbilanz sind entsprechend dem Verbrauch der Wirtschaftsgüter gewinnwirksam aufzulösen. Ist aufgrund der Einbringung eine negative Ergänzungsbilanz zu bilden, sind die darin gebildeten Abstockungen im gleichen Umfang aufzulösen wie die betroffenen Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft verbraucht, abgeschrieben oder veräußert werden (s. BFH vom 28.09.1995. IV R 57/94, BStBl II 1996, 68). Korrespondierend sind die betroffenen Wirtschaftsgüter in der positiven Ergänzungsbilanz zu behandeln (Die korrespondierende Weiterentwicklung ist nicht unumstritten, da es insoweit zur sukzessiven Nachversteuerung der stillen Reserven durch den Einbringenden kommt (vgl. hierzu Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 2024, § 24 UmwStG Rz. 224 f.)). Die Ergebnisse aus den Ergänzungsbilanzen führen sodann zu einer zutreffenden Besteuerung der Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 HS 1 EStG. Die Fortentwicklung der Wirtschaftsgüter muss unseres Erachtens in der Summe der Regelung des § 23 UmwStG Rechnung tragen.

Beim Wertansatz zum Buchwert werden die stillen Reserven nicht aufgedeckt, was für den Einbringenden eine steuerneutrale Übertragung des BV in die Ziel-Personengesellschaft bedeutet. Durch diesen Stundungseffekt wird die Versteuerung des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 16 EStG vermieden, jedoch steht der Ziel-Personengesellschaft ein geringeres Abschreibungspotenzial zu Verfügung. Die übertragenen stillen Reserven werden spätestens bei der Veräußerung des MU-Anteils an der neuen Personengesellschaft gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG versteuert.

Der Buchwertansatz kann durch zwei Varianten vorgenommen werden. In der ersten Variante werden die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert angesetzt, sog. Kapitalkontenangleichungsmethode/Nettomethode. In der zweiten Variante, sog. Bruttomethode, werden die Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert angesetzt, wobei die sodann aufgedeckten stillen Reserven zur Vermeidung der Versteuerung durch eine negative Ergänzungsbilanz für den jeweiligen Gesellschafter ausgeglichen werden.

Bei der Nettomethode werden die Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz fortgeführt. Die Kapitalkonten der Gesellschafter werden durch entsprechende Umbuchungen an deren vereinbarte Beteiligungsverhältnisse angepasst (s. BFH vom 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl II 2006, 847). Um die steuerlich richtigen Wertansätze zu berücksichtigen, ist für jeden Gesellschafter eine eigene Ergänzungsbilanz aufzustellen. Die Ergänzungsbilanz ist zudem notwendig, um im Falle einer späteren Ver-

äußerung von Wirtschaftsgütern aus dem eingebrachten BV den daraus realisierenden Gewinn dem einbringenden Gesellschafter als Steuersubjekt zuordnen zu können.

Nettomethode

Beispiel:

Die Mitunternehmer A und B nehmen C in ihre KG gegen Bareinlage auf (wiederum mit einer GmbH als vermögenslose Komplementärin). Die MU-Anteile haben jeweils einen gemeinen Wert von 400 T€ und einen Buchwert von 100 T€. A, B und C sollen gleichberechtigt beteiligt werden. C leistet daher eine Einlage i.H.v. 400 T€.

Lösung:

Folgende Eröffnungsbilanz der KG ABC ist aufzustellen:

Aktiva	Eröffnungsbilanz		Passiva
WG	200.000 €	Kapital A	200.000 €
Bareinlage des C	400.000 €	Kapital B	200.000 €
		Kapital C	200.000 €
	600.000 €		600.000 €

Das Kapitalkonto des C weist nicht seinen wahren Wert von 400 T€ aus. De facto hat C durch seine Einlage stille Reserven von A und B erworben. Diese müssen in einer positiven Ergänzungsbilanz von C ausgewiesen werden.

Aktiva	Positive Eröffnungsbilanz C		Passiva
Mehrwert für Aktiva	200.000 €	Mehrkapital C	200.000 €

A und B haben ihre MU-Anteile in die neue erweiterte ABC-KG i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG eingebracht. Für A und B ist zwingend, jeweils eine negative Ergänzungsbilanz aufzustellen, da ansonsten für diese ein Einbringungsgewinn gem. § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG entsteht und die stillen Reserven anteilig aufgedeckt würden.

Aktiva	Negative Eröffnungsbilanz A		Passiva
Minderkapital A	100.000 €	Minderwert für Aktiva	100.000 €

Aktiva	Negative Eröffnungsbilanz B		Passiva
Minderkapital B	100.000 €	Minderwert für Aktiva	100.000 €

Bei der **Bruttomethode** werden die eingebrachten Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert in der Gesamthandsbilanz angesetzt. Die Kapitalkonten der Gesellschafter werden entsprechend zum gemeinen Wert ausgewiesen. Die Korrektur auf den Buchwertansatz wird durch eine negative Ergänzungsbilanz der Gesellschafter vorgenommen.

