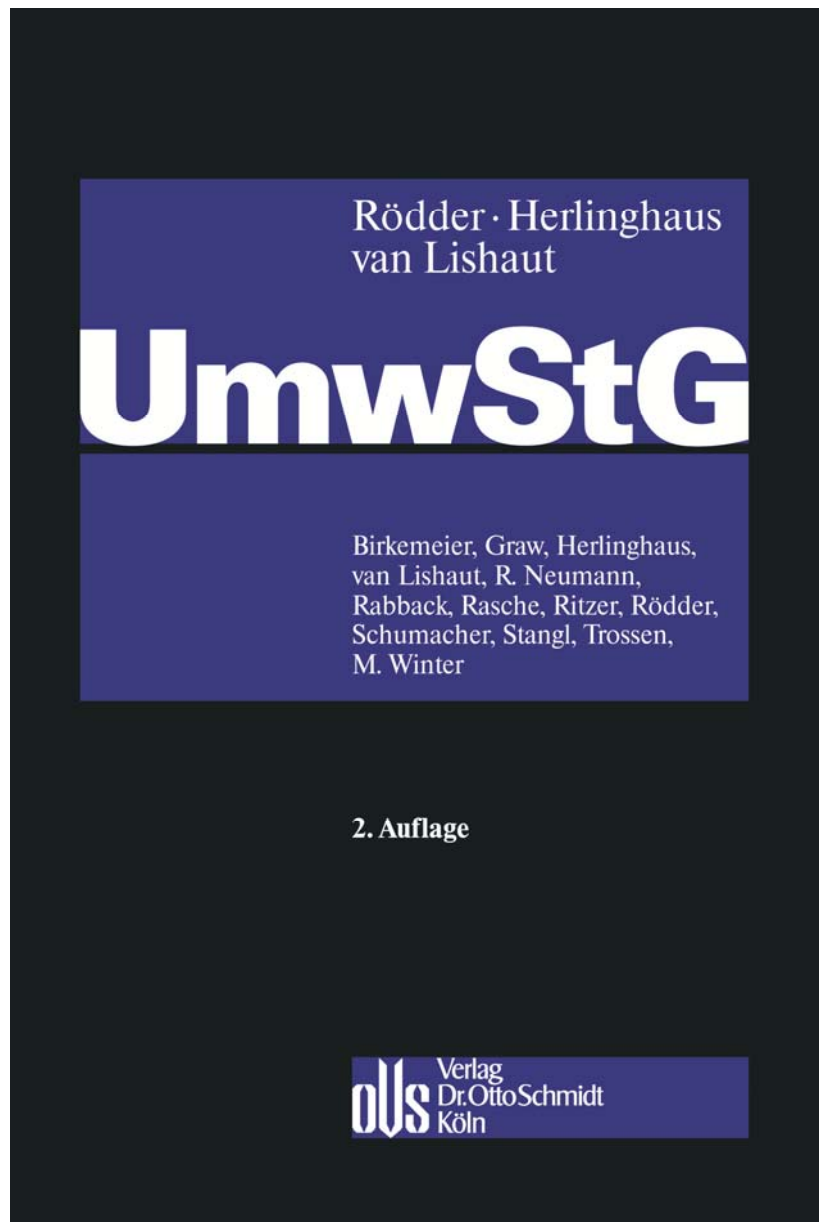


Leseprobe



Rödder/Herlinghaus/van Lishaut

Umwandlungssteuergesetz

Kommentar

2. Auflage, 2013, 2000 Seiten, gebunden, Kommentar, 16 x 24cm

ISBN 978-3-504-37016-9

169,00 €

Einführung in das Umwandlungssteuerrecht

A. Ziel des UmwStG	1		
B. Historische Entwicklung des UmwStG	6		
I. Entwicklung bis zur Körperschaftsteuerreform 1977	6		
II. Vom UmwStG 1995 bis zur Unternehmensteuerreform 2001	9		
III. Das SEStEG	13		
IV. Von der Unternehmensteuerreform 2008 bis zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz	15		
V. Der UmwSt-Erlass 2011	16		
VI. Das Streubesitzdividendengesetz	17		
VII. Das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz	17a		
C. Gesellschaftsrechtliche Umwandlungsmöglichkeiten und UmwStG	18		
I. Inländische Umwandlungsmöglichkeiten nach dem und außerhalb des UmwG	18		
1. Umwandlungsmöglichkeiten nach dem UmwG	18		
2. Umwandlungsmöglichkeiten außerhalb des UmwG	24		
II. Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen	31		
1. UmwG und europarechtliche Grundfreiheiten	31		
2. §§ 122a ff. UmwG	34		
3. Mit der SE verbundene Umwandlungsmöglichkeiten	36		
4. Ersatzkonstruktionen für grenzüberschreitende Umwandlungen	39		
5. Ausländische Umwandlungen	40		
D. Ertragsteuerliche Behandlung von inländischen Umwandlungen im Überblick	44		
I. Aufbau, Anwendungsbereich und Grundprinzipien des UmwStG	44		
1. Aufbau des UmwStG	44		
2. Anwendungsbereich des UmwStG	45		
a) Anwendungsbereich bei Beteiligung von Kapital- und Personengesellschaften	45		
b) Besonderheiten bei atypisch stiller Gesellschaft und KGaA	48		
c) Grundprinzipien des UmwStG	50		
II. Umwandlung von Kapitalgesellschaften	53		
1. Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Personengesellschaften	53		
a) Steuerfolgen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft	54		
b) Steuerfolgen bei der übernehmenden Personengesellschaft	55		
c) Steuerfolgen bei den Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft	56		
2. Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Kapitalgesellschaften	60		
a) Verschmelzungen	60		
aa) Steuerfolgen bei der übertragenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft	61		
bb) Steuerfolgen bei den Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft	63		
b) Ab- und Aufspaltungen	65		
III. Einbringungen	68		
1. Einbringungen in Kapitalgesellschaften	68		
a) Sacheinlagen	69		
aa) Steuerfolgen beim Einbringenden	70		
bb) Steuerfolgen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft	72		
cc) Sperrfristkonzeption	73		
b) Anteilstausch	77		
2. Einbringungen in Personengesellschaften	79		
IV. Regelungen außerhalb des UmwStG	83		
1. Möglichkeiten steuerneutralen Reservertransfers	83		
2. Möglichkeiten steuerfreier Reserverrealisierung	88		
E. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen im Überblick	93		
I. Grundprinzipien	93		
II. Vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen	94		
1. Umwandlung von Kapitalgesellschaften	94		
a) Umwandlung in bzw. auf Personengesellschaften	94		
b) Umwandlung in bzw. auf Kapitalgesellschaften	101		
2. Einbringungen	110		
a) Einbringung in Kapitalgesellschaften	110		
b) Einbringung in Personengesellschaften	121		
III. Nicht vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen sowie grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Drittstaatenbezug	124		
1. Umwandlungen von Kapitalgesellschaften	125		
a) Umwandlung in bzw. auf Personengesellschaften	125		

b) Umwandlung in bzw. auf Kapitalgesellschaften	128	b) Einbringung in Personengesellschaften	132
2. Einbringungen	130	IV. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung	133
a) Einbringung in Kapitalgesellschaften	130		

Literatur: *Thiel, R.*, Die Gewinnverwirklichung bei der Liquidation, der Verschmelzung und der nicht steuerbegünstigten Umwandlung von Kapitalgesellschaften, DB 1959, 1092; *von Wallis*, Fragen der Gewinnverwirklichung bei Veränderungen der Unternehmensform, DStZ (A) 1963, 161; *Flume*, Ungelöste steuerliche Probleme der Unternehmenskonzentration, DB 1967, 2050; *Luckey*, Gewinnrealisierung bei Unternehmensumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, StuW 1979, 129; *Thiel, R.*, Das Umwandlungssteuerrecht im Wandel der Zeit, FS Flume, 281; *Trzaskalik*, Aufschub der Gewinnrealisierung, DStJG Bd. 4 (1981), 145; *Widmann*, Aufschub der Gewinnrealisierung bei Verschmelzung, Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen, Betriebsaufspaltung, Sacheinlagen, DStJG Bd. 4 (1981), 163; *Wassermeyer*, Bewertung bei Tausch und bei tauschähnlichen Vorgängen, DStJG Bd. 7 (1984), 169; *Knobbe-Keuk*, Wegzug und Einbringung von Unternehmen zwischen Niederlassungsfreiheit, Fusionsrichtlinie und nationalem Steuerrecht, DB 1991, 298; *Thiel, J.*, Die grenzüberschreitende Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, GmbHR 1994, 277; *Wassermeyer*, Die Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven, BB 1994, 1; *Schaumburg*, Das internationale Umwandlungssteuerrecht, FS Widmann, 505; *Wassermeyer*, Besteuerung ausländischer Umwandlungen im Inland, FS Widmann, 621; *Wassermeyer*, Umwandlungsvorgänge in den Doppelbesteuerungsabkommen, in *Schaumburg/Piltz*, Internationales Umwandlungssteuerrecht, 118; *Klingberg/van Lishaut*, Ausländische Umwandlungen im deutschen Steuerrecht, FR 1999, 1209; *Herzig*, Gestaltung steuerorientierter Umstrukturierungen im Konzern, DB 2000, 2236; *Rödter*, Steuerliche Behandlung von Unternehmensumwandlungen, DStJG Bd. 25 (2002), 253; *van Lishaut*, Europarechtliche Perspektiven des Umwandlungssteuerrecht sowie der Wegzugsbesteuerung, FR 2004, 1301; *Kessler/Huck*, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen StuW 2005, 193; *Rödter*, Gründung und Sitzverlegung der Europäischen Aktiengesellschaft, DStR 2005, 893; *Benecke/Schnitger*, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; *Dötsch/Pung*, SEStEG: Die Änderungen des UmwStG, DB 2006, 2704, 2763; *Rödter/Schumacher*, Das kommende SEStEG – Das geplante neue Umwandlungssteuergesetz, DStR 2006, 1525; *Schäfer/Blumenberg u.a.*, SEStEG, BB Beilage 8/2006; *Benecke/Schnitger*, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2007, 22; *Rödter/Schumacher*, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; *Schmitt*, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts (noch nicht veröffentlicht); *Herlinghaus*, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, in *Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön* (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Köln, 2011, S. 67 ff.; *FGS/BDI*, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Bonn 2012; *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Köln 2012.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, abgedruckt in Anhang 14 dieses Kommentars.

A. Ziel des UmwStG

- 1 Für das **Einkommensteuerrecht** wie für das **Körperschaftsteuerrecht** gilt grundsätzlich das **Prinzip der Individualbesteuerung** (Subjektsteuerprinzip). Danach hat jedes Steuersubjekt das durch seine Tätigkeit und den Einsatz von Kapital erzielte Einkommen in eigener Person zu versteuern. Jedes Steuersubjekt ist aus einkommen- und körperschaftsteuerlicher Sicht gesondert zu betrachten, seine Einkünfte sind von den Einkünften anderer Steuersubjekte zu trennen. Der Grundsatz der Individualbesteuerung ist mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit untrennbar verknüpft.

Auch **stille Reserven** erhöhen bereits vor ihrer Realisierung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuersubjektes, wenn sie auch vor ihrer Realisation aus Verhältnismäßigkeitsgründen noch nicht besteuert werden dürfen.¹ Folglich unterliegen auch sie nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung einer Subjektbindung.²

¹ Zu der entsprechenden (streitigen) Diskussion s. *Schmitt*, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts (noch nicht veröff.).

² So ausdrücklich auch der Gesetzgeber in BT-Drucks. 12/6885, 22.

Damit sind stille Reserven grundsätzlich immer dann zu realisieren, wenn sie die Sphäre eines Steuersubjektes verlassen.¹

Bei der Definition des Steuersubjekts knüpft das Ertragsteuerrecht derzeit an jeden einzelnen Rechtsträger an. Gemeint sind damit im Grundsatz natürliche Personen und juristische Personen, die nach heutigem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht Träger wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sein können. Mitunternehmenshaftungen werden dagegen auf Grund ihres besonderen ertragsteuerlichen Status grundsätzlich als transparent und nur für einige ertragsteuerliche Fragen und die Gewerbesteuer als eigenständiger Rechtsträger betrachtet.² Auch das ertragsteuerliche Organschaftsregime ändert an der **rechtsträgerbezogenen Sichtweise** nichts.³ Damit bewirkt auch jede Umwandlung, wenn sie zu einer Vermögensübertragung von einem auf einen anderen Rechtsträger führt,⁴ im Grundsatz ein Reservenrealisationsproblem.⁵ Davon geht auch der Gesetzgeber⁶ aus (im Einzelnen ist die steuertechnische Herleitung eines Realisationsaktes bei Umwandlungsfällen als veräußerungs- oder als liquidationsähnlicher Vorgang allerdings nicht immer zweifelsfrei; vgl. dazu etwa Rz. 125)⁷.

Das Postulat der Steuersubjektidentität von stillen Reserven gilt indessen nicht uneingeschränkt. Gerade im Zusammenhang mit Umwandlungen hält das Ertragsteuerrecht eine Vielzahl von **Ausnahmenormen** bereit. Derartige Normen enthält derzeit insbesondere das UmwStG, sie sind aber für bestimmte Konstellationen auch im EStG und im KStG enthalten.

Hintergrund ist die Erkenntnis, dass Umwandlungen (wie auch andere Formen von Umstrukturierungen) idealiter dem Erhalt und der Verbesserung der Erwerbsgrundlagen dienen und nicht der Erzielung von Markteinkommen. Das übertragene Vermögen wird bei Umwandlungen entweder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die Übertragerin oder deren Gesellschafter oder ohne Gegenleistung auf die Übernehmerin transferiert, wobei im letztgenannten Fall Gesellschaftsrechte an der Übertragerin untergehen bzw. gemindert werden. Andere Gegenleistungen sind bei Umwandlungen gesellschaftsrechtlich entweder nur sehr begrenzt zulässig oder sogar generell unzulässig.⁸ Das übertragene unternehmerische Engagement wird bei der Übernehmerin fortgeführt. Steuerrechtlich kann deshalb das Markteinkommensprinzip (Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips i.V.m. dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz) als Rechtfertigung dafür herangezogen werden, dass bei Umwand-

1 S. auch Rödter, DStJG 25 (2002), 253; Wassermeyer, BB 1994, 1.

2 Dazu Herlinghaus, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, S. 71 ff.

3 Es ist darauf hinzuweisen, dass eine über den einzelnen Rechtsträger hinausgehende Definition des Steuersubjekts bspw. im Sinne einer echten Konzernbesteuerung naturgemäß auch die Umwandlungsbesteuerung deutlich vereinfachen würde. Dann wäre eine Umwandlung innerhalb des Steuersubjekts „Konzern“ nichts anderes als das Bewegen von Wirtschaftsgütern von einer in eine andere Betriebsstätte des Steuerpflichtigen. Die Erfolgsneutralität wäre – bei unveränderter Steuerverhaftung der stillen Reserven – ex definitione gesichert (Hinweis auf den Gedanken des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG). Bei Umwandlungsvorgängen, welche das „große“ Steuersubjekt Konzern überschreiten, bestünden die bisherigen Realisationsprobleme von Umwandlungen dagegen fort. Exemplarisch kann insoweit auf das europäische Projekt der sog. CCCTB verwiesen werden; vgl. dazu z.B. Kahle/Dahlke/Schulz, Ubg 2011, 491 m.w.N.

4 Bzw. beim sog. „kreuzenden Formwechsel“ (Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft et vice versa) für steuerliche Zwecke so gewertet wird.

5 Vgl. z.B. R. Thiel, DB 1959, 1096; von Wallis, DStZ (A) 1963, 161; Luckey, StuW 1979, 136; Widmann, DStJG Bd. 4 (1981), 163. Die Besonderheiten, die aus dem mit der Unternehmensteuerreform 2001 etablierten Körperschaftsteuersystem für die Gesellschafterebene resultieren, ändern daran nichts. Sie können aber zur (vollumfänglichen oder teilweisen) steuerlichen Freistellung realisierter stiller Reserven oder deren ermäßigter Besteuerung führen. Näheres dazu Rz. 89.

6 BT-Drucks. 12/6885, 22.

7 Ohne Differenzierungen und Zweifel dagegen BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 00.02 f.

8 Allerdings sind bei Umstrukturierungen außerhalb von Umwandlungen andere Gegenleistungen in bestimmten Fällen auch in größerem Umfang möglich.

lungen trotz technischen Vorliegens eines (allerdings wegen der nicht monetären bzw. fehlenden Gegenleistung besonderen) Umsatzaktes auf eine Realisation verzichtet und ein Übergang der stillen Reserven im übertragenen Vermögen von einem auf das andere Steuersubjekt zu Buchwerten akzeptiert wird, so dass es erst bei einer Realisation durch die Übernehmerin zu einer Besteuerung kommt.¹ Aus eher pragmatischer Sicht ist dieser Überlegung hinzuzufügen, dass es Ziel des UmwStG ist, dass betriebswirtschaftlich erwünschte Umstrukturierungen der Wirtschaft nicht durch steuerrechtliche Folgen behindert werden sollen, die ohne die Regelungen des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden.²

- 4 Die **Vorschriften des UmwStG** regeln ausschließlich die steuerlichen Folgen der Umwandlung für die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer; das UmwStG ist insoweit **lex specialis**. Steuerliche Folgen für andere Steuerarten (z.B. die Umsatz-, die Grunderwerb- und die Erbschaftsteuer) regelt das UmwStG nicht.³
- 5 Auch **außerhalb des UmwStG** existieren **Regelungen**, die den ertragsteuerneutralen Reservertransfer zwischen verschiedenen Steuersubjekten ermöglichen (insbesondere § 6 Abs. 3, Abs. 5 Sätze 2 ff., § 16 Abs. 3 Sätze 3 ff. EStG, § 12 Abs. 2 KStG; vgl. dazu Rz. 83 ff., 129). Außerdem gewährt das deutsche Ertragsteuerrecht in bestimmten Fällen die Möglichkeit einer (vollumfänglichen oder teilweisen) steuerfreien Reservenrealisierung (z.B. § 8b Abs. 2 KStG oder § 3 Nr. 40 EStG; vgl. dazu Rz. 89). Auch auf die Möglichkeit der ermäßigten Besteuerung vor allem durch die sog. Abgeltungssteuer ist hinzuweisen oder auch die Übertragung stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter (§ 6b und § 20 Abs. 4a EStG, vgl. dazu Rz. 90).

B. Historische Entwicklung des UmwStG

I. Entwicklung bis zur Körperschaftsteuerreform 1977

- 6 Das **UmwStG 1934**,⁴ das nur die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften regelte (vgl. zu den auf Richterrecht basierenden Regelungen für Einbringungsvorgänge vgl. Fn. 6 auf S. 5), sah ein fast uneingeschränktes Bewertungswahlrecht der übertragenden Kapitalgesellschaft (Aufstockung bis zum Teilwert oder Abstockung bis auf null) mit ermäßigter Besteuerung eines Aufstockungsgewinns und Nichtabziehbarkeit eines durch Abstockung entstehenden Verlustes vor. Die Übernehmerin musste die von der übertragenden Kapitalgesellschaft angesetzten Werte fortführen. Ein evtl. Übernahmeertrag wurde ermäßigt besteuert, ein evtl. Übernahmeverlust war nicht abzugsfähig. Außerdem sah § 15 KStG 1934 vor, dass bei Übergang des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft im Ganzen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten die Besteuerung von stillen Reserven bei der Übertragerin unterbleiben konnte, wenn sie bei der Übernehmerin sichergestellt war.⁵

Nach dem Umwandlungssteuerrecht des DM-BilG i.d.F. des **DM-BilErgG 1950**⁶ brauchten die stillen Reserven bei der in eine Personengesellschaft umgewandelten Kapitalgesellschaft nicht realisiert zu werden und konnte bei der Übernehmerin neben der Übernahme des Vermögens der Übertragerin zu Buchwerten ein Übernahmeertrag durch Ansatz der Anteile an der Übertragerin mit den letzten Buchwerten des

1 Luckey, StuW 1979, 141 ff.; Wassermeyer, BB 1994, 1; Herlinghaus, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, S. 70. Zur ähnlichen Problematik bei unentgeltlichen Übertragungen s. Trzaskalik, DStJG Bd. 4 (1981), 145, sowie beim Tausch Wassermeyer, DStJG Bd. 7 (1984), 169. S. auch die besondere Argumentation von Flume, DB 1967, 2050.

2 BT-Drucks. 12/6885, 14.

3 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.01.

4 RGBl. I 1934, 572. S. auch die Zweite UmwStDVO, RGBl. I 1935, 354. Zu dieser Fassung des UmwStG s. z.B. R. Thiel, FS Flume, 287 f.; Schmitt, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts (noch nicht veröff.).

5 RStBl. 1934, 81. Dazu näher Schmitt, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts (noch nicht veröffentlicht).

6 BGBl. I 1950, 811.

Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft vermieden werden.¹ § 15 KStG blieb daneben für die Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften bestehen.

Nach dem **UmwStG 1957**² durfte die übertragende Kapitalgesellschaft bei der Umwandlung in eine Personengesellschaft die Buchwerte ansetzen, die Übernehmerin hatte die Werte lt. Schlussbilanz der Übertragerin zu übernehmen. Entstand ein Übernahmeertrag, so konnte die Übernehmerin diesen ermäßigt versteuern oder ihn dadurch neutralisieren, dass sie die übernommenen Buchwerte auf den Buchwert der untergehenden Beteiligung abstockte. Entstand ein Übernahmeverlust, wurden die übernommenen Buchwerte auf den Buchwert der untergehenden Beteiligung aufgestockt.³ Außerdem galt § 15 KStG für die Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften weiter.

Mit dem **UmwStG 1969**⁴ wurden in das UmwStG neben Regeln für die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften erstmals auch solche für die Umwandlung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften sowie die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft und in eine Personengesellschaft aufgenommen.⁵ Bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften konnte die übertragende Gesellschaft die Buchwerte ansetzen, woran die übernehmende Gesellschaft gebunden war. Ein eventuell entstehender Übernahmeertrag blieb unberücksichtigt (ab 1973 galt diese Regelung nur, wenn die Übernehmerin an der Übertragerin schachtelprivilegiert beteiligt war; im Übrigen wurde der Übernahmeertrag unter Zugrundelegung von Teilwerten ermittelt und ermäßigt besteuert). Und auch ein Übernahmeverlust wirkte sich nicht aus. Die Regelungen zu den Einbringungstatbeständen ähnelten bereits den heutigen Regeln.⁶ Trotz der erstmaligen Regelung auch der Umwandlung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften im UmwStG blieb die Regelung des § 15 KStG für die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften bestehen.

Im Rahmen der Körperschaftsteuerreform 1977 (Einführung des Anrechnungsverfahrens) wurde das UmwStG 1969 durch das **UmwStG 1977** ersetzt.⁷ Das Gesetz stellte sicher, dass auch bei der Umwandlung und Verschmelzung von Kapitalgesellschaften keine doppelte steuerliche Belastung des Gewinns bei der Gesellschaft und beim Anteilseigner entstand.⁸ Für die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft sah das UmwStG 1977 für die Übertragerin wahlweise den Buchwert- bzw. Teilwertansatz vor, was von der Übernehmerin zu übernehmen war. Ein sich bei der Übernehmerin ergebendes Übernahmeergebnis blieb steuerneutral. § 15 KStG wurde aufgehoben. Für die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in bzw. auf ein Personenunternehmen dagegen war der Teilwertansatz bei der Übertragerin obligatorisch, wobei der Übertragungsgewinn zwar in der Regel steuerfrei gestellt wurde, der daraus regelmäßig resultierende Übernahmeertrag aber steuerpflichtig

1 Dazu R. Thiel, FS Flume, 288 f.; Schmitt, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts (noch nicht veröff.).

2 BGBl. I 1957, 1713.

3 Dazu R. Thiel, FS Flume, 289 f.; Schmitt, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts (noch nicht veröff.).

4 BGBl. I 1969, 1163.

5 Zum UmwStG 1969 R. Thiel, FS Flume, 291 f.; Schmitt, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts (noch nicht veröff.).

6 Bis zum UmwStG 1969 hatte die Rechtsprechung im Einzelfall ertragsteuerneutrale Einbringungsvorgänge zugelassen. Vgl. z.B. BFH vom 16.12.1958 – I D 1/57, BStBl. III 1959, 30 (dazu auch BMF v. 9.2.1998, DStR 1998, 292); BFH vom 24.3.1959 – I 295/57 U, BStBl. III 1959, 289; BFH v. 8.12.1971 – I R 219/69, BStBl. II 1972, 377; BFH vom 26.1.1977 – VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283 zur Einbringung in Kapitalgesellschaften und BFH vom 3.7.1952 – IV 48/52 U, BStBl. III 1952, 256; BFH vom 21.8.1961 – I 32/61, BStBl. III 1961, 500; BFH v. 28.1.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744 zur Einbringung in Personengesellschaften.

7 BGBl. I 1976, 2461.

8 Dazu R. Thiel, FS Flume, 293 ff.; Schmitt, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts (noch nicht veröff.).

war (wohingegen ein Übernahmeverlust nicht abzugsfähig blieb). Die Einbringungs-vorschriften des UmwStG 1977 entsprachen denen des UmwStG 1969.

II. Vom UmwStG 1995 bis zur Unternehmensteuerreform 2001

- 9 Die **Kritik am UmwStG 1977** bezog sich vor allem auf drei Bereiche: Zum einen war die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in bzw. auf Personengesellschaften nicht ertragsteuerneutral möglich. Bei der übertragenden Kapitalgesellschaft vorhandene stille Reserven waren zwingend aufzudecken (Teilwertansatz). Der Übertragungsgewinn war zwar in der Regel steuerfrei. Bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft waren die bei der Übertragerin aufgedeckten stillen Reserven aber als Übernahmeertrag zu besteuern. Es bestand mithin eine „steuerliche Einbahnstraße“. Sie führte ohne Steuerbelastung in die Kapitalgesellschaft hinein, aber nicht ohne Steuerbelastung wieder heraus.¹ Zum zweiten fehlte eine gesetzliche Regelung für ertragsteuerneutrale Spaltungen. Lediglich aus Billigkeitsgründen ließ die Finanzverwaltung für bestimmte Spaltungsvorgänge die Ertragsteuerneutralität zu (sog. Spaltungserlass).² Und zum dritten war die Verschmelzung einer Kapital- auf eine andere Kapitalgesellschaft zwar ohne Aufdeckung der stillen Reserven möglich. Bestehende Verlustvorträge gingen aber nicht auf die andere Kapitalgesellschaft über.
- 10 Vor diesem Hintergrund sowie deshalb, weil auch das UmwG zu dieser Zeit grundlegend neu konzipiert wurde, erfuhr das UmwStG in 1995 eine grundlegende Neugestaltung.³ Sehr viel umfassender als zuvor wurde steuerlich die Möglichkeit eröffnet, Umwandlungen ertragsteuerneutral vorzunehmen. Insbesondere beseitigte das **UmwStG 1995** die bis dahin bestehende „Umwandlungsbremse“ betr. die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in bzw. auf ein Personenunternehmen. Derartige Umwandlungen waren nun nicht nur im Grundsatz ertragsteuerneutral durchführbar (im Einzelfall allerdings mit Steuerbelastungskonsequenzen für einen Übernahmeertrag); ein Übernahmeverlust führte sogar zu einem steuerbilanziellen Step-up der übernommenen Wirtschaftsgüter (sog. Umwandlungsmodell).⁴ Außerdem führte das UmwStG 1995 vor allem erstmalig eine gesetzliche Regelung für eine steuerneutrale Spaltung von Kapitalgesellschaften ein.⁵ Und: Das Gesetz gewährte in Abweichung vom früheren Recht auch den Übergang eines nicht ausgenutzten verbleibenden Verlustabzugs von der übertragenden auf die übernehmende Kapitalgesellschaft.⁶ Auf der Grundlage des UmwStG 1995 veröffentlichte die Finanzverwaltung einen umfassenden UmwSt-Erlass.⁷
- 11 In den Folgejahren wurden dann allerdings vor allem durch das **UmwStG**⁸ und das **StEntG 1999/2000/2002**⁹ die durch das UmwStG 1995 eingeführten Erleichterungen partiell wieder zurückgenommen bzw. ihre Inanspruchnahme erschwert. Insbesondere wurde der Verlustvortragsübergang bei der Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften gem. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. und die Nutzbarkeit von Übernahmeverlusten bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in bzw. auf Personenunternehmen gem. § 4 Abs. 6 UmwStG a.F. von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig gemacht.

1 S. dazu z.B. *Herzig*, StuW 1988, 342.

2 BMF v. 9.1.1992, BStBl. I 1992, 47.

3 BGBl. I 1994, 3267. S. dazu z.B. *Schaumburg/Rödger*, UmwG/UmwStG, Köln 1995. Vorher war bereits durch das StÄndG v. 29.2.1992 (BGBl. I 1992, 297) im Einbringungsteil des UmwStG die EU-Fusionsrichtlinie (RL (EWG) Nr. 90/434 v. 23.7.1990, ABl. EG Nr. L 225, 1) umgesetzt worden.

4 Erstmals dazu *Rödger/Hötzel*, FR 1994, 285. S. auch *Rödger*, StbKongrRep 1996, 145 ff.

5 S. dazu z.B. *Herzig/Förster*, DB 1995, 338.

6 Dazu s. z.B. *Kröner*, GmbHR 1996, 256.

7 BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268.

8 BGBl. I 2001, 3858; s. dazu z.B. *Füger/Rieger*, DStR 1997, 1427; DStR 1998, 64; *Wochinger/Rödger*, FR 1998, 129.

9 BGBl. I 1999, 402.

Mit dem **StSenkG** v. 23.10.2000¹ erfolgte dann in Folge des körperschaftsteuerlichen Systemwechsels zum Halbeinkünfteverfahren ein weiterer gravierender Einschnitt. Danach waren bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften auf bzw. in Personenunternehmen Übernahmeverluste steuerlich nicht mehr nutzbar, und Übernahmegewinne blieben wie Dividenden ganz oder hälftig außer Ansatz.² 12

III. Das SEStEG

Den vorläufig letzten sehr gewichtigen Wendepunkt in der historischen Entwicklung des UmwStG bildete das sog. **SEStEG** (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften) vom 7.12.2006, das am 12.12.2006 im Bundesgesetzblatt verkündet worden ist und das UmwStG insgesamt neu gefasst hat.³ Ziel des SEStEG war insbesondere die Anpassung der steuerlichen Vorschriften an die EU-rechtlichen Vorgaben, die vor allem mit der Rechtsform der SE und der dadurch ausgelösten Richtlinie zur Änderung der FRL vom 17.2.2005⁴ zusammenhiengen, aber auch darüber hinaus auf Grund der Rechtsprechung des EuGH und der umwandlungsrechtlichen Weiterentwicklung umzusetzen waren. Dementsprechend enthielt das SEStEG vor allem gravierende steuerrechtliche Neuregelungen für Vorgänge mit grenzüberschreitendem Bezug. Das UmwStG wurde durch das SEStEG europäisiert. 13

Bis zum SEStEG erfasste das UmwStG ganz überwiegend nur inländische Umwandlungsvorgänge (mit der Ausnahme insbesondere des § 23 UmwStG a.F. für bestimmte Einbringungsvorgänge innerhalb der EU). Vor diesem Hintergrund bestand ein rechtlicher **Regelungszwang zur Europäisierung des Anwendungsbereichs des UmwStG** schon wegen der seit dem 8.10.2004 möglichen grenzüberschreitenden Verschmelzung zu einer SE. Eine Pflicht zur Realisierung der stillen Reserven in diesen Fällen war seit dem 1.1.2006 nicht mehr mit EU-Recht vereinbar, da nach der Richtlinie zur Änderung der FRL unter bestimmten Voraussetzungen ab diesem Zeitpunkt Ertragsteuernneutralität auf Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene zu gewährleisten war. Auch die EuGH-Rechtsprechung zum Steuer- und Gesellschaftsrecht (vor allem die Entscheidungen „de Lasteyrie du Saillant“,⁵ „N“,⁶ „X und Y“⁷ und „Sevic Systems“⁸) und die anstehende Regelung der grenzüberschreitenden Verschmelzung von Kapitalgesellschaften innerhalb der EU durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes⁹ führten letztlich zu der Notwendigkeit einer Europäisierung des UmwStG.

Das SEStEG hat diesen Vorgaben durch die **Erweiterung des Anwendungsbereichs des UmwStG** Rechnung getragen. Dabei ist es nur zu einer Europäisierung, nicht auch – wie ursprünglich in ersten internen Entwürfen des BMF erwogen – zu einer Globalisierung des UmwStG gekommen. Nur § 24 UmwStG gilt global. Damit bleiben im UmwStG für außereuropäische Umwandlungen große Lücken. Für Drittstaatenverschmelzungen von Kapitalgesellschaften mit Inlandsvermögen bzw. inländischen Anteilseignern wird unter bestimmten Voraussetzungen durch die das UmwStG ergänzende Regelung des § 12 Abs. 2 KStG Ertragsteuernneutralität ermög- 14

1 BGBl. I 2000, 1433.

2 S. dazu z.B. *Hey*, GmbHR 2001, 993; *J. Thiel*, FS Widmann, 567. Generell zum Stand des Umwandlungssteuerrechts nach dem StSenkG s. auch z.B. *Herzig*, DB 2000, 2236.

3 BGBl. I 2006, 2782. Der Gesetzesbeschluss des Bundestags (BR-Drucks. 836/06) und die Zustimmung des Bundesrats (BR-Drucks. 836/06) erfolgten auf Grund der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestags (BT-Drucks. 16/3315 mit Bericht in BT-Drucks. 16/3369), die erhebliche Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf (BT-Drucks. 16/2710) enthielt.

4 Richtlinie 2005/19/EG vom 17.2.2005, ABl. EU Nr. L 58, 19.

5 EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, FR 2004, 659 = DStR 2004, 551.

6 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, FR 2006, 1128 = DStR 2006, 1691.

7 EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, FR 2003, 84 m. Anm. *Schnitger* = DStRE 2003, 400.

8 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-411/03, DStR 2006, 49.

9 Umgesetzt in BGBl. I 2007, 542.

licht (vgl. dazu Rz. 129). Ansonsten helfen einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Regelungen bei Drittstaatenumwandlungen nur im Einzelfall (vgl. dazu Rz. 124 ff.).

Die Neuregelung des UmwStG durch das SEStEG hat allerdings auch **für inländische Umwandlungsvorgänge zu bedeutsamen Veränderungen** der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen geführt. So ist der Verlustvortragsübergang bei der Umwandlung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften gestrichen worden, die Übernahme-gewinnbesteuerung wurde geändert, und die Sperrfriskonzeption bei Einbringungen wurde völlig neu gefasst.¹

IV. Von der Unternehmensteuerreform 2008 bis zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz

- 15 Die Fassung des UmwStG nach dem SEStEG wurde in der Folgezeit mehrfach punktuell geändert:

Das **Unternehmensteuerreformgesetz 2008**² ergänzte an verschiedenen Stellen (§§ 4 Abs. 2 Satz 2, 15 Abs. 3, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG) das UmwStG mit Blick auf das neue Institut des Zinsvortrags im Rahmen der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG).

Das **Jahressteuergesetz 2008**³ hob wegen der Neuregelung des § 38 KStG den § 10 UmwStG (der seit dem nur noch in bestimmten Übergangsfällen anwendbar ist) auf und formulierte mit Blick auf das BFH-Urteil v. 20.11.2006⁴ § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG neu.

Das **Jahressteuergesetz 2009**⁵ ergänzte einen neuen § 2 Abs. 4 UmwStG, weil der Gesetzgeber bestimmte Gestaltungsmaßnahmen mit Blick auf die neue Norm des § 8c KStG bei schädlichen Beteiligungserwerben als problematisch ansah. Die Entwicklung des Halbeinkünfte- zum Teileinkünfteverfahren wurde nachvollzogen. Und es wurden bestimmte Defizite in der Formulierung des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG und des § 23 Abs. 1 S. 1 UmwStG beseitigt.

Das **Wachstumsbeschleunigungsgesetz**⁶ schließlich änderte die §§ 2 Abs. 4 Satz 1, 4 Abs. 2 Satz 2, 15 Abs. 3 und 20 Abs. 9 UmwStG wegen des im Rahmen der Zinsschranke neu eingeführten EBITDA-Vortrags.

V. Der UmwSt-Erlass 2011

- 16 Nahezu fünf Jahre nach dem Wirksamwerden des UmwStG in der Fassung des SEStEG⁷ hat die Finanzverwaltung mit dem neuen **UmwSt-Erlass 2011** zu wichtigen Fragen des UmwStG Stellung genommen.⁸ In dem für die Praxis außerordentlich bedeutsamen Erlass sind nicht nur die aufgrund des SEStEG entstandenen neuen Fragestellungen erstmals aus Sicht der Verwaltung beantwortet worden. Die Finanzverwaltung hat vielmehr auch davon unabhängig eine Vielzahl von für die Praxis wichtigen Fragestellungen zum Teil neu und der Tendenz nach meist restriktiver als bisher beantwortet⁹ (exemplarisch sei insoweit auf das überraschend enge Verständnis des Teilbetriebsbegriffs, auf die durchgängige Wertung von Umwandlungen als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge und auf die Behandlung von stillen Lasten bei Umwandlungsvorgängen hingewiesen). Der UmwSt-Erlass 2011 hatte eine lange und durchaus wechselhafte Genese (auf Ergebnissen der eingesetzten Bund-Länder-Arbeitsgruppen aufsetzend folgten verschiedene (Entwurfs-) Fassungen im Laufe des

1 Zum UmwStG i.d.F. des SEStEG s. z.B. im Überblick *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 und IStR 2007, 22; *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2704 und 2763; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1525 und DStR 2007, 369; *Schäfer u.a.*, BB Beilage 8/2006.

2 BGBl. I 2007, 1912.

3 BGBl. I 2007, 3150.

4 BFH v. 20.11.2006 – VIII R 47/05, BStBl. II 2008, 69 = FR 2007, 603 m. Anm. *Kempermann*.

5 BGBl. I 2008, 2794.

6 BGBl. I 2009, 3950.

7 BGBl. I 2006, 2782.

8 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314.

9 Zum UmwSt-Erlass 2011 s. z.B. *FGS/BDI*, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Bonn 2012; *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, Köln 2012.

Jahres 2011 (Entwurfssfassung vom 16.2.2011, vom 2.5.2011 [Verbandsanhörungsversion] und vom 9.9.2011) sowie dann schließlich die Letztfassung vom 11.11.2011).

VI. Das Streubesitzdividendengesetz

Im Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechts- 17
sache C-284/09, dem sog. Streubesitzdividendengesetz¹, wurde die im Jahressteuer-
gesetz 2009 vorgenommene Änderung des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auch in § 24
Abs. 5 Satz 1 UmwStG nachvollzogen.²

VII. Das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

Um bestimmte Gestaltungsmodelle einzudämmen, die auf die Verrechnung von 17a
im Rückwirkungszeitraum einer Umwandlung bei der Übertragerin erzielten Gewin-
nen mit Verlusten resp. Verlustvorträgen der Übernehmerin abzielen, werden durch
das AmtshilfeRL-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 dem § 2 Abs. 4 UmwStG neue Sät-
ze 3 bis 6 angefügt.³

C. Gesellschaftsrechtliche Umwandlungsmöglichkeiten und UmwStG

I. Inländische Umwandlungsmöglichkeiten nach dem und außerhalb des UmwG

1. Umwandlungsmöglichkeiten nach dem UmwG

§ 1 Abs. 1 UmwG zählt die vier Umwandlungsmöglichkeiten des Umwandlungs- 18
gesetzes abschließend auf, die Verschmelzung (§§ 2 ff. UmwG), die Spaltung (§§ 123 ff.
UmwG), die Vermögensübertragung (§§ 174 ff. UmwG) und den Formwechsel
(§§ 190 ff. UmwG). Das Umwandlungsgesetz beinhaltet damit zwei grundsätzlich ver-
schiedene Arten von Umwandlungen, solche mit einer Übertragung von Vermögen
und solche ohne jede Vermögensübertragung.

Bei der **Verschmelzung** geht das gesamte Vermögen von einem (bzw. mehreren) 19
Rechtsträger(n) als Ganzes auf einen anderen, bereits bestehenden (Verschmelzung
durch Aufnahme) oder neu gegründeten (Verschmelzung durch Neugründung)
Rechtsträger über. Der Vermögensübergang erfolgt im Wege der Gesamtrechtsnach-
folge. Der übertragende Rechtsträger erlischt, ohne abgewickelt zu werden. Die An-
teilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers werden Anteilsinhaber des überneh-
menden Rechtsträgers, soweit nicht der übernehmende Rechtsträger ohnehin
Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers ist (wobei auch in anderen Sonder-
fällen der Verschmelzung die Anteilsgewährung unterbleiben kann).^{4,5} An der Ver-
schmelzung können Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften,
Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, eingetragene Vereine, genos-
senschaftliche Prüfungsverbände, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, wirt-
schaftliche Vereine (nur als übertragende Rechtsträger) und der Alleingesellschafter
einer Kapitalgesellschaft (nur als übernehmender Rechtsträger) beteiligt sein.⁶

1 BGBl. I 2013, 561.

2 Die Einführung eines § 27 Abs. 11 UmwStG betrifft die erstmalige Anwendung des § 8b Abs. 4
KStG n.F. in bestimmten Umwandlungsfällen.

3 BGBl. I 2013, 1809. Zur erstmaligen Anwendung (grds. für Umwandlungsanmeldungen ab
dem 7.6.2013) s. § 27 Abs. 12 UmwStG.

4 S. neben § 54 Abs. 1 Satz 1 und 2 UmwG auch § 54 Abs. 1 Satz 3 UmwG.

5 Seit dem 15.7.2011 erlaubt § 62 Abs. 5 UmwG in besonderen Fällen auch einen sog. verschmel-
zungsrechtlichen Squeeze-out von Minderheitsaktionären.