10.4 Praxishilfe 4: Checkliste Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften

I.	Zivilrechtliche Aspekte	Norm	Geprüft
1.	Kann der Zielzustand durch einen Geschäftsvorfall im UmwG abgebildet werden?	§§ 1, 123 UmwG	<input type="checkbox"/>
2.	Liegen spaltungsfähige Rechtsträger vor?	§§ 3, 124 UmwG	<input type="checkbox"/>
3.	Aufstellung der Schlussbilanzen und Wahl des Datums des Bilanzstichtages bei ggf. abweichenden Besteuerungsgrundlage für die in Betracht kommenden Geschäftsjahre	§§ 125 i.V.m. 17 Abs. 2 UmwG	<input type="checkbox"/>
4.	Erstellung des Spaltungs- und Übernahmevertrages bzw. eines Entwurfs desselben	§§ 126, 125 i.V.m. 6 UmwG	<input type="checkbox"/>
5.	Muss ein Spaltungsbericht erstellt werden oder liegt ein Verzicht vor?	§§ 127 i.V.m. 8 Abs. 1 S. 2 bis 4, 2 und 3 UmwG	<input type="checkbox"/>
6.	Ggf. Erstellung eines Spaltungsberichts	§ 127 UmwG	<input type="checkbox"/>
7.	Ist die Bestellung eines Prüfers erforderlich? Ggf. Verzicht nach § 9 Abs. 3 UmwG (notariell zu beurkunden)?	§§ 125 i.V.m. 48 (GmbH), 60 (AG), 9 Abs. 3 i.V.m. 8 Abs. 3 UmwG	<input type="checkbox"/>
8.	Bestellung eines Prüfers durch das Gericht oder auf eigenen (gemeinsamen) Antrag?	§§ 125 i.V.m. 10 Abs. 1 UmwG	<input type="checkbox"/>
9.	Liegt eine nichtverhältnismäßige Spaltung vor? Dann ggf. Zustimmung einholen.	§ 128 UmwG	<input type="checkbox"/>
10.	Zuleitung des Spaltungs- und Übernahmevertrages bzw. dessen Entwurfs an den Betriebsrat, falls ein solcher vorhanden ist (spätestens einen Monat vor dem Tag der Gesellschafter- oder Hauptversammlung)	§§ 125 i.V.m. 5 Abs. 3 UmwG	<input type="checkbox"/>
11.	Hinweis in den Bekanntmachungsorganen	§§ 125 i.V.m. 47, 49 (GmbH), 61 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
12.	Einberufung der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung	§ 51 GmbHG; §§ 125 i.V.m. 47, 49 UmwG (GmbH); §§ 121 ff. AktG (AG)	<input type="checkbox"/>
13.	Offenlegung	§§ 125 i.V.m. 49 Abs. 2 (GmbH), 63 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
14.	Beschluss zur Kapitalerhöhung beim übernehmenden Rechtsträger?	§§ 125 i.V.m. 55 (GmbH), 69 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
15.	Vorbereitung der Zustimmungsbeschlüsse	§§ 125 i.V.m. 13 UmwG; ggf. § 62 UmwG	<input type="checkbox"/>

I.	Zivilrechtliche Aspekte	Norm	Geprüft
16.	Zustimmungsbeschlüsse	§§ 125 i.V.m. 13, 50 (GmbH), 62 (Konzern), 65 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
17.	Beurkundung des Spaltungs- und Übernahmevertrages	§§ 125 i.V.m. 6 UmwG	<input type="checkbox"/>
18.	Kapitalerhöhung und Eintragung der Kapitalerhöhung	§§ 125 i.V.m. 55 UmwG i.V.m. 55 ff. GmbHG (GmbH), 69 UmwG i.V.m. 183 ff. AktG (AG)	<input type="checkbox"/>
19.	Anmeldung der Spaltung beim übertragenden Rechtsträger	§§ 129, 125 i.V.m. 16, 17, 52 UmwG	<input type="checkbox"/>
20.	Anmeldung der Spaltung beim übernehmenden Rechtsträger	§§ 129, 125 i.V.m. 16, 17, 52 UmwG	<input type="checkbox"/>
21.	Eintragung bei der übertragenden Gesellschaft	§ 130 UmwG	<input type="checkbox"/>
22.	Eintragung bei der übernehmenden Gesellschaft	§§ 130, 131 i.V.m. 53 (GmbH), 66 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
23.	Veröffentlichung	§§ 125 i.V.m. 19 UmwG	<input type="checkbox"/>
24.	Mitteilung der Registergerichte	§§ 125 i.V.m. 19 Abs. 2 UmwG	<input type="checkbox"/>
25.	Ggf. Grundbuchberichtigung bei Übertragung von Grundvermögen	§ 82 GBO	<input type="checkbox"/>
26.	Gläubigerschutz beachten	§§ 133, 134 UmwG	<input type="checkbox"/>
27.	Ggf. Spruchstellenverfahren	§§ 125 i.V.m. 34 UmwG	<input type="checkbox"/>
28.	Sicherheitsleistung	§§ 125 i.V.m. 22 UmwG	<input type="checkbox"/>

Die steuerrechtliche Abwicklung der Teilübertragung in Form der **Abspaltung** einer Körperschaft basiert gem. § 15 Abs. 1 S.1 UmwStG auf den Regelungen der Vollübertragung i.S.d. § 11 bis 13 UmwStG. Es wird daher im Folgenden nur auf die Unterschiede zur Vollübertragung eingegangen, da im Übrigen die Regelung der Praxishilfe 3 gelten.

II.	Steuerrechtliche Aspekte Abspaltung	Norm	Geprüft
1.	Siehe Praxishilfe 3 II Nr. 1. bis 3.	§§ 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG UmwStE Rz. 15.01	<input type="checkbox"/>
2.	Liegen im übertragenden Rechtsträger mehrere Teilbetriebe vor? Als Teilbetrieb gilt auch ein Mitunternehmeranteil und eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft i.H. des gesamten Nennkapitals. Zum allgemeinen Teilbetriebsbegriff vgl. separate Checkliste	§§ 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG UmwStE Rz. 15.01	<input type="checkbox"/>