6 S. § 3 UmwG sowie BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.10.

auf von	PershG/ PartG	GmbH	AG	KGaA	eG	eV/ wirtsch. Verein	gen. Prüfungs- verband	VVaG	nat. Person
PershG/ PartG	§§ 2–38 §§ 39–45	§§ 2–38 §§ 39–45 §§ 46–59	§§ 2–38 §§ 39–45 §§ 60–77	§§ 2–38 §§ 39–45 § 78	§§ 2–38 §§ 39–45 §§ 79–98	– (§ 99 Ab- satz 2)	– (§ 105)	– (§ 109)	– (§ 3 Absatz 2 Nr. 1)
GmbH inkl. UG	§§ 2–38 §§ 39–45 §§ 46–59	§§ 2–38 §§ 46–59	§§ 2–38 §§ 46–59 §§ 60–77	§§ 2–38 §§ 46–59 § 78	§§ 2–38 §§ 46–59 §§ 79–98	– (§ 99 Ab- satz 2)	– (§ 105)	– (§ 109)	¹ §§ 2–38 §§ 46–59 §§ 120–122
AG	§§ 2–38 §§ 39–45 §§ 60–77	§§ 2–38 §§ 46–59 §§ 60–77	² §§ 2–38 §§ 60–77	§§ 2–38 §§ 60–77 § 78	§§ 2–38 §§ 60–77 §§ 79–98	– (§ 99 Ab- satz 2)	– (§ 105)	– (§ 109)	³ §§ 2–38 §§ 60–77 §§ 120–122
KGaA	§§ 2–38 §§ 39–45 § 78	§§ 2–38 §§ 46–59 § 78	§§ 2–38 §§ 60–77 § 78	§§ 2–38 § 78	§§ 2–38 § 78 §§ 79–98	– (§ 99 Ab- satz 2)	– (§ 105)	– (§ 109)	⁴ §§ 2–38 § 78 §§ 120–122
eG	§§ 2–38 §§ 39–45 §§ 79–98	§§ 2–38 §§ 46–59 §§ 79–98	§§ 2–38 §§ 60–77 §§ 79–98	§§ 2–38 §§ 60–77 §§ 79–98	§§ 2–38 §§ 79–98	– (§ 99 Ab- satz 2)	– (§ 105)	– (§ 109)	– (§ 3 Absatz 2 Nr. 1)
eV/ wirtsch. Verein	§§ 2–38 §§ 39–45 §§ 99–104a	§§ 2–38 §§ 46–59 §§ 99–104a	§§ 2–38 §§ 60–77 §§ 99–104a	§§ 2–38 § 78 §§ 99–104a	§§ 2–38 §§ 79–98 §§ 99–104a	§§ 2–38 §§ 99–104a	⁵ §§ 2–38 §§ 99–104a §§ 105–108	– (§ 109)	– (§ 3 Absatz 2 Nr. 1)
gen. Prü- fungs- verband	– (§ 105)	– (§ 105)	– (§ 105)	– (§ 105)	– (§ 105)	– (§ 105)	⁶ §§ 2–38 §§ 105–108	– (§ 105)	– (§ 3 Absatz 2 Nr. 1)
VVaG	– (§ 109)	– (§ 109)	⁷ §§ 2–38 §§ 60–77 §§ 109–113	– (§ 109)	– (§ 109)	– (§ 109)	– (§ 109)	§§ 2–38 §§ 109–119	– (§ 3 Absatz 2 Nr. 1)
nat. Person	–	–	–	–	–	–	–	–	–

- 20 Eine **Spaltung** wird im UmwG in drei Formen zugelassen. Bei der **Aufspaltung** wird das gesamte Vermögen des Rechtsträgers unter Auflösung ohne Abwicklung übertragen. Im Wege der Sonderrechtsnachfolge (partiellen Gesamtrechtsnachfolge) gehen die Vermögensteile als Gesamtheit auf mindestens zwei andere, bereits bestehende (Aufspaltung zur Aufnahme) oder neu gegründete (Aufspaltung durch Neugründung) Rechtsträger über. Die Anteilsinhaber des sich aufspaltenden Rechtsträgers werden an den übernehmenden Rechtsträgern beteiligt, soweit der übernehmende Rechtsträger nicht ohnehin Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers ist.⁸ Bei der **Ab-spaltung** bleibt der übertragende Rechtsträger bestehen und überträgt im Wege der Sonderrechtsnachfolge Vermögensteile auf einen oder mehrere andere, bereits bestehende (Abspaltung zur Aufnahme) oder neu gegründete (Abspaltung zur Neugründung) Rechtsträger. Die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers werden auch Anteilsinhaber des übernehmenden Rechtsträgers bzw. der übernehmenden Rechtsträger, soweit der übernehmende Rechtsträger nicht ohnehin Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers ist.⁹ Bei den Sonderfällen der **nichtverhältnismä-ßigen Aufspaltung oder Abspaltung** werden die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers nicht im gleichen Verhältnis an den übernehmenden Rechtsträgern beteiligt.¹⁰ Bei der **Ausgliederung** werden Vermögensteile des übertragenden Rechts-

1 Natürliche Person muss Alleingesellschafter des übertragenden Rechtsträgers sein.

2 Verschmelzung zur Gründung einer SE nach Art. 2 Abs. 1, Art. 17 bis 31 SE-VO.

3 Natürliche Person muss Alleingesellschafter des übertragenden Rechtsträgers sein.

4 Natürliche Person muss Alleingesellschafter des übertragenden Rechtsträgers sein.

5 Vorgang ist nur unter den Voraussetzungen des § 105 Satz 2 UmwG möglich.

6 Vorgang ist nur zur Aufnahme durch einen übernehmenden Rechtsträger möglich.

7 Vorgang ist nur möglich, wenn der aufnehmende Rechtsträger eine Versicherungs-AG ist.

8 Auch hier – wie bei der Verschmelzung – Hinweis auf weitere Sonderfälle ohne Anteilsgewährung.

9 Auch hier – wie bei der Verschmelzung – Hinweis auf weitere Sonderfälle ohne Anteilsgewährung.

10 Genauer: „Verhältnismäßig“ ist eine Spaltung dann, wenn die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers in Bezug auf den übertragenen Vermögensteil ihre bisherigen Betei-

trägers im Wege der Sonderrechtsnachfolge übertragen, und der übertragende Rechtsträger erhält als Gegenleistung für das übertragene Vermögen Anteile am übernehmenden Rechtsträger. Der Kreis der spaltungsfähigen Rechtsträger entspricht grundsätzlich dem bei der Verschmelzung (s. dazu Rz. 19); die Ausgliederung ist allerdings auch für Einzelkaufleute, Stiftungen und Gebietskörperschaften als übertragende Rechtsträger möglich.¹

von	auf PersHG/ PartG	GmbH	AG/ KGaA	eG	eV	gen. Prüfungs- verband	VVaG
PersHG/ PartG	§§ 123–137	§§ 123–137 §§ 138–140	§§ 123–137 §§ 141–146	§§ 123–137 §§ 147–148	– (§ 149 Abs. 2)	§§ 123–137	– (§ 151)
GmbH inkl. UG	§§ 123–137 §§ 138–140	§§ 123–137 §§ 138–140	§§ 123–137 §§ 138–140 §§ 141–146	§§ 123–137 §§ 138–140 §§ 147–148	– (§ 149 Abs. 2)	§§ 123–137 §§ 138–140	– (§ 151)
AG/ KGaA	§§ 123–137 §§ 141–146	§§ 123–137 §§ 138–140 §§ 141–146	§§ 123–137 §§ 141–146	§§ 123–137 §§ 141–146 §§ 147–148	– (§ 149 Abs. 2)	§§ 123–137	– (§ 151)
eG	§§ 123–137 §§ 147–148	§§ 123–137 §§ 138–140 §§ 147–148	§§ 123–137 §§ 141–146 §§ 147–148	§§ 123–137 §§ 147–148	– (§ 149 Abs. 2)	§§ 123–137	– (§ 151)
eV/ wirtsch. Verein	§§ 123–137 § 149	§§ 123–137 §§ 138–140 § 149 Abs. 1	§§ 123–137 §§ 141–146 § 149 Abs. 1	§§ 123–137 §§ 147–149	¹ §§ 123–137 § 149 Abs. 2	§§ 123–137 §§ 138–140 § 149 Abs. 1	– (§ 151)
gen. Prüfungs- verband	– (§ 150)	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 138–140 § 150	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 141–146 § 150	– (§ 150)	– (§ 150)	² §§ 123–137 § 150	– (§ 150)
VVaG	– (§ 151)	nur Ausgliederung, wenn keine Übertragung von Vers.-Verträgen §§ 123–137 §§ 138–140 § 151	Auf-/Abspaltung nur auf Vers.-AG; Ausgliederung nur, wenn keine Übertragung von Vers.-Verträgen §§ 123–135 §§ 141–146 § 151	– (§ 151)	– (§ 151)	– (§ 151)	nur Auf-/Abspaltung §§ 123–135 §§ 141–146 § 151
Einzelkaufmann	nur Ausgliederung auf PersHG ² §§ 123–137 §§ 152–160	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 138–140 §§ 152–160	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 141–146 §§ 152–160	nur Ausgliederung ² §§ 123–137 §§ 147–148 §§ 152–160	– (§ 152)	– (§ 152)	– (§ 152)
Stiftungen	nur Ausgliederung auf PersHG ² §§ 123–137 §§ 161–167	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 138–140 §§ 161–167	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 141–146 §§ 161–167	– (§ 161)	– (§ 161)	– (§ 161)	– (§ 161)
Gebietskörpersch.	nur Ausgliederung auf PersHG ² §§ 123–137 §§ 168–173	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 138–140 §§ 168–173	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 141–146 §§ 168–173	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 147–148 §§ 168–173	– (§ 168)	– (§ 168)	– (§ 168)

ligungsquoten wahren (§ 128 Satz 2 UmwG). Bei einer nichtverhältnismäßigen Spaltung können im Zuge einer Spaltung auch die Anteile am übertragenden Rechtsträger neu zugeordnet werden.

¹ S. § 124 UmwG sowie BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.17.

² Nur e.V. als übertragender Rechtsträger.

³ Vorgang ist nur zur Aufnahme durch einen übernehmenden Rechtsträger möglich.

- 21 Die **Vermögensübertragung** kann als Vollübertragung oder als Teilübertragung erfolgen. Sie erfolgt ebenfalls im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (und führt bei der Vollübertragung zu einer Auflösung ohne Abwicklung), unterscheidet sich von der Verschmelzung bzw. Spaltung aber dadurch, dass die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers (bzw. der übertragende Rechtsträger selbst) nicht an dem übernehmenden Rechtsträger beteiligt werden. Vielmehr erhalten diese eine Gegenleistung anderer Art, in aller Regel eine Barleistung. Außerdem ist der Kreis möglicher beteiligter Rechtsträger sehr begrenzt. Übertragerin können nur sein eine Kapitalgesellschaft, eine Versicherungs-AG, ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein öffentlich-rechtliches Versicherungsunternehmen, Übernehmerin nur die öffentliche Hand, ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, ein öffentlich-rechtliches Versicherungsunternehmen oder eine Versicherungs-AG.¹

von	auf	Öffentliche Hand	VVaG	öffentl.-rechtl. Vers.-Unternehmen	Vers.-AG
GmbH					
Vollübertragung		§ 175 Nr. 1, § 176	–	–	–
Teilübertragung		§ 175 Nr. 1, § 177	–	–	–
AG/KGaA					
Vollübertragung		§ 175 Nr. 1, § 176	–	–	–
Teilübertragung		§ 175 Nr. 1, § 177	–	–	–
Vers.-AG					
Vollübertragung	–	–	§ 175 Nr. 2 Buchstabe a, § 178	§ 175 Nr. 2 Buchstabe a, § 178	–
Teilübertragung	–	–	§ 175 Nr. 2 Buchstabe a, § 179	§ 175 Nr. 2 Buchstabe a, § 179	–
VVaG					
Vollübertragung	–	–	–	§ 175 Nr. 2 Buchstabe b, §§ 180–183, §§ 185–187	§ 175 Nr. 2 Buchstabe b, §§ 180–183, §§ 185–187
Teilübertragung	–	–	–	§ 175 Nr. 2 Buchstabe b, §§ 184–187	§ 175 Nr. 2 Buchstabe b, §§ 184–187
öffentl.-rechtl. Vers.-Unternehmen					
Vollübertragung	–	–	§ 175 Nr. 2 Buchstabe c, § 188	–	§ 175 Nr. 2 Buchstabe c, § 188
Teilübertragung	–	–	§ 175 Nr. 2 Buchstabe c, § 189	–	§ 175 Nr. 2 Buchstabe c, § 189

- 22 Beim **Formwechsel** bleibt die Identität des Rechtsträgers unberührt, allein seine äußere Form ändert sich. Eine Vermögensübertragung findet nicht statt. Der Kreis der Anteilseigner bleibt grds. unverändert.² Formwechselnde Rechtsträger können sein die Personenhandelsgesellschaft, die Partnerschaftsgesellschaft, die Kapitalgesellschaft, die eingetragene Genossenschaft, der rechtsfähige Verein, der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit sowie Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts. Zulässige neue Rechtsformen können sein die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die Personenhandelsgesellschaft, die Partnerschaftsgesellschaft, die Kapitalgesellschaft und die eingetragene Genossenschaft.³

1 S. § 175 UmwG sowie BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.19.

2 S. aber auch BGH v. 9.5.2005 – II Z R 29/03, BGH v. 9.5.2005 – II ZR 29/03, DStR 2005, 1539.

3 S. § 191 UmwG sowie BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.12.

von	auf	GbR	PershG	PartG	GmbH	AG	KGaA	eG
PershG/ PartG		§ 190 Abs. 2, § 191 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 1 Abs. 2	§ 190 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 2	§ 190 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 2	§§ 190–213 §§ 214–225	§§ 190–213 §§ 214–225	§§ 190–213 §§ 214–225	§§ 190–213 §§ 214–225
GmbH inkl. UG		§§ 190–213 § 226 §§ 228–237	§§ 190–213 § 226 §§ 228–237	§§ 190–213 § 226 §§ 228–237	¹ –	§§ 190–213 § 226 §§ 238–250	§§ 190–213 § 226 §§ 238–250	§§ 190–213 § 226 §§ 251–257
AG		§§ 190–213 § 226 §§ 228–237	§§ 190–213 § 226 §§ 228–237	§§ 190–213 § 226 §§ 228–237	§§ 190–213 § 226 §§ 238–250	² –	§§ 190–213 § 226 §§ 238–250	§§ 190–213 § 226 §§ 251–257
KGaA		§§ 190–213 §§ 226–237	§§ 190–213 §§ 226–237	§§ 190–213 §§ 226–237	§§ 190–213 §§ 226–227 §§ 238–250	§§ 190–213 §§ 226–227 §§ 238–250	–	§§ 190–213 §§ 226–227 §§ 251–257
eG		–	–	–	§§ 190–213 §§ 258–271	§§ 190–213 §§ 258–271	§§ 190–213 §§ 258–271	–
eV/ wirtsch. Verein		–	–	–	§§ 190–213 §§ 272–282	§§ 190–213 §§ 272–282	§§ 190–213 §§ 272–282	§§ 190–213 § 272 §§ 283–290
VVaG		–	–	–	–	³ §§ 190–213 §§ 291–300	–	–
Körpersch./ Anstalt des öff. Rechts		–	–	–	§§ 190–213 §§ 301–303	§§ 190–213 §§ 301–303	§§ 190–213 §§ 301–303	–

Eine Umwandlung setzt grds. zwingend ein **Rechtsgeschäft der beteiligten Rechtsträger⁴** und die zustimmende **Beschlussfassung der Anteilshaber** über die Umwandlung (ggf. über den Umwandlungsvertrag) voraus. Die Beschlussfassung wird grundsätzlich durch einen Bericht der Leitungsorgane und einen Bericht der Umwandlungsprüfer vorbereitet. Der Beschluss der Anteilshaber ist notariell zu beurkunden. Die Wirksamkeit des Umwandlungsbeschlusses kann gerichtlich geprüft werden. Die Prüfung der Angemessenheit des Umtauschverhältnisses bzw. eines Barabfindungsangebots kann grds. nur in einem gerichtlichen Spruchverfahren erfolgen. 23

Nach der Anmeldung der Umwandlung zur Eintragung in das zuständige Handels-, Partnerschafts-, Genossenschafts- oder Vereinsregister wird die Umwandlung durch **Eintragung in das zuständige Register** wirksam. Es treten die für die einzelnen Umwandlungsarten beschriebenen Rechtsfolgen ein. Etwaige Mängel werden durch die Registereintragung geheilt.

2. Umwandlungsmöglichkeiten außerhalb des UmwG

Die vom UmwG eröffneten Möglichkeiten der Umwandlung treten neben die **nach allgemeinem Zivil- und Handelsrecht möglichen Methoden**, die Vereinigung oder Teilung von Rechtsträgern oder deren Rechtsformwechsel herbeizuführen. 24

So findet ein „**identitätswahrender gesetzlicher Formwechsel**“ zwischen den Rechtsformen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft auf Grund des handelsrechtlichen Rechtsformzwangs unabhängig vom UmwG durch Veränderung der Aktivitäten der Gesellschaft oder der Haftungsbeschränkung für einzelne Personengesellschafter statt.⁵ Zu einer Rechtsnachfolge in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft kann es 25

¹ Die „Umwandlung“ einer UG in eine GmbH ist ein Firmen- und kein Formwechsel (§ 5a Abs. 5 GmbHG).

² Formwechsel einer AG in eine SE nach Art. 2 Abs. 4, 37 SE-VO.

³ Nur große VVaG; zum Vorliegen eines kleinen VVaG s. § 53 VAG.

⁴ Verschmelzungsvertrag, Spaltungsvertrag, bei Spaltung zur Neugründung Spaltungsplan. Derartige ist indessen nicht nötig beim Formwechsel.

⁵ Es ist auch auf den identitätswahrenden Wechsel von einer GbR in eine Partnerschaftsgesellschaft und umgekehrt hinzuweisen.

auch außerhalb des UmwG nach normalem Personengesellschaftsrecht kommen, wenn die Personengesellschaft erlischt, weil alle ihre Gesellschafter bis auf einen aus der Personengesellschaft ausscheiden (Anwachsung). Auch eine Realteilung einer Personenhandelsgesellschaft ist nach normalem Personengesellschaftsrecht denkbar.

- 26 Für die Praxis wesentlich ist überdies, dass **Übertragungen** von Vermögen auf eine Kapital- oder Personengesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an dieser auch **im Wege der Einzelrechtsnachfolge** qua Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung möglich sind. Diese Vorgänge sind ihrer Struktur nach den Ausgliederungen nach UmwG vergleichbar. Die Übertragung erfolgt lediglich im Wege der Einzelrechtsnachfolge, nicht der Sonderrechtsnachfolge. Auch sind im Wege der Einzelrechtsnachfolge „unentgeltliche“ Übertragungen auf Kapital- und Personengesellschaften möglich, die die bereits bestehende Gesellschafterstellung der Übertragerin verstärken, sowie ganz normal entgeltliche Übertragungen.
- 27 Schließlich kann ein **Rechtsträger** auch **aufgelöst** und sein Vermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf die Gesellschafter oder einen anderen neuen oder bereits bestehenden Rechtsträger übertragen werden.
- 28–30 Einstweilen frei

II. Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen

1. UmwG und europarechtliche Grundfreiheiten

- 31 § 1 Abs. 1 UmwG beschränkt die Anwendbarkeit des UmwG grds. auf „Rechtsträger mit Sitz im Inland“, wobei es grds. auf den statutarischen Sitz (nicht: auf den Verwaltungssitz) ankommt.¹ D.h., dass nach § 1 Abs. 1 UmwG grds. nur **Rechtsträger mit Satzungssitz im Inland** an Umwandlungen i.S.d. UmwG teilnehmen können.²
- Zwar ist diese Begrenzung schon durch die §§ 122a ff. UmwG aufgebrochen; diese erlauben ausdrücklich auch Verschmelzungen deutscher Kapitalgesellschaften mit Kapitalgesellschaften anderer EU/EWR-Staaten (s. Rz. 34 f.). Und auch wegen der EuGH-Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit (Rz. 32 f.) hat sich heute eine **europarechtskonforme Auslegung des § 1 UmwG** durchgesetzt, wonach Umwandlungen unter Beteiligung ausländischer Rechtsträger aus dem EU/EWR-Raum nicht per se verboten sind, sondern nur nicht positiv geregelt und nach Maßgabe der Niederlassungsfreiheit gegebenenfalls möglich sind. Mangels jeder näheren Regelung sind diese Überlegungen außerhalb der in §§ 122a ff. UmwG geregelten Fälle jedoch bisher nur begrenzt praxistauglich.
- 32 Insbesondere hatte in der Entscheidung „**Sevic**“³ der EuGH für die Beschränkung des § 1 Abs. 1 UmwG auf Rechtsträger mit Sitz im Inland festgestellt, dass jedenfalls die fehlende Zulässigkeit einer grenzüberschreitenden Hereinverschmelzung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43, 48 EG (nun: Art. 49, 54 AEUV) darstellte. Diese Entscheidung dürfte auch auf andere Formen der Hereinumwandlung anwendbar sein. Indessen ist nach wie vor unklar, wie man eine solche Hereinumwandlung außerhalb der in §§ 122a ff. UmwG geregelten Fälle praktisch umsetzen soll und ob die EuGH-Entscheidung in Sachen „Sevic“ auch auf Hinausverschmelzungen und andere Formen der Hinausumwandlung übertragen werden kann (zu §§ 122a ff. UmwG s. Rz. 34 f.; zu den besonderen Regelungen betr. die SE vgl. Rz. 36 ff.).
- 33 Von Bedeutung ist es in diesem Zusammenhang auch, dass nach deutschem gesellschaftsrechtlichem Verständnis für die Beantwortung der Frage, welches Recht auf eine Gesellschaft anwendbar ist, nicht an den Satzungssitz, sondern an den Verwaltungssitz angeknüpft wird (sog. Sitztheorie). Die **Sitztheorie** erklärt bei einem Auseinanderfallen von Satzungs- und Verwaltungssitz den Rechtsträger mit Satzungssitz im Inland grundsätzlich für aufgelöst. Ist dagegen eine Gesellschaft in einem anderen Staat wirksam gegründet worden und hat sie sodann ihren Verwal-

¹ Vgl. Kallmeyer⁵, § 1 UmwG Rz. 2 m.w.N.

² S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.03.

³ EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-411/03, DStR 2006, 49.

tungssitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegt, so kommt es darauf an, ob die Gesellschaft nach dem Recht des Gründungsstaats fortbesteht (sog. Gründungs-theorie) und ob sie nach deutschem Recht rechtsfähig ist.

Allerdings ist nach mehreren **EuGH-Judikaten** die Sitztheorie jedenfalls im Hinblick auf Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) nicht mehr haltbar (Hinweis auf die Entscheidungen „Centros“,¹ „Überseering“² und „Inspire Art“³). Danach sind nach ausländischem Recht im EU-/EWR-Ausland gegründete Rechtsträger im Inland in jedem Fall als Rechtsträger anzuerkennen, wenn sie ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegen, wenn dies nach dem Recht im statutarischen Sitzstaat der Gesellschaft möglich ist (Gründungsstatut).

Unklar war demgegenüber, ob eine **identitätswahrende innereuropäische Sitzverlegung** für eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft möglich ist, also die Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts deutschen Kapitalgesellschaften die „Auswanderung“ ermöglichen. In der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs fanden sich ursprünglich nur Judikate, in denen eine „Auswanderung“ entweder grundsätzlich abgelehnt oder lediglich eine „Zuwanderung“ ausländischer Gesellschaften akzeptiert wurde.⁴ Allerdings hat insoweit inzwischen der deutsche Gesetzgeber agiert. Nach dem MoMiG⁵ kann eine deutsche GmbH oder AG heute ihren Verwaltungssitz im Ausland nehmen bzw. dorthin verlegen. Für die gesellschaftsrechtlichen Belange bleibt ungeachtet des ausländischen Verwaltungssitzes das deutsche GmbH- bzw. Aktienrecht maßgeblich. Die Gesellschaft gilt nicht als aufgelöst.

Keine realistische Chance wurde dagegen bisher bei der **Verlegung auch des Satzungssitzes** über die Grenze gesehen (soweit nicht die Sonderregelungen für die SE greifen; vgl. dazu Rz. 38). Nun hat der EuGH insoweit aber grundsätzlich den Weg geöffnet und europarechtlich eine Differenzierung zwischen unverändert nicht möglichen sog. formwahrenden Sitzverlegungen und grds. zu ermöglichenden sog. formwechselnden Sitzverlegungen vorgenommen (EuGH-Entscheidungen in Sachen „Cartesio“ und „Vale“).⁶ Eine konkrete gesellschaftsrechtliche Regelung für einen grenzüberschreitenden Formwechsel gibt es indessen bislang nicht.

2. §§ 122a ff. UmwG

Zu beachten sind für grenzüberschreitende Umwandlungen vor allem die **§§ 122a ff. UmwG**, die durch das Zweite Gesetz zur Änderung des UmwG,⁷ das u.a. die gesellschaftsrechtliche Verschmelzungsrichtlinie⁸ umsetzen sollte, in deutsches Recht Eingang gefunden haben. Die §§ 122a ff. UmwG enthalten **Sonderregeln** (nur) **für die grenzüberschreitende Verschmelzung deutscher Kapitalgesellschaften mit bestimmten anderen EU/EWR-Kapitalgesellschaften**. Auf deutscher Seite sind damit jedenfalls GmbH, AG und KGaA verschmelzungsfähig. Auch die beteiligten weiteren Kapitalgesellschaften müssen nach dem Recht eines EU/EWR-Staates gegründet sein und Satzungssitz, Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung in einem EU/EWR-Staat haben. Zusätzlich muss mindestens eine der beteiligten Gesellschaften dem Recht eines anderen EU/EWR-Staates unterliegen.⁹ Damit sollten zugleich je-

1 EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97, FR 1999, 449 m. Anm. Dautzenberg = DStRE 1999, 414.

2 EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, IStR 2002, 809.

3 EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01, IStR 2003, 849.

4 S. die Nachweise bei Schön, JbFSt 2006/07, 68 ff.

5 V. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026.

6 EuGH v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06 – Cartesio, DB 2009, 52 sowie EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C 378/10 – Vale, DB 2012, 1614.

7 BGBl. I 2007, 542.

8 Rtl. Nr. 2005/56/EG vom 26.10.2005, ABl. EU Nr. L 310.

9 Es ist demnach nicht zwingend erforderlich, dass die beteiligten Gesellschaften ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in unterschiedlichen Ländern haben.

denfalls für grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften die Anforderungen erfüllt werden, die der EuGH in Sachen „Sevic“ aufgestellt hatte.¹

- 35 Über die grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften hinaus fehlen für andere Umwandlungsformen und für die Beteiligung anderer Rechtsformen **gemeinschaftsrechtliche Harmonisierungsregeln**. Es ist auch kaum damit zu rechnen, dass solche Regeln in absehbarer Zukunft geschaffen werden (auch das Vorhaben einer Richtlinie über die Verlegung des Satzungssitzes von Kapitalgesellschaften wurde Ende 2007 aufgegeben). Deshalb geht die Bundesregierung davon aus, dass weitere grenzüberschreitende Umwandlungsvarianten im deutschen Umwandlungsrecht auf absehbare Zeit nicht kodifiziert werden können.²

3. Mit der SE verbundene Umwandlungsmöglichkeiten

- 36 Für die supranationale Rechtsform der **Europäischen (Aktien-)Gesellschaft**, der SE, gelten besondere Regelungen, die sich vor allem aus der SE-Verordnung³ und dem SEEG⁴ ergeben. Sie sehen eine SE-Gründung durch grenzüberschreitende Verschmelzung, durch Gründung einer Holding-SE, durch Gründung einer Tochter-SE und durch Formwechsel vor.⁵

- 37 Die **Gründung einer SE durch grenzüberschreitende Verschmelzung** (Übertragung des Gesellschaftsvermögens als Ganzes unter Auflösung ohne Abwicklung auf eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft) kann gem. Art. 2 Abs. 1, Art. 17 SE-VO durch Aktiengesellschaften mit Sitz und Hauptverwaltung in der EU aus mindestens zwei verschiedenen Mitgliedstaaten erfolgen, wobei insoweit eine Verschmelzung durch Aufnahme (aufnehmende AG wird zur SE) oder durch Neugründung in Betracht kommt.

Bei **Gründung einer Holding-SE** (Art. 2 Abs. 2, Art. 32 SE-VO) werden Anteile an Aktiengesellschaften oder GmbH mit Sitz und Hauptverwaltung in der EU mit mehr als 50 v.H. der Stimmrechte in eine neu gegründete SE eingebracht, wobei mindestens zwei der betroffenen Aktiengesellschaften oder GmbH aus verschiedenen Mitgliedstaaten stammen oder seit mindestens zwei Jahren eine Tochtergesellschaft/Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat haben müssen. An die Person des bzw. der Einbringenden sind keine Anforderungen gestellt.

Die **Gründung einer Tochter-SE** (Art. 2 Abs. 3, Art. 35 SE-VO) kann vor allem durch Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften mit Sitz und Hauptverwaltung in der EU erfolgen, wobei mindestens zwei von ihnen aus verschiedenen Mitgliedstaaten stammen oder seit mindestens zwei Jahren eine Tochtergesellschaft/Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat haben müssen. Die gemeinsame Tochter-SE kann durch Bar- oder Sachgründung entstehen.⁶

Per **Formwechsel in eine SE** umgewandelt werden kann eine AG, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet wurde und ihren Sitz sowie ihre Hauptverwal-

1 S. nochmals EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-411/03, DStR 2006, 49.

2 BT-Drucks. 16/2919, 11. Vielmehr sollte insoweit nur nach dem Vorbild ausländischer Rechtsordnungen kollisionsrechtlich geregelt werden, welches Recht auf Gesellschaften anwendbar ist, die eine Verbindung zum Recht mehrerer Staaten aufweisen. Allerdings ist ein entsprechender Referentenentwurf aus 2008 bislang nicht weiter verfolgt worden.

3 Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. EG Nr. L 294 v. 10.11.2001.

4 Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft v. 22.12.2004, BGBl. I 2004, 3675.

5 Nicht geregelt in der SE-VO und damit nicht möglich ist dagegen die Gründung einer SE durch (Ab-)Spaltung, bei der eine Gesellschaft Teile ihres Vermögens als Gesamtheit auf eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft überträgt. Die supranationale Rechtsform der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) ist für Umwandlungszwecke wie eine OHG zu behandeln. Zur EWIV s. die Verordnung (EG) über die Schaffung einer EWIV, ABl. EG Nr. L 199/1 v. 31.7.1985 sowie das deutsche Ausführungsgesetz zur EWIV, BGBl. I 1988, 514.

6 Eine Tochter-SE kann auch durch eine bestehende SE gegründet werden (Art. 3 Abs. 2 SE-VO).

tung in der Gemeinschaft hat, wenn sie seit mindestens zwei Jahren eine dem Recht eines anderen Mitgliedstaates unterliegende Tochtergesellschaft hat (Art. 2 Abs. 4 SE-VO).

Außerdem besteht für die SE eine Rechtsgrundlage für die **identitätswahrende Satzungsitzverlegung** über die Grenze (wobei die Hauptverwaltung mitziehen muss).

4. Ersatzkonstruktionen für grenzüberschreitende Umwandlungen

In den Fällen, in denen kein geeignetes gesellschaftsrechtliches Instrumentarium für grenzüberschreitende Umwandlungen besteht, können **gesellschaftsrechtlich Ersatzkonstruktionen** genutzt werden. So kann eine grenzüberschreitende Verschmelzung auch durch eine grenzüberschreitende Sitzverlegung mit anschließender nationaler Verschmelzung oder durch eine grenzüberschreitende Betriebseinbringung mit anschließender Liquidation der einbringenden Kapitalgesellschaft erreicht werden, einer Anteilseinbringung kann eine Liquidation der übernommenen Gesellschaft nachfolgen etc. Eine grenzüberschreitende Abspaltung kann bspw. durch Einbringung eines Unternehmensteils in die Übernehmerin und anschließende Auskehrung des Anteils an der Übernehmerin an die Gesellschafter der Übertragerin qua Sachdividende substituiert werden. Das Ergebnis einer grenzüberschreitenden Umwandlung kann schließlich erreicht werden, indem die inländische Kapitalgesellschaft, deren Anteile von einer ausländischen Gesellschaft und – ggf. treuhänderisch – von einem weiteren Gesellschafter gehalten werden, in eine Personengesellschaft formwechselt wird und der weitere Gesellschafter sodann ausscheidet, so dass das Vermögen der Personengesellschaft der ausländischen Gesellschaft anwächst.

5. Ausländische Umwandlungen

Bei **ausländischen Umwandlungen** sind die entsprechenden Regeln des jeweiligen ausländischen Gesellschaftsrechts relevant. Dieses ist außerordentlich vielfältig ausgestaltet, wobei sich allerdings im EU-Raum durch die dritte gesellschaftsrechtliche Richtlinie 78/855/EWG zur Verschmelzung¹ und die sechste gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 82/891/EWG zur Spaltung (Aufspaltung)² eine gewisse konzeptionelle Harmonisierung ergeben hat. Während in einigen Staaten nahezu deckungsgleiche Regelungen wie in Deutschland bestehen, kennen andere Staaten nur z.T. vergleichbare Umwandlungsvorgänge, kennen das Institut der Gesamt- bzw. Sonderrechtsnachfolge nicht oder sehen völlig abweichende Umwandlungsformen vor (z.B. in den USA den sog. reverse-triangular-merger).

Einstweilen frei.

41–43

D. Ertragsteuerliche Behandlung von inländischen Umwandlungen im Überblick

I. Aufbau, Anwendungsbereich und Grundprinzipien des UmwStG

1. Aufbau des UmwStG

Das UmwStG ist wie folgt **aufgebaut**:

44

- Erster Teil: Allgemeine Vorschriften (§§ 1, 2),
- Zweiter Teil: Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§§ 3–9),
- Dritter Teil: Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft (§§ 11–13),

¹ V. 9.10.1978, ABl. EG Nr. L 295, 36.

² V. 17.12.1982, ABl. EG Nr. L 378, 47.

- Vierter Teil: Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung) (§§ 15, 16),
- Fünfter Teil: Gewerbesteuer (§§ 18, 19),
- Sechster Teil: Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und Anteilstausch (§§ 20–23),
- Siebter Teil: Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24),
- Achter Teil: Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 25).

Der Neunte Teil des UmwStG „Verhinderung von Missbräuchen“ (§ 26) ist genauso unbesetzt wie die §§ 10, 14 und 17. Der Zehnte Teil (§§ 27 und 28) enthält Anwendungsvorschriften und eine Bekanntmachungserlaubnis.

2. Anwendungsbereich des UmwStG

a) Anwendungsbereich bei Beteiligung von Kapital- und Personengesellschaften

- 45 Der Anwendungsbereich des UmwStG lehnt sich seit dem UmwStG 1995 zum Teil an den Anwendungsbereich des UmwG an. Allerdings sind (auch wenn man den Blick zunächst nur auf inländische Umwandlungen richtet; zu grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen s.u. Rz. 93 ff.) auch nicht im UmwG geregelte Umstrukturierungsmöglichkeiten Gegenstand des UmwStG (und es sind auch nicht alle im UmwG geregelten Umwandlungsvarianten auch im UmwStG geregelt). Welchen Niederschlag die wichtigsten der im UmwG geregelten Umwandlungsvarianten im UmwStG gefunden haben, ergibt sich zusammenfassend aus der folgenden Übersicht:¹

Umwandlungsart	Nr.	Von	in/auf	§§ des UmwStG
Verschmelzung	1	KapGes.	PersGes.	3 ff., 18
	2	KapGes.	KapGes.	11 ff., 19
	3	PersGes.	KapGes.	20 ff.
	4	PersGes.	PersGes.	24
Spaltung				
– Aufspaltung	5	KapGes.	PersGes.	16, 18
	6	KapGes.	KapGes.	15, 19
	7	PersGes.	KapGes.	20 ff.
	8	PersGes.	PersGes.	24
– Abspaltung	9	KapGes.	PersGes.	16, 18
	10	KapGes.	KapGes.	15, 19
	11	PersGes.	KapGes.	20 ff.
	12	PersGes.	PersGes.	24
– Ausgliederung	13	KapGes.	PersGes.	24
	14	KapGes.	KapGes.	20 ff.
	15	PersGes.	KapGes.	20 ff.
	16	PersGes.	PersGes.	24

¹ S. auch *Schaumburg/Rödter*, UmwG/UmwStG, 509 sowie BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.04, 01.06, 01.43.

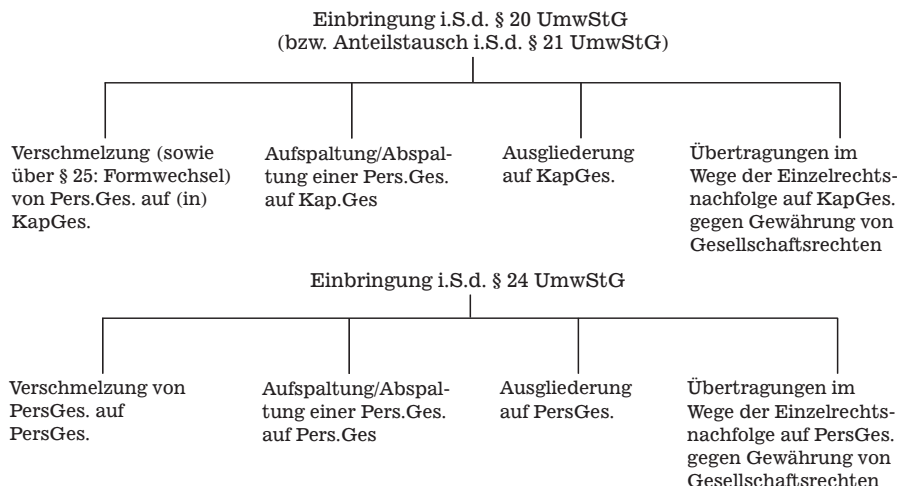
Formwechsel	17	KapGes	PersGes.	9, 18
	18	KapGes	KapGes	steuerirrelev. ¹
	19	PersGes.	KapGes	25
	20 ²	PersGes.	PersGes.	steuerirrelev. ³

Für die meisten Varianten der Umwandlung von Kapitalgesellschaften ist die **An-** **46**
bindung des UmwStG an das UmwG im Fall inländischer Umwandlungen (zu grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen s. Rz. 93 ff.) besonders eng: Nach § 1 Abs. 1 UmwStG gilt der 2.–5. Teil des UmwStG nur für Umwandlungen i.S.d. UmwG. Das UmwStG ist mit anderen Worten – soweit seine **Teile 2 bis 5** und inländische Umwandlungen betroffen sind – ein Annexgesetz des UmwG. Bei der Frage, ob eine Umwandlung im Sinne des UmwG vorliegt, ist von der registerrechtlichen Entscheidung auszugehen.⁴

Die **Teile 6 bis 8 des UmwStG** setzen demgegenüber am **originär steuerrechtlichen** **47**
Terminus der „Einbringung“ (sowie seit dem SEStEG dem des „Anteilstauschs“) an, es werden mithin Übertragungen bestimmter Gegenstände auf Kapitalgesellschaften bzw. auf Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten geregelt. Dabei können diese Übertragungen – anders als in den ersten fünf Teilen des UmwStG – auch solche sein, die im Fall inländischer Umwandlungen (zu grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen s. Rz. 93 ff.) außerhalb des UmwG im Wege der Einzelrechtsnachfolge abgewickelt werden. Ansonsten unterfallen im Wege der Einzelrechtsnachfolge abgewickelte Umstrukturierungsmaßnahmen den allgemeinen steuerlichen Regelungen (z.B. §§ 16 EStG, 11 KStG etc.). Allerdings sind auch bestimmte Verschmelzungs- und Spaltungsfälle, die im Wege der Gesamt- bzw. Sonderrechtsnachfolge abgewickelt werden, Gegenstand der Einbringungsregelungen. Außerdem ordnet § 25 UmwStG für den Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG an.

Diese Sichtweise verdeutlichen auch noch einmal die beiden nachfolgenden **Abbildungen** (betr. inländische Einbringungsvorgänge):⁵

- 1 Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaftsrechtsform in eine andere Kapitalgesellschaftsrechtsform ist grds. ertragsteuerlich ein Nullum. Besonderheiten können sich allerdings wegen der besonderen ertragsteuerlichen Struktur der KGaA ergeben (dazu Rz. 49).
- 2 Streng genommen handelt es sich insoweit nicht um einen Formwechsel nach Maßgabe des UmwG, sondern um einen solchen nach Maßgabe allgemeinen Gesellschaftsrechts (vgl. dazu bereits Rz. 25).
- 3 Der Formwechsel zwischen verschiedenen Personengesellschaftsrechtsformen ist grds. ertragsteuerlich ein Nullum. Allerdings kann damit z.B. ein Einkunftsartenwechsel verbunden sein (vgl. z.B. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) oder es können sich z.B. Auswirkungen im Rahmen des § 15a EStG ergeben.
- 4 S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.06 – allerdings mit der Einschränkung, dass dies bei rechtlich gravierenden Mängeln nicht der Fall sei. Nach UmwG lassen Mängel der Umwandlung die Wirkungen der Registereintragung unberührt. Der Vermögensübergang wie auch die anderen Umwandlungsfolgen sind unumkehrbar.
- 5 S. auch *Schaumburg/Rödter*, UmwG/UmwStG, 510; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.43. Jeweils führt allerdings nur die Übertragung bestimmter Wirtschaftsgüter bzw. Sachgesamtheiten zur Anwendbarkeit der umwandlungssteuerrechtlichen Einbringungsvorschriften: Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, beim Anteilstausch Anteile an einer Kapitalgesellschaft.



b) Besonderheiten bei atypisch stiller Gesellschaft und KGaA

- 48 Für eine Kapitalgesellschaft, an der ein Dritter atypisch still beteiligt ist (z.B. GmbH & atypisch Still), gelten die Vorschriften des UmwStG für die Umwandlung von Kapitalgesellschaften, obwohl die Kapitalgesellschaft & atypisch Still steuerlich als eine Mitunternehmerschaft gewertet wird. Die atypisch stille Gesellschaft setzt sich – vorbehaltlich einer anderweitigen Bestimmung durch die an der Umwandlung Beteiligten – bei dem übernehmenden Rechtsträger fort¹ (dazu und zu einer besonderen Problematik im Rahmen des § 11 UmwStG bei Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft & atypisch Still s. die Kommentierung zu § 11 UmwStG Rz. 48). Diese Sichtweise entspricht dem Zivilrecht. Die **Kapitalgesellschaft & atypisch Still** ist zivilrechtlich eine Innengesellschaft, und umgewandelt wird nicht diese Innengesellschaft, sondern allein die Inhaberin des Handelsgeschäftes, die Kapitalgesellschaft.
- 49 Demgegenüber geht im Fall der übertragenden Umwandlung auf eine bzw. von einer KGaA, an der auch ein Komplementär vermögensmäßig beteiligt ist bzw. wird, die überwiegende Auffassung davon aus, dass eine sog. „Mischumwandlung“ gegeben ist (s. dazu z.B. die Kommentierungen zu § 3 UmwStG Rz. 7, zu § 11 UmwStG Rz. 49, zu § 20 UmwStG Rz. 94 und zu § 24 UmwStG Rz. 49). Hintergrund ist die besondere KGaA-Besteuerungskonzeption, wonach die KGaA zwar körperschaftsteuerpflichtig ist, der auf den Komplementär entfallende Gewinnanteil aber unmittelbar bei diesem „wie bei einem Mitunternehmer“ besteuert wird.² Daraus folgt, dass bspw. bei einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine KGaA, soweit an die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft eine Komplementär-Beteiligung gewährt wird, §§ 3 ff. UmwStG, und soweit Kommanditaktien gewährt werden, §§ 11 ff. UmwStG anwendbar sind. Wird eine KGaA auf eine Kapitalgesellschaft verschmolzen, wird der „Komplementär-Teil“ nach §§ 20 ff. UmwStG und der „Kommanditaktien-Teil“ nach §§ 11 ff. UmwStG behandelt. Ausgliederungen gegen Gewährung einer KGaA-Komplementär-Beteiligung fallen unter § 24 UmwStG,³ solche gegen Gewährung von Kommanditaktien unter § 20 UmwStG.

1 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, äußert sich dazu allerdings nicht, anders als BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 01.04.

2 S. §§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

3 S. aber auch die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 49.

c) Grundprinzipien des UmwStG

Das UmwStG kennt einige **Grundprinzipien**, die sich wie ein „roter Faden“ durch alle Regelungsbereiche ziehen: 50

- Gegenstand der Umwandlung muss jeweils das ganze Unternehmen des übertragenden Rechtsträgers oder ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil (bzw. ein Teil eines Mitunternehmeranteils) oder eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein; im Bereich des Anteilstauschs kommt zusätzlich (bei angestrebter Buchwerteinbringung) der stimmrechtsmehrheitsvermittelnde Anteil an einer Kapitalgesellschaft als Übertragungsgegenstand in Betracht.
- Grundsätzlich ist das übergehende Vermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag kann stattdessen der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden, wobei grundsätzlich die weitere nichtbeschränkte Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland sichergestellt sein muss (mit Ausnahmen vor allem beim Anteilstausch) und entweder keine Gegenleistung oder eine nur in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung vorliegen darf (lediglich in den Einbringungsfällen des Sechsten Teils sind unschädlich weitergehende andere Gegenleistungen möglich). Die Bewertung durch den einen Rechtsträger ist für den anderen grundsätzlich maßgeblich (Wertverknüpfung – mit Ausnahmen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten), wobei das Bewertungswahlrecht im Zweiten bis Fünften Teil des UmwStG beim übertragenden Rechtsträger und in den Fällen des Sechsten bis Achten Teils beim übernehmenden Rechtsträger liegt.
- Der übernehmende Rechtsträger tritt grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, z.B. bezüglich der weiteren Abschreibungen und der Berücksichtigung von Vorbesitzzeiten. Dagegen ist der Verlustübergang im UmwStG seit dem SEStEG generell ausgeschlossen. Gleiches gilt für die sog. Zinsvorträge seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (und nun auch für die EBITDA-Vorträge).
- Umwandlungen i.S.d. Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG sind auf den steuerlichen Übertragungsstichtag zurückzubeziehen; Einbringungen i.S.d. Sechsten bis Achten Teils können auf Antrag ebenfalls zurückbezogen werden (mit Ausnahmen beim Anteilstausch und bei Einbringung in Personengesellschaften im Wege der Einzelrechtsnachfolge).

Einstweilen frei.

51–52

II. Umwandlung von Kapitalgesellschaften**1. Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Personengesellschaften¹**

Die **Umwandlung einer Kapital- in bzw. auf eine Personengesellschaft** ist in §§ 3 ff. UmwStG geregelt.² Sie wird gem. § 2 UmwStG steuerlich auf den Stichtag der Bilanz zurückbezogen, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungsstichtag).³ 53

a) Steuerfolgen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft

Die **übertragende Kapitalgesellschaft** hat in ihrer steuerlichen Schlussbilanz grds. die gemeinen Werte der übergehenden Wirtschaftsgüter (einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter) anzusetzen (§ 3 Abs. 1 UmwStG).⁴ Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen kann aber auch auf Antrag einheitlich der Buchwert der übergehenden Wirtschaftsgüter oder ein 54

¹ Bzw. auf eine natürliche Person.

² Gewerbesteuerlich gilt Nachstehendes gem. § 18 UmwStG entsprechend. Für die gewerbesteuerliche Behandlung der Übernahmeergebnisse s. § 18 Abs. 2 UmwStG. Zu § 7 UmwStG s. § 9 Nr. 2a GewStG und § 18 Abs. 2 S. 2 UmwStG. Für künftige Veräußerungsgewinne ergeben sich Besonderheiten aus § 18 Abs. 3 UmwStG.

³ Zu einem Sonderproblem einer nicht gewollten Verlustnutzung durch Rückbeziehung s. § 2 Abs. 4 UmwStG.

⁴ Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a EStG.

Zwischenwert angesetzt werden (§ 3 Abs. 2 UmwStG). Dabei handelt es sich insbesondere darum,¹ dass die übergehenden Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft werden müssen und sichergestellt sein muss, dass sie später der Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegen, dass eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht und dass das Recht der Bundesrepublik hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (zu der letztgenannten Voraussetzung s. näher Rz. 96 ff.). Der Antrag kann unabhängig davon gestellt werden, welcher Wert in der Handelsbilanz angesetzt wird.² Ist der gemeine Wert der Sachgesamtheit geringer als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter, ist der Ansatz zum Buchwert ausgeschlossen.³ Demgegenüber stört das Vorliegen eines negativen steuerbilanziellen Buchwerts die Möglichkeit des Buchwertansatzes nicht.

b) Steuerfolgen bei der übernehmenden Personengesellschaft

- 55 Die **übernehmende Personengesellschaft** führt die Buchwerte aus der Schlussbilanz fort (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)⁴ und tritt grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung der Übertragerin ein (§ 4 Abs. 2 UmwStG). Als wesentliche Ausnahme dazu ist allerdings geregelt, dass steuerliche Verlustvorträge der Übertragerin (sowie verrechenbare Verluste, nicht ausgeglichene negative Einkünfte sowie Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge) im Zuge der Umwandlung untergehen.

Weitere steuerliche Folgen ergeben sich bei der übernehmenden Personengesellschaft aus der sog. steuerlichen **Übernahmeergebnisermittlung**, die aus der steuerlichen Behandlung der Gesellschafter der umgewandelten Kapitalgesellschaft resultiert (vgl. Rz. 57 f.).⁵

c) Steuerfolgen bei den Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft

- 56 Allen **Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft** werden als Folge der Umwandlung gem. § 7 UmwStG in Höhe des auf sie entfallenden ausschüttbaren Gewinns der Kapitalgesellschaft (Eigenkapital abzgl. Einlagekonto nach Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG) Einkünfte aus Kapitalvermögen zugewiesen.⁶ Sie werden wie eine Gewinnausschüttung besteuert und unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug.
- 57 Darüber hinaus gelten steuerverstrickte (d.h. in Deutschland der Veräußerungsbesteuerung unterliegende) Anteile an der Übertragerin als zu Buchwerten resp. Anschaffungskosten in die übernehmende Personengesellschaft eingelegt (soweit sie

1 Im Ab- bzw. Aufspaltungsfall ist überdies insbesondere die Erfüllung der doppelten Teilbetriebsbedingung in § 15 UmwStG vorausgesetzt (vgl. § 16 UmwStG).

2 Die Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im UmwStG erfolgte durch das SEStEG. S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.10.

3 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.12.

4 Auch in den Fällen der handelsbilanziellen Aufstockung nach Maßgabe des § 24 UmwG. Auch insoweit gilt kein Maßgeblichkeitsgrundsatz. Die Auffassung in BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 03.02, wonach in einem Sonderfall der Maßgeblichkeitsgrundsatz auch steuerlich zu einem phasenverschobenen Aufstockungszwang führte, ist überholt. Allerdings sieht BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 04.16 für den Fall des Ansatzes des gemeinen Werts oder eines Zwischenwerts vor allem für in der Schlussbilanz der Übertragerin angesetzte Drohverlustrückstellungen einen Auflösungszwang in der ersten regulären Schlussbilanz der Übernehmerin vor. S. aber auch bspw. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, FR 2010, 425 m. Anm. Buciek = DB 2010, 309. Vgl. auch die Kommentierung zu § 12 UmwStG Rz. 24a ff.

5 S. auch § 6 UmwStG für im Einzelfall durch die Umwandlung entstehende sog. Konfusionsgewinne.

6 Bis zum SEStEG galt dies nur für solche Anteilseigner, die nicht an der Übernahmeergebnisermittlung teilnahmen. Nun gilt die Regelung generell. Hintergrund der Gesetzesänderung war die gewünschte Sicherung des deutschen Quellenbesteuerungsrechts gegenüber Steuerländern.

nicht schon sowieso von der Übernehmerin gehalten werden),¹ um das Übernahmeergebnis durch Vergleich des Anteilsbuchwerts mit dem (anteiligen) Buchwert des übernommenen Betriebsvermögens ermitteln zu können (§ 4 Abs. 4 ff., § 5 Abs. 2 u. 3 UmwStG). Das **Übernahmeergebnis** wird dabei gem. § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG um den separat besteuerten Dividendenteil gekürzt.² Zu beachten ist, dass vor Ermittlung des Übernahmeergebnisses gem. § 4 Abs. 1 Sätze 2 u. 3 UmwStG ein steuerpflichtiger Gewinn entstehen kann, soweit der Buchwert der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft auf Grund steuerwirksamer Abschreibungen oder auf Grund von Abzügen nach § 6b EStG o.Ä. unter dem gemeinen Wert liegt (sog. „erweiterte Wertaufholung“).³

Übersteigt der Anteilsbuchwert den (anteiligen) Buchwert des übernommenen Betriebsvermögens (abzgl. des separat besteuerten Dividendenteils), resultiert ein **Übernahmeverlust**. Dieser ist nach § 4 Abs. 6 UmwStG grds. steuerirrelevant; d.h. in diesem Fall werden steuerliche Anschaffungskosten des Gesellschafters der umgewandelten Kapitalgesellschaft qua Umwandlung vernichtet.⁴ Lediglich bei Einkommensteuerpflichtigen sowie in den Fällen des § 8b Abs. 7 und 8 KStG ist zur Vermeidung einer Überbesteuerung durch die gesonderte Erfassung der Gewinnrücklagen nach § 7 UmwStG ein Übernahmeverlust bis zur Höhe der Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG abziehbar. Auch dies gilt allerdings nicht in den Fällen des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG und auch nicht, soweit Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft innerhalb der letzten fünf Jahre erworben wurden.

Ein **Übernahmegewinn** entsteht auf Grund der separaten Besteuerung des Dividendenanteils nur noch in seltenen Fällen. Die nach § 4 Abs. 7 UmwStG erfolgende Anwendung der Regelungen des § 8b KStG (betr. Veräußerungsgewinne) bzw. der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG (je nach „Mitunternehmerqualität“) auf Übernahmegewinne hat daher eine geringe praktische Bedeutung.

Im steuerlichen Sinne **nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter** der Kapitalgesellschaft nehmen an der Übernahmeergebnisermittlung nicht teil⁵ (vgl. auch die Kommentierung zu § 5 UmwStG Rz. 17 ff. sowie zu steuerausländischen Gesellschaftern hier Rz. 100). Sie treten mit dem anteiligen steuerlichen Eigenkapital (Buchwert des übernommenen Betriebsvermögens) der Personengesellschaft in die steuerliche Mitunternehmerstellung ein.

1 Abweichende Folgen treten insbesondere für nicht wesentlich im Privatvermögen beteiligte Gesellschafter der Übertragerin (trotz der am 1.1.2009 eingeführten Abgeltungssteuer, die auch Veräußerungsgewinne betrifft) ein, vgl. Rz. 59.

2 Eine weitere Besonderheit bestand in sog. § 50c EStG-Fällen; die Regelung ist aber inzwischen ausgelaufen. Zu § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG s. Rz. 100.

3 Entsprechende Regelung in § 5 Abs. 3 UmwStG. Voraussetzung ist, dass nicht ohnehin schon eine Wertaufholung nach normalem Steuerbilanzrecht stattgefunden hat.

4 Die Anordnung der Irrelevanz von Übernahmeverlusten bei der Umwandlung einer Kapitalin bzw. auf eine Personengesellschaft ist Ausdruck einer rechtsträgerübergreifenden Sichtweise, die daran anknüpft, dass Übernahmeverluste regelmäßig nach vorherigem Anteilskauf entstehen können, und die Besteuerung des Anteilsveräußerers in die Betrachtung mit einbezieht. Danach ist die Anordnung der Irrelevanz von Übernahmeverlusten dann im Grundsatz systemgerecht, wenn der Anteilsverkäufer seine Anteile steuerfrei bzw. halb- bzw. teileinkünftebesteuert veräußert hat. Denn ein umwandlungsbedingter Step up beim Anteilskäufer (wie im UmwStG 1995) würde in diesem Fall dazu führen, dass in der Kapitalgesellschaft gebildete stille Reserven nicht mit (Gewerbesteuer und) Körperschaftsteuer (bzw. voller Einkommensteuer) belastet werden. Der verbleibende zwiespältige Eindruck deshalb, weil der Anteilskäufer für den Anteilsverkauf steuerlich „mitbezahlt“ (bei der Umwandlung werden die Anschaffungskosten des Anteilskäufers steuerlich „vernichtet“), muss demgegenüber zurückstehen. Anders sieht die Situation allerdings dann aus, wenn der Anteilsveräußerungsgewinn ausnahmsweise voll steuerpflichtig ist; dann besteht für die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes keine Veranlassung (zu Vorstehendem s. auch im Einzelnen die Kommentierung zu § 4 UmwStG Rz. 74 ff.).

5 Siehe dazu BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 05.05.

2. Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Kapitalgesellschaften

a) Verschmelzungen

- 60 Für die **Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Kapitalgesellschaften** gehen die §§ 11 ff. UmwStG von einem teilweise abweichenden konzeptionellen Ansatz als die §§ 3 ff. UmwStG aus.¹ Auch in diesen Fällen erfolgt eine steuerliche Rückbeziehung der Umwandlung nach § 2 UmwStG.²

aa) Steuerfolgen bei der übertragenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft

- 61 Den §§ 3 ff. UmwStG etwa vergleichbar ist die **Behandlung der Übertragerin und der Übernehmerin**: Die Übertragerin setzt in ihrer steuerlichen Schlussbilanz grds. die gemeinen Werte der übergehenden Wirtschaftsgüter (einschließlich nicht entgeltlich erworbener oder selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter) an (§ 11 Abs. 1 UmwStG).³ Sie kann aber auf Antrag für die übergehenden Wirtschaftsgüter einheitlich die Buchwerte beibehalten bzw. einen Zwischenwert ansetzen,⁴ wenn sichergestellt ist, dass die übergehenden stillen Reserven bei der Übernehmerin der Körperschaftsteuer unterliegen,⁵ wenn und soweit außer Gesellschaftsrechten keine Gegenleistung gewährt wird und wenn das deutsche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung der übergehenden Wirtschaftsgüter bei der Übernehmerin weder ausgeschlossen noch beschränkt wird⁶ (§ 11 Abs. 2 UmwStG; vgl. zur letztgenannten Voraussetzung näher Rz. 97 ff.). Ist der gemeine Wert der Sachgesamtheit geringer als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter, ist der Ansatz zum Buchwert ausgeschlossen.⁷ Demgegenüber hindert das Vorliegen eines negativen steuerbilanziellen Buchwerts einen Buchwertansatz nicht.
- 62 Die **übernehmende Kapitalgesellschaft** führt die Buchwerte aus der Schlussbilanz fort (§ 12 Abs. 1 UmwStG)⁸ und tritt grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung

1 Die §§ 11 bis 13 UmwStG sind sowohl auf Auf-, auf Ab- als auch auf Seitwärtsverschmelzungen anzuwenden. Gewerbesteuerlich greifen die entsprechenden Regelungen in § 19 UmwStG.

2 Zu einem Sonderproblem einer nicht gewollten Verlustnutzung durch Rückbeziehung s. § 2 Abs. 4 UmwStG.

3 Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a EStG.

4 Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt insoweit nicht.

5 S. dazu die besondere Verwaltungsauffassung bei Verschmelzung auf eine Organgesellschaft in BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 11.08.

6 Zur ausnahmsweise möglichen „erweiterten Wertaufholung“ im Fall des Downstream-Merger vgl. § 11 Abs. 2 Sätze 2 u. 3 UmwStG. Durch diese Regelung hat der Gesetzgeber klargestellt, dass §§ 11 ff. UmwStG auf einen Downstream-Merger unmittelbar anzuwenden sind. Beim Downstream-Merger besteht die besondere Problematik der Anteile an der Übernehmerin in der Schlussbilanz der Übertragerin, wenn diese ohne Durchgangserwerb durch die Übernehmerin an die Gesellschafter der Übertragerin ausgekehrt werden. Nach BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 11.19 können auch insoweit die Buchwerte beibehalten werden, es sei denn, Deutschland hat für Anteilsveräußerungsgewinne auf Ebene der Gesellschafter der Übertragerin kein Besteuerungsrecht (s. auch Rz. 104). Wenn bei einem Downstream-Merger wegen des Übergangs von Schulden ein Verschmelzungsverlust entsteht, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, soweit der Übergang der Schulden gesellschaftsrechtlich zulässig ist, insbesondere nicht zu einem Verstoß gegen §§ 30, 31 GmbHG führt (s. dazu auch die Kommentierung zu § 12 UmwStG Rz. 47 „Downstream-Merger mit Schuldenüberhang“).

7 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.12.

8 Grundsätzlich auch in den Fällen der handelsbilanziellen Aufstockung nach Maßgabe des § 24 UmwG. Auch insoweit gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht. Allerdings sieht BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 04.16 für den Fall des Ansatzes des gemeinen Werts oder eines Zwischenwerts vor allem für in der Schlussbilanz der Übertragerin angesetzte Drohverlustrückstellungen einen Auflösungszwang in der ersten regulären Schlussbilanz der Übernehmerin vor. S. aber auch bspw. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, FR 2010, 425 m. Anm. Buciek = DB 2010, 309. Vgl. auch die Kommentierung zu § 12 UmwStG Rz. 24a ff.

der Übertragerin ein (§ 12 Abs. 3 UmwStG).¹ Als wesentliche Ausnahme dazu gilt auch hier, dass dies nicht für einen steuerlichen Verlustvortrag (sowie verrechenbare Verluste, nicht ausgeglichene negative Einkünfte und einen Zinsvortrag sowie EBIT-DA-Vortrag) der Übertragerin gilt.² Weitere steuerliche Folgen ergeben sich bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft aus der steuerlichen Übernahmeergebnisermittlung, wenn die Übernehmerin auch an der umgewandelten Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vgl. Rz. 64).³

bb) Steuerfolgen bei den Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft

Konzeptionell abweichend von §§ 3 ff. UmwStG sind die **Steuerfolgen bei den Gesellschaftern** der auf eine andere Kapitalgesellschaft umgewandelten Kapitalgesellschaft geregelt. Insoweit ordnet § 13 Abs. 1 UmwStG grds. einen Anteilstausch zu gemeinen Werten an (Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion zum gemeinen Wert ohne Übergang steuerlicher Merkmale). Der Anteilstausch kann aber auch unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag zu Buchwerten bzw. Anschaffungskosten erfolgen (§ 13 Abs. 2 UmwStG). Dafür ist entweder vorausgesetzt, dass das deutsche Besteuerungsrecht für Anteilsveräußerungsgewinne nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, oder dass ein Fall des Art. 8 FRL vorliegt (dazu näher Rz. 106).⁴ Erfolgt danach ein Anteilstausch zu Buchwerten, treten die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft.⁵

In den Fällen, in denen die Übernehmerin Anteile an der Übertragerin hält, kann ein **Übernahmeverlust resp. Übernahmeertrag** resultieren (Unterschiedsbetrag zwischen dem Beteiligungsbuchwert und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind). Dieser bleibt gem. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG steuerlich außer Ansatz. Gemäß § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist die Regelung des § 8b KStG anzuwenden, soweit der Übernahmeertrag dem Anteil der übernehmenden Kapitalgesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft entspricht.⁶ Die Vorschrift setzt eine Aufwärtsverschmelzung (Upstream-Merger) voraus. Wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft nicht an der übertragenden Kapitalgesellschaft betei-

1 Auch der Stand des steuerlichen Einlagekontos wird der Übernehmerin zugerechnet (§ 29 KStG; vgl. dazu die Kommentierung in Anhang 3). Zu den Auswirkungen auf bestehende Organschaftsverhältnisse s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. Org.01 ff. sowie die Kommentierung in Anhang 4.

2 Insoweit ist es durch das SEStEG zu einer Verschärfung gekommen; bis dahin war gem. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG ein Verlustvortragsübergang möglich. In der Praxis wird bei Existenz von Verlustvorträgen – unter Beachtung der Restriktionen des § 8c KStG und des § 2 Abs. 4 UmwStG – die Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft oder – unter Beachtung der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG – eine gezielte Aufdeckung stiller Reserven zu prüfen sein.

3 S. auch § 6 UmwStG für im Einzelfall durch die Umwandlung entstehende sog. Konfusionsgewinne.

4 Zu den Konsequenzen anderer Gegenleistungen oder von Wertverschiebungen beim Gesellschafter s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 13.02 f. S. zur letztgenannten Problematik auch BFH v. 9.11.2010 – IX R 24/09, FR 2011, 333 m. Anm. Bode = DStR 2011, 212.

5 Zu den Rechtsfolgen im Einzelnen s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 13.11. Im Bereich der Abgeltungssteuer ist zusätzlich § 20 Abs. 4a EStG zu beachten.

6 Der Gesetzgeber unterstellt also offenkundig, dass als Übernahmeertrag i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auch Vermögensmehrungen zu erfassen sind, die nicht mit der Beteiligungsquote an der übertragenden Kapitalgesellschaft korrespondieren. Insoweit liegt im Grundsatz ein Einlagevorgang in die übernehmende Kapitalgesellschaft vor; der BFH v. 9.1.2013 – I R 24/12, DB 2013, 615 hält aber § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG für vorrangig. Die Anwendung des § 8b KStG auf einen (ggf. anteiligen) Übernahmeertrag gem. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG dürfte zwar dazu führen, dass 5 % des (ggf. anteiligen) Übernahmeertrags gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten. Fraglich ist aber, ob auch die Vorschriften des § 8b Abs. 4 a.F., 7 oder 8 KStG anwendbar sind (so BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 12.06; s. dazu näher die Kommentierung zu § 12 UmwStG Rz. 88; zu besonderen Fragen bei Verschmelzung auf eine Organgesellschaft s. die Kommentierungen zu § 11 UmwStG Rz. 106 und zu § 12 UmwStG Rz. 91).

ligt ist (Seitwärtsverschmelzung, Downstream-Merger), ist § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht anwendbar (s. dazu Kommentierung zu § 12 UmwStG Rz. 71).¹

Eine Steuerbelastung der Verschmelzung kann sich überdies daraus ergeben, dass die übernehmende an der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist und auf die Anteile an der Überträgerin eine **steuerwirksame Teilwertabschreibung oder Abzüge nach § 6b EStG** o.Ä. vorgenommen wurden. Wenn dadurch der Buchwert der Anteile an der Überträgerin unter dem gemeinen Wert liegt, kommt es zu einer Besteuerung der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert (sog. „erweiterte Wertaufholung“, vgl. § 12 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 u. 3 UmwStG).²

b) Ab- und Aufspaltungen

- 65** Im Fall der **Ab- bzw. Aufspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften** setzt die Anwendung der vorstehend für die Verschmelzung beschriebenen Regelungen der §§ 11 Abs. 2 und 13 Abs. 2 UmwStG über die vorstehend geschilderten Voraussetzungen hinaus voraus, dass die (doppelte) Teilbetriebsbedingung des § 15 Abs. 1 UmwStG erfüllt ist. Übertragen werden (und im Fall der Abspaltung verbleiben)³ muss danach ein Teilbetrieb,⁴ ein Mitunternehmeranteil (bzw. Teil eines Mitunternehmeranteils) oder eine 100 v.H.-Kapitalgesellschaftsbeteiligung. Es wird insoweit von originären und fiktiven Teilbetrieben gesprochen.

(**Originärer**) **Teilbetrieb** ist nach Auffassung der Finanzverwaltung⁵ die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen. Zu einem Teilbetrieb sollen danach alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen⁶ sowie diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter gehören.⁷ Sie müssen sämtlich übertragen werden (wobei auch die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend ist; die bloße Nutzungsüberlassung ist dagegen nicht ausreichend⁸). Wird eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt, liegen die Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Spaltung grds. nicht vor (sog. Spaltungshindernis).⁹ Die Teilbetriebsvoraussetzungen müssen nach Verwaltungsauffassung zum steuerlichen

1 S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 12.06. Für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Satz 1 (nicht: des Satzes 2) UmwStG bei allen Verschmelzungsrichtungen BFH v. 9.1.2013 – I R 24/12, DB 2013, 615.

2 Voraussetzung ist, dass nicht ohnehin schon eine Wertaufholung nach normalem Steuerbilanzrecht stattgefunden hat. Eine weitergehende Besteuerung wie nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG a.F. erfolgt nicht mehr, so dass eine frühere steuerwirksame Teilwertabschreibung auf die Anteile an der Tochtergesellschaft nicht zu berücksichtigen ist, wenn der Buchwert der Anteile nicht unter dem gemeinen Wert liegt.

3 Es dürfen nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Wirtschaftsgüter verbleiben, die nicht einem bleibenden originären oder fiktiven Teilbetrieb zugeordnet werden können.

4 Dazu s. auch näher die Kommentierung zu § 15 UmwStG Rz. 109 ff.

5 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.02.

6 Dies können auch Anteile an Kapitalgesellschaften sein, die sich dann nicht mehr als eigenständiger fiktiver Teilbetrieb qualifizieren können. Mitunternehmeranteile (oder Teile von Mitunternehmeranteilen) können dagegen nie funktional wesentliche Betriebsgrundlagen eines originären Teilbetriebs sein.

7 Die Anforderung der Verwaltung betr. nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter ist allerdings ohne Rechtsgrundlage und deshalb abzulehnen.

8 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.07. Pensionsrückstellungen sind dem Teilbetrieb zuzuordnen, mit dem sie wirtschaftlich zusammenhängen.

9 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.08 ff. führt dazu Folgendes aus: Gemischt genutzte Grundstücke müssen zivilrechtlich real bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses aufgeteilt werden. Ist eine reale Teilung des Grundstücks der übertragenden Körperschaft nicht zumutbar, bestehen aus Billigkeitsgründen im Einzelfall keine Bedenken, eine ideelle Teilung (Bruchteilseigentum) im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung unmittelbar nach der Spaltung ausreichen zu lassen.

Übertragungsstichtag vorliegen.¹ Einen sog. Teilbetrieb im Aufbau erkennt die Finanzverwaltung nicht mehr an.² Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft, das weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern gehört, kann jedem der Teilbetriebe zugeordnet werden. Die Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter kann bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses erfolgen.

Zum fiktiven Teilbetrieb **Mitunternehmeranteil** (oder Teil eines Mitunternehmeranteils), der ebenfalls nach Verwaltungsauffassung am steuerlichen Übertragungsstichtag vorliegen muss, gehört notwendig auch (ggf. anteilig) das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen.³ Zugeordnet werden können (nicht: müssen) darüber hinaus alle im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil stehenden Wirtschaftsgüter.⁴ Der fiktive Teilbetrieb **100 %-Beteiligung am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft** zum steuerlichen Übertragungsstichtag setzt nach Verwaltungsauffassung einerseits voraus, dass er nicht funktional wesentliche Betriebsgrundlage eines originären Teilbetriebs ist.⁵ Andererseits können (nicht: müssen) einer 100 %-Beteiligung oder einem Mitunternehmeranteil nur die Wirtschaftsgüter einschließlich der Schulden zugeordnet werden, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung oder dem Mitunternehmeranteil stehen. Dazu gehören bei einer 100 %-Beteiligung nach Verwaltungsauffassung alle Wirtschaftsgüter, die für die Verwaltung der Beteiligung erforderlich sind (z.B. Ertragniskonten, Einrichtung).⁶

Die Ertragsteuerneutralität der Spaltung für die Übertragerin (also die Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG) erfordert außerdem die Einhaltung der sog. **Nach-Spaltungs-Veräußerungssperre** des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (schädlich ist, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Kapitalgesellschaft veräußert werden, die mehr als 20 % der vor Spaltung an der Kapitalgesellschaft bestehenden Anteile ausmachen),⁷

1 Ändert sich nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag bei einem nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgut aufgrund dauerhafter Änderung des Nutzungszusammenhangs die Zuordnung zu einem der Teilbetriebe, wird es nicht beanstandet, wenn für die wirtschaftliche Zuordnung dieses Wirtschaftsguts zu einem Teilbetrieb auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses abgestellt wird.

2 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.03. S. aber auch BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, FR 2012, 584 = DStR 2012, 648.

3 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.04, der nicht auf die funktionale Wesentlichkeit von Sonderbetriebsvermögen abstellt, enthält insoweit wohl einen Redaktionsfehler.

4 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.11.

5 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.06.

6 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.11.

7 Die Spaltung eines Rechtsträgers soll die Fortsetzung des bisherigen unternehmerischen Engagements in anderer Rechtsform ermöglichen. Die Steuerneutralität wird nicht gewährt, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird oder wenn die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden (§ 15 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UmwStG). Eine schädliche Veräußerung i.S.d. § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG ist jede Übertragung gegen Entgelt. Hierzu gehören nach Verwaltungsauffassung insbesondere auch Umwandlungen und Einbringungen; z.B. Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung, Formwechsel. Eine Kapitalerhöhung innerhalb von fünf Jahren nach der Spaltung ist schädlich, wenn der Vorgang wirtschaftlich als Veräußerung von Anteilen durch die Gesellschafter zu werten ist. Die Aufnahme neuer Gesellschafter gegen angemessenes Aufgeld ist wirtschaftlich nicht als Veräußerung von Anteilen durch die Anteilseigner anzusehen, wenn die der Kapitalgesellschaft zugeführten Mittel nicht innerhalb der Fünfjahresfrist an die bisherigen Anteilseigner ausgekehrt werden. Die Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB stellt ebenso wie eine Anteilsveräußerung innerhalb des bisherigen Gesellschafterkreises dann keine schädliche Veräußerung i.S.d. § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG dar, wenn im Anschluss an diesen Vorgang keine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an eine außenstehende Person stattfindet. Für die Beantwortung der Frage, ob eine Anteilsveräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird, ist auf den Gesellschafterbestand zum steuerlichen Übertragungsstichtag abzustellen. S. auch näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.22 ff.

die Unterlassung schädlicher Vorbereitungshandlungen zum Zwecke der Kreierung von fiktiven Teilbetrieben vor Spaltung (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)¹ und im Fall der Spaltung zur Trennung von Gesellschafterstämmen die Einhaltung bestimmter **Behaltefristen** (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG).² Die Anwendung des § 13 Abs. 2 UmwStG auf Gesellschafterebene hängt dagegen nur von der Erfüllung des § 15 Abs. 1 UmwStG ab. D.h., das Vorliegen von Teilbetrieben gem. § 15 Abs. 1 UmwStG ist Voraussetzung für die Ertragsteuernneutralität auf Gesellschafterebene.³

67 Einstweilen frei.

III. Einbringungen

1. Einbringungen in Kapitalgesellschaften

68 **Einbringungen in inländische Kapitalgesellschaften** (im Wege der Einzelrechtsnachfolge oder aus dem Kreis der Umwandlungen qua Ausgliederung in Kapitalgesellschaften oder qua Verschmelzung resp. Spaltung von Personen- auf Kapitalgesellschaften oder qua entsprechendem Formwechsel gem. § 25 UmwStG) sind unter den Voraussetzungen der §§ 20 ff. UmwStG ertragsteuernneutral durchführbar. Seit dem SEStEG differenziert das UmwStG dabei zwischen Sacheinlagen (§ 20 UmwStG betr. die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen einschl. von Teilen an Mitunternehmeranteilen) und dem Anteilstausch (§ 21 UmwStG).

a) Sacheinlagen

69 Damit **Sacheinlagen** von § 20 UmwStG erfasst werden, muss Einbringungsgegenstand ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil (bzw. Teil eines Mitunternehmeranteils) mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (vgl. die Kommentierung zu § 20 UmwStG Rz. 26 ff.) sowie bei Teilbetrieben nach – abzulehnender – Verwaltungsauffassung mit allen sog. nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern (dazu die Kommentierung zu § 20 UmwStG Rz. 37a und 67a) sein. Die bereits w.o. zur Spaltung wiedergegebene Auffassung der Finanzverwaltung (s. Rz. 65 ff.) gilt im Bereich der Sacheinlage entsprechend.⁴ Allerdings muss anders als bei der (Ab-) Spaltung nicht die sog. doppelte Teilbetriebsbedingung für das übertragene und das verbleibende Vermögen erfüllt sein. Nur der Einbringungs-

1 Dazu näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.16 ff.

2 Siehe dazu im Einzelnen BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.36 ff.

3 Abweichend vom Rechtsstand vor SEStEG führt die Verletzung der Teilbetriebsvoraussetzung allerdings nicht mehr zur Einstufung einer Auf- oder Abspaltung als Liquidation oder Sachausschüttung, sondern (nur) zur Nichtanwendbarkeit der §§ 11 Abs. 2 und 13 Abs. 2 UmwStG. Somit hat die übertragende Kapitalgesellschaft in diesem Fall entsprechend § 11 Abs. 1 UmwStG den gemeinen Wert der übertragenen Wirtschaftsgüter anzusetzen, und beim Gesellschafter liegt entsprechend § 13 Abs. 1 UmwStG ein fiktiver Anteilstausch zum gemeinen Wert vor. S. näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.12, auch zur evtl. Anwendung des § 20 Abs. 4a EStG auf Gesellschafterebene im Einzelfall; zu Spaltungen mit Wertverschiebungen zwischen den Anteilseignern s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.44.

4 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.06, 20.10. Bei der Betriebseinbringung kommt es danach indes anders als bei der Teilbetriebseinbringung nur auf die Übertragung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen und nicht auch auf die sog. zuordenbaren Wirtschaftsgüter an. Im Fall der Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft sind bei der Abgrenzung des Betriebs oder Teilbetriebs ggf. auch Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehören. Bei der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs sind auch die dazugehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften miteinzubringen, sofern diese funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebs oder Teilbetriebs sind oder – so jedenfalls die Finanzverwaltung – im Fall der Einbringung eines Teilbetriebs zu den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern gehören. S. auch die jüngeren Entscheidungen zu Einzelfragen wesentlicher Betriebsgrundlagen BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, FR 2010, 381 m. Anm. *Wendt* = DStR 2010, 269; v. 16.12.2009 – I R 97/08, FR 2010, 611 m. Anm. *Schell* = DStR 2010, 802. S. auch die Kommentierung zu § 20 UmwStG Rz. 43 ff. und 69 ff.

gegenstand muss die beschriebenen Anforderungen zum steuerlichen Einbringungsstichtag erfüllen.¹

Die Einbringung muss zumindest auch (s. Rz. 70) gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erfolgen (vgl. § 20 Abs. 1 UmwStG).² Sacheinlagen in diesem Sinne können steuerlich gem. § 20 Abs. 5 u. 6 UmwStG zurückbezogen werden (bei Umwandlungen im Sinne des UmwG auf den handelsrechtlichen Schlussbilanzstichtag, im Übrigen auf einen Tag, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags und des Betriebsvermögensübergangs liegt).³ Einbringender ist der Rechtsträger, dem die Gegenleistung zusteht; der Gegenstand der Einbringung richtet sich nach dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft.⁴

aa) Steuerfolgen beim Einbringenden

Auch eine unter § 20 UmwStG fallende Sacheinlage erfolgt grds. zum gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG),⁵ so dass im gesetzgeberischen „Normalfall“ der

1 Liegen die Voraussetzungen einer Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung nicht vor, sind die im eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern. Werden z.B. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder – so jedenfalls die Finanzverwaltung – nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, soll nach Auffassung der Verwaltung die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen sein (die Verwaltung verweist in BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.07 u.a. auf BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726 = FR 2010, 701 m. Anm. *Wendt*; s. aber auch BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, FR 2012, 584 = DStR 2012, 648; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, DStR 2012, 1118; s. auch die Kommentierung zu § 20 UmwStG Rz. 42a ff.). Gehören zum Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs Anteile an der übernehmenden Gesellschaft, werden diese Anteile, wenn sie in die Kapitalgesellschaft miteingebracht werden, zu sog. eigenen Anteilen der Kapitalgesellschaft. Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft unterliegt handelsrechtlichen Beschränkungen. In diesem Fall ist es nach Verwaltungsauffassung (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.09) nicht zu beanstanden, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft auf unwiderruflichen Antrag des Einbringenden nicht miteingebracht werden. Der Einbringende muss sich damit einverstanden erklären, dass die zurückbehaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft künftig in vollem Umfang als Anteile zu behandeln sind, die durch eine Sacheinlage erworben worden sind (erhaltene Anteile). Die erhaltenen Anteile gelten auch dann nicht als realisierend aus dem Betriebsvermögen entnommen, wenn der Einbringende nach der Einbringung nicht mehr über Betriebsvermögen verfügt.

2 Dazu BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. E 20.09 ff. S. auch den Sonderfall in BFH v. 7.4.2010 – I R 55/09, BStBl. II 2010, 1094 = FR 2010, 1090. S. auch BFH v. 27.5.2009 – I R 53/08, FR 2010, 278 = DStR 2009, 2661.

3 § 2 Abs. 4 UmwStG gilt entsprechend.

4 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.02, 20.05. Danach gilt: Wird Betriebsvermögen einer Personengesellschaft eingebracht, ist die Frage, wer Einbringender i.S.d. § 20 UmwStG ist, grundsätzlich danach zu entscheiden, ob die einbringende Personengesellschaft infolge der Einbringung fortbesteht. Wird die Personengesellschaft, deren Betriebsvermögen übertragen wird, infolge der Einbringung aufgelöst und stehen die Anteile am übernehmenden Rechtsträger daher zivilrechtlich den Mitunternehmern zu (z.B. bei einer Verschmelzung), sind diese als Einbringende anzusehen. Besteht die übertragende Personengesellschaft dagegen auch nach der Einbringung als Mitunternehmerschaft fort und werden ihr die Anteile am übernehmenden Rechtsträger gewährt (z.B. bei einer Ausgliederung), ist die übertragende Personengesellschaft selbst als Einbringende anzusehen. Demgegenüber stehen bei einer Abspaltung die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft zivilrechtlich den Mitunternehmern der bisherigen Gesellschaft zu, so dass diese selbst als Einbringende anzusehen sind. Der Einbringungsgegenstand bestimmt sich nach dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft; z.B. ist bei Verschmelzung einer Personengesellschaft Einbringungsgegenstand der Betrieb. S. auch die Kommentierung zu § 20 UmwStG Rz. 34 ff.

5 Dies betrifft das eingebrachte Betriebsvermögen; für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt allerdings § 6a EStG.

Einbringende einen Einbringungsgewinn realisiert.¹ Der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem gemeinen Wert bei der Übernehmerin gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Anteile (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG).² Damit bei der Übernehmerin das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert (oder einem Zwischenwert) angesetzt (und dadurch beim Einbringenden das Entstehen eines Einbringungsgewinns vermieden) werden kann, müssen mehrere Voraussetzungen erfüllt sein (§ 20 Abs. 2 Sätze 2 u. 4 UmwStG): Der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens darf nicht negativ sein, der Wert anderer Gegenleistungen als (neuer) Gesellschaftsrechte darf nicht über dem Buchwert des Einbringungsgegenstandes liegen, es muss sichergestellt sein, dass das übernommene Betriebsvermögen später bei der Übernehmerin der Körperschaftsteuer unterliegt,³ und es darf das deutsche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der Übernehmerin weder ausgeschlossen noch beschränkt werden (dazu Rz. 97 ff.). Außerdem darf der gemeine Wert des Einbringungsgegenstandes nicht geringer sein als die Summe der Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter.⁴ Die Übernehmerin übt das Wahlrecht aus, d.h. in ihrer Steuerbilanz müssen die übernommenen Wirtschaftsgüter mit ihren Buchwerten (oder Zwischenwerten) angesetzt werden.⁵

- 71 Erfolgt danach die **Einbringung zu Buchwerten** (oder Zwischenwerten), gelten auch die im Gegenzug erhaltenen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft als zu diesen Werten (ggf. abzgl. anderer Gegenleistungen) angeschafft, d.h. es verdoppeln sich die eingebrachten stillen Reserven. Sie sind nun auch in den Anteilen an der Übernehmerin enthalten und bleiben aufgrund gesetzgeberischer Anordnung dem Grunde nach steuerverhaftet (§ 17 Abs. 6 EStG).⁶

bb) Steuerfolgen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft

- 72 Die **übernehmende Kapitalgesellschaft** übernimmt das eingebrachte Betriebsvermögen in ihre Steuerbilanz wie unter Rz. 70 beschrieben. Gemäß § 23 Abs. 1 u. 3 UmwStG wird dies bei Buch- bzw. Zwischenwertansatz weitgehend begleitet von dem Eintritt der Übernehmerin in die steuerliche Rechtstellung des Einbringenden (dies gilt allerdings nicht für einen evtl. steuerlichen Verlustvortrag und einen evtl. Zinsvortrag resp. EBITDA-Vortrag).⁷

cc) Sperrfriskonzeption

- 73 Die nach Sacheinlagen-Einbringungen unterhalb der gemeinen Werte eingreifende **Sperrfriskonzeption** ist durch das SEStEG grundlegend geändert worden. Bis zum SEStEG war die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung voll steuerpflichtig (§ 8b Abs. 4 KStG a.F., § 3 Nr. 40

¹ Zu den Steuerfolgen s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.25 ff.

² Zu den Auswirkungen auf die Klagebefugnis BFH v. 8.6.2011 – I R 79/10, FR 2012, 188 = DStR 2011, 2248.

³ Zu einer besonderen Verwaltungsauffassung bei Einbringung in eine Organgesellschaft vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.19.

⁴ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.18.

⁵ Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt nicht, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.20. Auch gilt kein Grundsatz der phasenverschobenen Wertaufholung. Allerdings verweist BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.20 auch auf Rz. 04.16 und die dort geregelte besondere Problematik.

⁶ Umfasst das eingebrachte Betriebsvermögen auch einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F., gelten die erhaltenen Anteile insoweit auch als einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F. (§ 20 Abs. 3 Satz 4 UmwStG). Für nach altem Recht entstandene einbringungsgeborene Anteile gilt das alte Recht fort; §§ 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG, 52 Abs. 4b Satz 2 EStG, 34 Abs. 7a KStG.

⁷ Zu Organschaftskonsequenzen s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. Org.13 ff. sowie die Kommentierung zu Anhang 4. S. auch § 6 UmwStG für im Einzelfall durch die Einbringung entstehende sog. Konfusionsgewinne (§ 23 Abs. 6 UmwStG).

Satz 3 u. 4 EStG a.F.),¹ und es resultierte daraus mangels Aufstockung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine Doppelbesteuerung. Nunmehr führt eine Veräußerung der als Gegenleistung für eine Sacheinlagen-Einbringung unter dem gemeinen Wert erhaltenen Anteile² oder die Realisierung eines Ersatztatbestandes nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG³ (vgl. dazu auch die Kommentierung zu § 22 UmwStG

1 Für nach altem Recht entstandene einbringungsgeborene Anteile gilt das alte Recht fort.

2 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.07, 22.21 ff. führt dazu Folgendes aus: Die entgeltliche Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile führt grundsätzlich zur rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 Satz 1 UmwStG beim Einbringenden. Umwandlungen und Einbringungen stellen nach Verwaltungsauffassung grundsätzlich Veräußerungen i.S.v. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG dar, die die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung auslösen. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn der Einbringende oder dessen unentgeltlicher Rechtsnachfolger nachweist, dass die sperrfristbehafteten Anteile im Wege der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder des Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 UmwStG) zum Buchwert übertragen wurden (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG). Aus Billigkeitsgründen kann im Einzelfall auch bei anderen Umwandlungen zu Buchwerten auf übereinstimmenden Antrag aller Personen, bei denen ansonsten infolge des Umwandlungsvorgangs ein Einbringungsgewinn rückwirkend zu versteuern wäre, von einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung abgesehen werden. Dies setzt zumindest voraus, dass keine steuerliche Statusverbesserung eintritt (d.h. die Besteuerung eines Einbringungsgewinns I bzw. II nicht verhindert wird), sich keine stillen Reserven von den sperrfristbehafteten Anteilen auf Anteile eines Dritten verlagern, deutsche Besteuerungsrechte nicht ausgeschlossen oder eingeschränkt werden und die Antragsteller sich damit einverstanden erklären, dass auf alle unmittelbaren oder mittelbaren Anteile an einer an der Umwandlung beteiligten Gesellschaft § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG entsprechend anzuwenden ist, wobei Anteile am Einbringenden regelmäßig nicht einzubeziehen sind. Bei der Prüfung eines solchen Antrags ist nach Verwaltungsauffassung die gesetzgeberische Grundentscheidung zu berücksichtigen, dass § 22 UmwStG keine Generalklausel enthält, wonach unter bestimmten allgemeinen Voraussetzungen bei nachfolgenden Umwandlungen von der Einbringungsgewinnbesteuerung abgesehen werden kann. § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG lassen nach Verwaltungsauffassung lediglich punktuelle Ausnahmen zu (vgl. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG). Von der Einbringungsgewinnbesteuerung kann deswegen nur dann aus Billigkeitsgründen abgesehen werden, wenn der konkrete Einzelfall in jeder Hinsicht mit den in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG enthaltenen Ausnahmetatbeständen vergleichbar ist. Dabei ist auch die gesetzgeberische Grundentscheidung zu berücksichtigen, dass § 22 UmwStG anders als für Einbringungen i.S.d. §§ 20, 21 UmwStG keine Rückausnahme für Einbringungen i.S.d. § 24 UmwStG vorgesehen hat. Nicht vergleichbar sind Umwandlungen z.B. dann, wenn sie ohne Gewährung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erfolgen. Die Billigkeitsregelung kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn in einer Gesamtschau die Umwandlung der Veräußerung des eingebrachten Vermögens dient. Hiervon ist auszugehen, wenn der Einbringende nach der Umwandlung an dem ursprünglich eingebrachten Betriebsvermögen nicht mehr unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.

3 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.18 ff. führt dazu Folgendes aus: Zu einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns I kommt es auch, wenn durch den Einbringenden oder dessen Rechtsnachfolger innerhalb des Siebenjahreszeitraums ein Vorgang i.S.v. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG verwirklicht wird. Dies gilt auch, wenn beim Einbringenden, bei der übernehmenden Gesellschaft oder bei deren unentgeltlichen Rechtsnachfolgern die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG nicht mehr erfüllt sind (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG). Die unmittelbare oder mittelbare unentgeltliche Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile (z.B. im Wege der verdeckten Einlage, der verdeckten Gewinnausschüttung, der Realteilung oder die unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 und 5 EStG) auf eine Kapitalgesellschaft stellt ein die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung auslösendes Ereignis dar (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG). Die Auflösung und Abwicklung einer Kapitalgesellschaft, an der die sperrfristbehafteten Anteile bestehen, löst in vollem Umfang die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 und Abs. 2 Satz 6 UmwStG) auf den Zeitpunkt der Schlussverteilung des Vermögens aus. In den Fällen der Kapitalherabsetzung und der Einlagenrückgewähr (§ 27 KStG) kommt es nur insoweit zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung, als der tatsächlich aus dem steuerlichen Einlagekonto ausgekehrte Betrag den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der sperrfristbehafteten Anteile im Zeitpunkt der Einlagenrückgewähr übersteigt. Werden die sperrfristbehafteten Anteile mittels Sacheinlage oder Anteilstausch zum Buchwert nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG steuerunschädlich weiterübertragen (Ketteneinbringung), löst auch die unmittelbare oder mittelbare Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung beim Einbringenden aus (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4

Rz. 101 ff.) gem. § 22 Abs. 1 UmwStG zu einer rückwirkenden Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I beim Einbringenden.¹ Der Einbringungsgewinn I entspricht der Differenz zwischen dem gemeinen Wert im Einbringungszeitpunkt und dem bei der Einbringung angesetzten Buch- oder Zwischenwert, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr.² Der Einbringungsgewinn I gilt gem. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, mindert also den Gewinn aus der Anteilsveräußerung (auf den § 8b Abs. 2 KStG oder § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden ist).

- 74 Des Weiteren ist bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft gem. § 23 Abs. 2 Satz 1 u. 2 UmwStG auf Antrag im Jahr der Veräußerung – also nicht rückwirkend – und bei Nachweis der Entrichtung der Steuer auf den Einbringungsgewinn³ in Höhe des versteuerten Einbringungsgewinns ein „**Erhöhungsbetrag**“ gewinnneutral anzusetzen. Dies gilt jedoch nur, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen entweder noch zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehört oder zum gemeinen Wert übertragen wurde, d.h. nicht bei einer Weiterübertragung unter dem gemeinen Wert. Aus dem Ansatz des Erhöhungsbetrags folgt eine wirtschaftsgutbezogene Buchwertaufstockung (also die Schaffung steuerbilanziellen Abschreibungspotentials) bzw. bei erfolgter Weiterübertragung zum gemeinen Wert sofort abziehbarer Aufwand.⁴

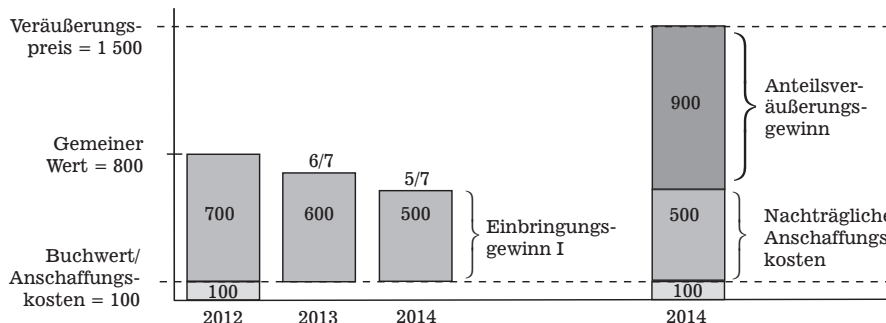
und Abs. 2 Satz 6 und § 23 Abs. 1 UmwStG). Dies gilt nicht, wenn der Einbringende oder dessen unentgeltlicher Rechtsnachfolger nachweist, dass die sperrfristbehafteten Anteile im Wege der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder des Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 UmwStG) zum Buchwert übertragen wurden (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 UmwStG). Werden die sperrfristbehafteten Anteile mittels Sacheinlage oder Anteilstausch zum Buchwert nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG steuerneutral weiter übertragen, löst auch die unmittelbare oder mittelbare Veräußerung der auf der Einbringung der sperrfristbehafteten Anteile beruhenden Anteile die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung beim Einbringenden aus (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 5 und Abs. 2 Satz 6 UmwStG).

- 1 S. dazu auch die Erläuterung in BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. E 20.01 ff., 22.01 ff. Von erheblicher praktischer Bedeutung ist, dass der Einbringende gem. § 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UmwStG innerhalb der Siebenjahresfrist jeweils bis zum 31.5. den Nachweis zu erbringen hat, wem die erhaltenen Anteile zuzurechnen sind. Wenn der Nachweis nicht rechtzeitig erbracht wird, gelten die Anteile als veräußert und der entsprechende Einbringungsgewinn I ist zu besteuern. Nach dem Gesetzeswortlaut ist diese Rechtsfolge bei Fristverletzung zwar zwingend, es ist aber fraglich, ob wirklich eine Ausschlussfrist vorliegt, dagegen auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.33. Nach der systematischen Stellung der Regelung gilt die Veräußerungsfiktion nur für die Anwendung des § 22 UmwStG und führt nicht etwa auch zur Besteuerung des Gewinns aus einer fiktiven Veräußerung (vgl. zu Vorstehendem die Kommentierung zu § 22 UmwStG Rz. 181 ff.).
- 2 Zu Fragen bei einer teilweisen Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.04 und die Kommentierung zu § 22 UmwStG Rz. 62. Zur gesetzlichen Verankerung der sog. „Wertabspaltungstheorie“ vgl. § 22 Abs. 7 UmwStG. Danach gilt Folgendes: Werden in den Fällen einer Sacheinlage oder eines Anteilstauschs unter dem gemeinen Wert stille Reserven auf Grund einer Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung von den erhaltenen oder eingebrachten Anteilen oder von auf diesen Anteilen beruhenden Anteilen auf andere Anteile verlagert, gelten diese Anteile insoweit auch als erhaltene oder eingebrachte Anteile oder als auf diesen Anteilen beruhende Anteile i.S.d. § 22 Abs. 1 oder 2 UmwStG (Mitverstrickung von Anteilen). Werden sperrfristbehaftete Anteile beispielsweise durch Schenkung, Erbfall, unentgeltliche vorweggenommene Erbfolge, verdeckte Gewinnausschüttung, unentgeltliche Übertragung oder Überführung nach § 6 Abs. 3 oder Abs. 5 EStG oder Realteilung unmittelbar oder mittelbar unentgeltlich übertragen, gilt der Erwerber insoweit als unentgeltlicher Rechtsnachfolger i.S.v. § 22 Abs. 6 UmwStG. Dies gilt nicht in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG.
- 3 Dabei sollte auch die Minderung eines Verlustvortrags ausreichend sein, auch wenn insoweit nicht sofort Steuern tatsächlich „entrichtet“ werden (so auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 23.12; vgl. auch die Kommentierung zu § 23 UmwStG Rz. 98).
- 4 S. dazu näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 23.07 ff. sowie die Kommentierung zu § 23 UmwStG Rz. 63 ff. und 231 ff.

Beispiel:¹

75

Im Jahr 2012 bringt die Kapitalgesellschaft A einen Teilbetrieb im Wege der Sachgründung zu Buchwerten in die Kapitalgesellschaft B ein, der Buchwert beläuft sich auf 100 und der gemeine Wert auf 800. Im Jahr 2014 verkauft A sämtliche Anteile an B für 1500. Nach dem Rechtszustand vor SEStEG erzielte A einen steuerpflichtigen Anteilsveräußerungsgewinn i.H.v. 1400, und in B blieb es bei den (fortgeführten) Buchwerten von 100. Nun kommt es zu einem steuerpflichtigen Einbringungsgewinn I von 500 ($700 \cdot \frac{2}{7} \times 700$) und einem Anteilsveräußerungsgewinn i.H.v. 900 ($1500 \cdot \frac{1}{100 + 500}$), der zu 95 % freigestellt ist. Bei B erfolgt unter den genannten Voraussetzungen eine Buchwertaufstockung i.H.v. 500 oder auch (teilweise) ein Betriebsausgabenabzug.

**Variante:**

Der Anteilsveräußerungspreis im Jahr 2014 beträgt 10. Nach altem Recht hätte A einen steuerirrelevanten Veräußerungsverlust i.H.v. 90 erlitten, bei B bliebe es bei (fortgeführten) Buchwerten i.H.v. 100. Nun kommt es zu einem steuerpflichtigen Einbringungsgewinn I von 500, einem steuerirrelevanten Anteilsveräußerungsverlust von 590 sowie zu einer Buchwertaufstockung in B i.H.v. 500.

Das Konzept des Einbringungsgewinns I gilt gem. § 22 Abs. 1 Satz 5 UmwStG grundsätzlich nicht, soweit das **eingebraachte Betriebsvermögen Anteile an Kapitalgesellschaften enthält**; insoweit kommt die Regelung für den Anteilstausch in § 22 Abs. 2 UmwStG zur Anwendung (dazu Rz. 78).

b) Anteilstausch

§ 21 UmwStG regelt die **Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in andere Kapitalgesellschaften** gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft (sog. Anteilstausch). Auch der Anteilstausch erfolgt grds. zum gemeinen Wert (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Voraussetzung für den Rösitz des Buch- oder Zwischenwerts ist,² dass die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung unmittelbar Anteile mit der Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hält (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG; sog. qualifizierter Anteilstausch)³ und nicht über den eingebrachten Buch- bzw. Zwischenwert hinausgehende andere Gegenleistungen gewährt werden (§ 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG; zu den Fällen, in denen für die eingebrachten bzw. für die als Gegenleistung gewährten Anteile das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt ist, s. Rz. 118 ff.).⁴

Bei einer **Einbringung in eine inländische Kapitalgesellschaft**, bei der das deutsche Besteuerungsrecht an den eingebrachten Anteilen unverändert fortbesteht und auch für die als Gegenleistung gewährten neuen Anteile das deutsche Besteuerungsrecht weder ausgeschlossen noch beschränkt ist, ist der Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft für die Besteuerung des Einbringenden maßgeblich (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).⁵ Auch beim Anteilstausch tritt die übernehmende Gesellschaft bei

¹ Vgl. auch Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369 (374).

² Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt nicht. S. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 21.11.

³ S. dazu näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 21.09.

⁴ S. auch im Einzelfall § 20 Abs. 4a EStG.

⁵ Vgl. dazu bereits Seite 30 Fn. 5.

Buch- oder Zwischenwertansatz hinsichtlich der eingebrachten Anteile in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein (§ 23 Abs. 1 und 3 UmwStG).¹

Eine **steuerliche Rückbeziehung** des Anteilstauschs ist – anders als im Fall der Sacheinlage – seit dem SEStEG **nicht mehr möglich**.

- 78 Als **Sperrfriskonzeption** nach einem Anteilstausch unterhalb des gemeinen Werts war bis zum SEStEG vorgesehen, dass nach Einbringung durch eine nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Person eine Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren gem. § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. voll steuerpflichtig war. Diese Regelung ist für den Fall des Anteilstauschs und bei der Miteinbringung von Anteilen im Rahmen einer Sacheinlagen-Einbringung nach § 20 UmwStG durch das Konzept der rückwirkenden Besteuerung des Einbringenden ersetzt worden (§ 22 Abs. 2 UmwStG).² Wenn der Einbringende nicht von § 8b Abs. 2 KStG präferenzierte Anteile eingebracht hat,³ führt eine Veräußerung⁴ der unter dem gemeinen Wert eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft bzw. die Realisierung der im Gesetz genannten Ersatztatbestände⁵ innerhalb von sieben Jahren⁶ zu einer rückwirkenden Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns II beim Einbringenden. Der Einbringungsgewinn II ist als Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern⁷ und entspricht der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der eingebrachten Anteile im Einbringungszeitpunkt und dem bei der Einbringung angesetzten Buch- oder Zwischenwert, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr. Der Einbringungsgewinn II gilt gem. § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. Gemäß § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG erhöht er bei Nachweis der Steuerentrichtung die Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft und mindert deren Gewinn aus der Anteilsveräußerung (auf den normalerweise § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden ist). § 22 Abs. 2 UmwStG ist nicht anwendbar, wenn der Einbringende von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Anteile eingebracht hat (zu den damit verbundenen Fragestellungen s. näher die Kommentierung zu § 22 UmwStG Rz. 140). Die Norm greift überdies nicht, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits veräußert hat (§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG).

2. Einbringungen in Personengesellschaften

- 79 **Einbringungen in Personengesellschaften** (im Wege der Einzelrechtsnachfolge⁸ sowie aus dem Kreis der Umwandlungen qua Ausgliederung in Personengesellschaften

1 Zwar ist der Wortlaut des § 23 Abs. 1 u. 3 UmwStG unklar, da er von „eingebrachtem Betriebsvermögen“ spricht; der Gesetzgeber hat aber in § 23 Abs. 1 UmwStG bewusst auch in einer Nachbesserung des Wortlauts die Fälle des § 21 UmwStG angesprochen (s. auch die Kommentierung zu § 23 UmwStG Rz. 24). Zu Organschaftskonsequenzen s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. Org.15 ff. Für den Fall der Einbringung einbringungsgeborener Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F. enthält § 21 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. § 20 Abs. 3 Satz 4 UmwStG eine Sonderregelung.

2 S. dazu auch die Erläuterung im BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. E 20.06 ff.

3 S. dazu näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.12. Die ursprüngliche Gesetzesfassung stellte darauf ab, ob der Einbringende eine von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Person war, und ist nachgebessert worden.

4 S. dazu schon Seite 31 Fn. 2.

5 S. dazu schon Seite 31 Fn. 3.

6 Zu den Nachweispflichten betr. die Nichtveräußerung s. bereits Seite 32 Fn. 1.

7 Der Gesetzeswortlaut ist unscharf, weil keine Besteuerung der Veräußerung der konkret eingebrachten Anteile angeordnet wird (vgl. dazu die Kommentierung zu § 22 UmwStG Rz. 160).

8 Folgende Fälle sieht die Verwaltung erfasst (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.47): Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter (aus Sicht des § 24 UmwStG bringt dabei der Einzelunternehmer seinen Betrieb in die neu entstehende Personengesellschaft ein); Einbringung eines Einzelunternehmens in eine bereits bestehende Personengesellschaft oder Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft; Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter

oder qua Verschmelzung resp. Spaltung von Personen- auf Personengesellschaften; vgl. dazu die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 9 f.) werden von § 24 UmwStG erfasst,¹ wenn Einbringungsgegenstand ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil (bzw. Teil eines Mitunternehmeranteils) oder ein (im Betriebsvermögen gehaltener) 100 %-Kapitalgesellschaftsanteil² ist und der Einbringende Mitunternehmer wird bzw. ist (vgl. dazu die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 30 ff.). Für den Begriffs des Betriebs, des Teilbetriebs und des Mitunternehmeranteils sowie die Anforderungen an die Übertragung gelten die Ausführungen in Rz. 65, 69 entsprechend.³ Die teilweise Zuordnung von Teilen des Einbringungsgegenstandes zum steuerlichen Sonderbetriebsvermögen bei der übernehmenden Personengesellschaft reicht allerdings i.R.d. § 24 UmwStG aus.⁴

Von § 24 UmwStG erfasste Einbringungen sind gem. § 24 Abs. 2 UmwStG zwar grds. zum gemeinen Wert,⁵ sie sind aber auch zum Buch- bzw. Zwischenwert durchführbar. Ein **Ansatz unter dem gemeinen Wert** setzt voraus, dass das deutsche Besteuerungsrecht für das eingebrachte Betriebsvermögen weder ausgeschlossen noch beschränkt wird (vgl. Rz. 121). Der Buchwert des Einbringungsgegenstandes darf negativ sein, andere Gegenleistungen als „Gesellschaftsrechte“ sind jedoch grundsätzlich nicht erlaubt.⁶ Außerdem darf der gemeine Wert des Einbringungsgegenstandes nicht geringer sein als die Summe der Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter.⁷ Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Die Übernehmerin kann den Buchwertansatz in ihrer Steuerbilanz durch steuerliche Ergänzungsbilanzen sicherstellen.⁸ Sie tritt grds. in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein (§§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1 u. 3 UmwStG).⁹

§ 24 Abs. 5 UmwStG sieht für den Fall der (Mit-) **Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** unter dem gemeinen Wert, deren Veräußerung nicht gem.

(die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue – durch den neu hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte – Personengesellschaft ein; der bloße Gesellschafterwechsel bei einer bestehenden Personengesellschaft – ein Gesellschafter scheidet aus, ein anderer erwirbt seine Anteile und tritt an seine Stelle – fällt nicht unter § 24 UmwStG); Aufstockung eines bereits bestehenden Mitunternehmeranteils (Kapitalerhöhung) durch Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter (die nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter der Personengesellschaft bringen in diesem Fall ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue – durch die Kapitalerhöhung in den Beteiligungsverhältnissen veränderte – Personengesellschaft ein); die Gesellschafter einer Personengesellschaft I bringen ihre Gesellschaftsanteile (Mitunternehmeranteile) in die übernehmende Personengesellschaft II gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen an dieser Gesellschaft ein und das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft I wächst der übernehmenden Personengesellschaft II an.

1 Zur steuerlichen Rückbeziehbarkeit s. § 24 Abs. 4 UmwStG (nur bei Einbringungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge; s. aber auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.06). § 2 Abs. 4 UmwStG gilt im Einzelfall entsprechend.

2 S. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.02. S. aber auch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 = FR 2008, 1149. Zu beachten ist der Verweis in BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.02 auf Rz. 15.06.

3 So die Verwaltungsauffassung. Jedenfalls i.R.d. § 24 UmwStG ist aber die Übernahme des europäischen Teilbetriebsbegriffs nicht veranlasst. Vgl. dazu die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 41.

4 S. dazu BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.05 sowie die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 57.

5 Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a EStG.

6 Dazu BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.07 ff. sowie die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 62.

7 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.18.

8 § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG sowie BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.13 ff. Es gilt keine Maßgeblichkeit.

9 Auch § 6 UmwStG kann im Einzelfall auf durch die Einbringung ausgelöste sog. Konfusionsgewinne anwendbar sein.

§ 8b Abs. 2 KStG begünstigt wäre,¹ eine entsprechende Anwendung der Regelungen zur Besteuerung des Einbringungsgewinns II vor, soweit der Gewinn aus einer Veräußerung der eingebrachten Anteile innerhalb von sieben Jahren auf einen von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer entfällt.²

81–82 Einstweilen frei.

IV. Regelungen außerhalb des UmwStG

1. Möglichkeiten steuerneutralen Reserventransfers

83 Das Ertragsteuerrecht sieht auch **außerhalb des UmwStG** in verschiedenen Normen **Buchwertübertragungsmöglichkeiten** vor, die im Einzelfall auch auf Umwandlungs- und andere Umstrukturierungsvorgänge Anwendung finden können. Dabei geht es insbesondere um Vorgänge unter Beteiligung von Personenunternehmen (vgl. dazu auch die Kommentierung in Anhang 5).³

84 So ermöglicht § 6 Abs. 3 EStG⁴ die unentgeltliche Buchwertübertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person. Wird bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (wesentliches) Sonderbetriebsvermögen nicht oder nur unterquotal mit übertragen, setzt die Buchwertübertragung voraus, dass der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil fünf Jahre lang nicht veräußert oder aufgibt.⁵ Auch bestimmte Fälle der Anwachsung werden unter § 6 Abs. 3 EStG subsumiert.⁶

85 In § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG⁷ ist geregelt, dass Einzelwirtschaftsgüter zu Buchwerten übertragen werden können, wenn die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Mitunternehmer-Betriebsvermögen (bzw. Sonderbetriebsvermögen) in das Gesamthandsvermögen oder umgekehrt⁸ bzw. unentgeltlich zwischen verschiedenen Mitunternehmer-Sonderbetriebsvermögen erfolgt. Allerdings gibt es zwei wichtige Ausnahmen von der Buch-

1 Anpassung durch das sog. Streubesitzdividendengesetz, BGBl. I 2013, 561.

2 Wenn bei der Einbringung die bestehenden stillen Reserven in den Anteilen dem nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Einbringenden durch die Erstellung von Ergänzungsbilanzen zugeordnet werden, gibt es keine Notwendigkeit für die Anwendung der Regelung (so im Ergebnis auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.21; vgl. auch die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 128).

3 Würde man Mitunternehmerschaften auch für Zwecke umwandlungsbedingter Vermögensübertragungen ertragsteuerlich im Grundsatz als transparent ansehen, so wäre die Mitunternehmerschaft, soweit an ihr der Mitunternehmer beteiligt ist, für umwandlungsbedingte Vermögensübertragungen (solche gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten) schon kein anderes Steuersubjekt als der Mitunternehmer. Dann wäre die Erfolgsneutralität umwandlungsbedingter Übertragungsvorgänge vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft et vice versa insoweit ohne jede weitere Voraussetzung – von der Notwendigkeit der unveränderten Steuerverhaftung der stillen Reserven abgesehen – zu gewähren (s. auch den Gedanken des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG). Das derzeitige Ertragsteuerrecht geht aber offensichtlich von einer anderen Vorstellung, der grds. Eigenständigkeit der Mitunternehmerschaft für Reservenrealisationsfragen aus. S. auch Rödder, DStJG Bd. 25 (2002), 257; Herlinghaus, Umwandlungen bei Personengesellschaften, S. 71 ff.

4 Dazu im einzelnen BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458.

5 BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458, sieht insoweit bestimmte Buchwertumstrukturierungen nicht als schädliche Veräußerungen an.

6 Vgl. z.B. Orth, DStR 2005, 1629. S. auch OFD Berlin v. 11.11.2002, juris.

7 Dazu im einzelnen BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279.

8 Erfasst ist auch der Fall der Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft und umgekehrt.

wertübertragungsmöglichkeit in diesen Fällen: Zum einen ist die Veräußerung¹ bzw. Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb von drei Jahren nach Steuererklärungsabgabe für den Übertragungs-VZ schädlich (löst also rückwirkend eine Übertragung zum Teilwert aus), wenn nicht die stillen Reserven durch steuerliche Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet worden sind. Zum anderen ist es (rückwirkend) schädlich, soweit durch die Übertragung oder innerhalb einer nachfolgenden 7-Jahres-Periode der Anteil einer Kapitalgesellschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht (s. auch die Kommentierung in Anhang 5 Rz. 65 ff.).

§ 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG² regelt die Voraussetzungen für die Realteilung einer Mitunternehmerschaft zu Buchwerten (dazu auch die Kommentierung in Anhang 5 Rz. 101 ff.). Soweit Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile (oder Teile von Mitunternehmeranteilen) Übertragungsgegenstand sind, existieren keine besonderen Einschränkungen (natürlich muss bei dem übernehmenden Mitunternehmer die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein). Soweit es dagegen um die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern geht, ist eine Buchwertübertragung auf Kapitalgesellschaften generell ausgeschlossen. Außerdem entfällt die Buchwertübertragungsmöglichkeit ex tunc, wenn übertragene Einzelwirtschaftsgüter, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, innerhalb von drei Jahren nach Steuererklärungsabgabe für den Übertragungs-VZ veräußert oder entnommen werden. § 16 Abs. 5 EStG enthält eine § 24 Abs. 5 UmwStG entsprechende Regelung für die Realteilung, bei der Teilbetriebe übertragen werden (zu § 24 Abs. 5 UmwStG s. Rz. 80).

Außerhalb von Mitunternehmerschaften können überdies im Einzelfall § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG und § 20 Abs. 4a EStG einen steuerneutralen Reservertransfer ermöglichen.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG sind Einlagen (an Stelle des Teilwerts) höchstens mit den (ggf. fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist.³ Gemäß § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG hat die Vorschrift zwar auch Bedeutung für verdeckte Einlagen in Kapitalgesellschaften, es ist aber unklar, ob und ggf. in welchen Fällen sie auch für verdeckte Einlagen aus einem Betriebsvermögen gilt.⁴

Nach § 20 Abs. 4a EStG gilt für im Bereich der Abgeltungssteuer gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften Folgendes: Werden solche Anteile gegen Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft getauscht und wird der Tausch auf Grund gesellschaftsrechtlicher Maßnahmen vollzogen, die von den beteiligten Unternehmen ausgehen, treten abweichend von § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG und den §§ 13 und 21 UmwStG die übernommenen Anteile steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile, wenn das deutsche Besteuerungsrecht für die erhaltenen Anteile weder ausgeschlossen noch beschränkt ist oder bei einer Verschmelzung Art. 8 FRL anzuwenden ist (in letzterem Fall werden spätere Veräußerungsgewinne im Wege des treaty override besteuert). Andere Gegenleistungen sind abgeltungssteuerpflichtig.⁵

2. Möglichkeiten steuerfreier Reservenrealisierung

Ertragsteuerneutralität von Umwandlungen (oder anderen Umstrukturierungsvorgängen) kann nicht nur (wie im UmwStG oder nach Maßgabe der in Rz. 83 ff. genannten Regelungen) durch Regelungen sichergestellt werden, die Buchwertfortführung anordnen. Denkbar ist auch die **Behandlung als realisierender Akt**, wenn der realisierte Gewinn zumindest weitgehend steuerfrei gestellt wird oder durch Rück-

1 BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 sieht insoweit jede Buchwertumstrukturierung als schädliche Veräußerung an.

2 Dazu im einzelnen BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228.

3 Vgl. auch § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG, wonach grds. Entsprechendes für die Einlage wesentlicher Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG gilt.

4 S. Föger/Rieger, DStR 2003, 628.

5 S. auch § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG, von dem unklar ist, ob er im Fall der Abspaltung gilt.

lagenbildung auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden kann. Beide Mechanismen sieht das gegenwärtige Ertragsteuerrecht vor allem für Anteile an Kapitalgesellschaften vor.

- 89** Zentrale Bedeutung hat insoweit **§ 8b Abs. 2 KStG**, der Gewinne aus der Veräußerung und verdeckten Einlage von Kapitalanteilen, die Kapitalgesellschaften erzielen, grundsätzlich zu 95 % steuerfrei stellt.¹ Das heißt auch für Umwandlungen (oder andere Umstrukturierungsvorgänge), dass dann, wenn und soweit im Zuge eines solchen Vorgangs Anteile an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften² übertragen werden, eine zu 95 % steuerfreie Realisation gem. § 8b Abs. 2 KStG in Betracht kommt.³ Zu beachten ist dabei – wie bei allen Anteilsveräußerungen –, dass keine i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG a.F. schädlichen „alten“ einbringungsgeborenen Anteile gegeben sind, für die die 7-Jahres-Frist noch nicht abgelaufen ist (außerdem darf nicht vorher auf die veräußerten Kapitalanteile eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen worden und es darf kein Fall des § 8b Abs. 7 oder 8 KStG gegeben sein). Mit der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 8b Abs. 2 KStG auf den umwandlungs- bzw. umstrukturierungsbedingten Anteilsveräußerungsgewinn korrespondiert, dass umwandlungs- bzw. umstrukturierungsbedingt realisierte Wertverluste in Anteilen nicht geltend gemacht werden können (§ 8b Abs. 3 KStG – auch insoweit eine Kapitalgesellschaft als betroffene Gesellschafterin unterstellt).⁴

- 90** Bedeutung hat auch **§ 6b Abs. 10 EStG**, der für alle Personenunternehmen mit letztlich einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern die Möglichkeit vorsieht, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (und damit auch aus jeder umwandlungs- und umstrukturierungsbedingten Anteilsveräußerung) bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf Investitionen in Anteile an Kapitalgesellschaften (oder bestimmte andere begünstigte Reinvestitionsgüter) zu übertragen.⁵ Vorausgesetzt ist hinsichtlich der veräußerten Kapitalanteile (neben der „Veräußerung“) insbesondere eine mindestens sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Anteile zum inländischen Anlagevermögen des Veräußerers. Außerdem dürfen sie nicht schädlich „alt“ einbringungsgeboren i.S.d. § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG a.F. sein.

Außerdem ist auf die „normale“ **§ 6b EStG**-Regelung betr. Grund und Boden und Gebäude und die sog. **Rücklage für Ersatzbeschaffung** hinzuweisen.

- 91–92** Einstweilen frei.

¹ Dass die Möglichkeit der (weitgehend) steuerfreien Reservenrealisierung in Kapitalanteilen gegeben ist, basiert vor allem darauf, dass das Ertragsteuerrecht zwar vom Steuersubjektprinzip dominiert wird, aber im Bereich der Kapitalgesellschaftsbesteuerung auch einen rechtsträgerübergreifenden steuersystematischen Ansatz verfolgt. Danach soll jeder in einer deutschen Kapitalgesellschaft mit deutschen Anteilseignern erzielte Gewinn letztlich einmal mit Körperschaftsteuer (Gewerbsteuer) und Teileinkünfte-Einkommensteuer bzw. Abgeltungssteuer belastet werden, woraus bei Dividendenvereinnahmung durch zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften die (95 %ige) Dividendenfreistellung resultiert. Diese Wertentscheidung hat der Gesetzgeber auch auf den Fall des Anteilsveräußerungsgewinns erstreckt, weil ein Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Tochterkapitalgesellschaft letztlich auf die Bildung von Gewinnrücklagen und stillen Reserven auf der Ebene der Tochterkapitalgesellschaft zurückzuführen ist. Die Gewinnrücklagen und die stillen Reserven der Tochterkapitalgesellschaft sind aber im Regelfall schon bei dieser mit Körperschaftsteuer (und Gewerbesteuer) belastet worden bzw. werden in Zukunft mit diesen Steuerbelastungen versehen werden. S. auch Röd-der, DStJG Bd. 25 (2002), 275.

² Bzw. Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften als Gesellschaftern (§ 8b Abs. 6 KStG); vgl. im Übrigen auch § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG.

³ Die Finanzverwaltung vertrat in der Vergangenheit, dass bei einer Realisation durch übertragende Umwandlung i.S.d. §§ 1 – 19 UmwStG die Norm mangels „Veräußerung“ nicht anwendbar sei. S. nun aber BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292, Tz. 23.

⁴ Allerdings – insoweit unsystematisch – zu 100 %, nicht nur zu 95 %.

⁵ Die normalerweise einsetzende Teileinkünftebesteuerung des Anteilsveräußerungsgewinns kann damit vermieden werden.

E. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen im Überblick

I. Grundprinzipien

Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen sind nur dann in Deutschland ertragsteuerrelevant, wenn auf Ebene des übergehenden Vermögens deutsches Besteuerungsrecht besteht bzw. geschaffen wird und/oder eine entsprechende Situation auf Gesellschafterebene gegeben ist. Im Einzelfall kommt insoweit den Regeln der beschränkten Steuerpflicht (z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a und 2e EStG) und in einschlägigen DBA (s. z.B. Art. 7, 10, 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA)¹ eine besondere Bedeutung zu. Als relevante Fallgruppen können insoweit Hinausumwandlungen, Hereinumwandlungen, Auslands- und Inlands-umwandlungen mit Inlandsberührung und Inlands-umwandlungen mit Auslandsberührung unterschieden werden.

Seit dem **SEStEG** werden auch den inländischen Umwandlungen vergleichbare „europäische“ Umwandlungen vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasst. Es gelten grds. die entsprechenden Regelungen. Allerdings kommt vor allem Entstrickungs- und Verstrickungsfragen in diesem Zusammenhang eine besondere Bedeutung zu. So setzt auch eine steuerlich erfolgsneutrale „europäische“ Umwandlung grundsätzlich voraus, dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (wobei anders als in bestimmten „laufenden“ Entstrickungssituationen bei umwandlungsbedingter Entstrickung keine Stundung gewährt wird).²

Grenzüberschreitende und ausländische **Umwandlungen mit Drittstaatenbezug** (wie auch nicht den deutschen Umwandlungen vergleichbare „europäische“ Umwandlungen) werden dagegen nicht vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasst. Für sie gelten grundsätzlich die normalen ertragsteuerlichen Regeln. Besonderheiten sieht insoweit lediglich § 12 Abs. 2 KStG für Drittstaatenverschmelzungen von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und § 24 UmwStG wegen seines globalen Anwendungsbereichs vor.

II. Vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen

1. Umwandlung von Kapitalgesellschaften

a) Umwandlung in bzw. auf Personengesellschaften

Der Anwendungsbereich des UmwStG ist durch das **SEStEG** europäisiert worden. **Europäisierung des UmwStG** heißt bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in bzw. auf Personengesellschaften, dass grundsätzlich nach dem Recht eines EU/EWR-Staates³ gegründete Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in der EU bzw. dem EWR an der Umwandlung beteiligt sein müssen (§ 1 Abs. 2 UmwStG; übernehmender Rechtsträger kann in bestimmten Fällen auch eine natürliche Person mit steuerlicher Ansässigkeit in der EU bzw. dem EWR sein⁴).⁵

Bei **Umwandlungsvorgängen nach ausländischem Recht** ist überdies die Vergleichbarkeit mit dem entsprechenden deutschen Umwandlungsvorgang erforderlich (§ 1

1 S. auch die Übersicht bei *Rödter*, DStR 1998, 234.

2 Was indessen aller Voraussicht nach gegen die europäischen Grundfreiheiten verstößt, die eine Stundung bis zum tatsächlichen Realisationszeitpunkt erfordern dürften. Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 – National Grid Indus, FR 2012, 25 m. Anm. *Musil* = DStR 2011, 2334. S. auch w.u. Rz. 98.

3 Neben den 27 EU-Staaten sind also auch die EWR-Staaten Norwegen, Island und Liechtenstein erfasst.

4 S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.49 ff.

5 Zur Europäisierung des UmwStG durch das **SEStEG** s. im Überblick *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765; IStR 2007, 22; *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2704 und 2763; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1525; DStR 2007, 369; *Schäfer u.a.*, BB Beilage 8/2006. Zur Situation davor s. z.B. *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 298; *J. Thiel*, GmbHR 1994, 277; *Schaumburg*, FS Widmann, S. 505; *van Lishaut*, FR 2004, 1301; *Rödter*, DStR 2005, 893; *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193.

Abs. 1 Satz 1 UmwStG; s. dazu näher die Kommentierung zu § 1 UmwStG Rz. 30 ff.; s. dort auch zu der Frage, ob auch bestimmte Ersatzkonstruktionen für grenzüberschreitende Umwandlungen vom UmwStG erfasst sind).¹

- 95 Ist danach das UmwStG auf die europäische Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in bzw. auf eine Personengesellschaft anwendbar, gelten die §§ 3 ff. UmwStG zunächst im Grundsatz ganz normal. D.h. insbesondere Folgendes (s. auch Rz. 53 ff.):

Die **Kapitalgesellschaft** hat in ihrer steuerlichen Schlussbilanz grds. die gemeinen Werte der übergehenden Wirtschaftsgüter anzusetzen, kann aber bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auf Antrag einheitlich auch den Buchwert oder einen Zwischenwert ansetzen (§ 3 Abs. 2 UmwStG). Die übernehmende Personengesellschaft führt die Buchwerte aus der Schlussbilanz fort und tritt grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung der Übertragerin ein (wesentliche Ausnahme: ein steuerlicher Verlustvortrag der Übertragerin geht im Zuge der Umwandlung unter).

Allen **Gesellschaftern** der umgewandelten Kapitalgesellschaft werden als Folge der Umwandlung gem. § 7 UmwStG in Höhe des auf sie entfallenden ausschüttbaren Gewinns der Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen zugewiesen und wie eine Gewinnausschüttung besteuert.

Darüber hinaus gelten die **Anteile an der Übertragerin** in den meisten Fällen² (ggf. nach sog. „erweiterter Wertaufholung“) als zu Buchwerten resp. Anschaffungskosten in die übernehmende Personengesellschaft eingelegt (soweit sie nicht schon sowieso von der Übernehmerin gehalten werden), um das Übernahmeergebnis durch Vergleich des Anteilsbuchwerts mit dem (anteiligen) Buchwert des übernommenen Betriebsvermögens ermitteln zu können. Das Übernahmeergebnis wird dabei gem. § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG um den separat besteuerten Dividendenteil gekürzt. Übersteigt der Anteilsbuchwert den (anteiligen) Buchwert des übernommenen Betriebsvermögens, resultiert ein Übernahmeverlust. Dieser ist nach § 4 Abs. 6 UmwStG grds. steuerirrelevant. Lediglich bei Einkommensteuerpflichtigen und in den Fällen des § 8b Abs. 7 und 8 KStG ist er bis zur Höhe der Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG abziehbar (Ausnahme: Fälle des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG und bei Erwerb der Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft innerhalb der letzten fünf Jahre). Für die seltenen Fälle eines Übernahmeertrags sind nach § 4 Abs. 7 UmwStG die Regelungen des § 8b KStG bzw. der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG anwendbar.

- 96 Allerdings gelten auch einige **Besonderheiten**. Diese ergeben sich schon daraus, dass bei europäischen Umwandlungen abhängig von der Ansässigkeit der Übertragerin und der Art und Belegenheit der übertragenen Wirtschaftsgüter Deutschland ggf. gar kein Besteuerungsrecht für einen evtl. Übertragungsgewinn hat.³ Gleiches kann je nach Ansässigkeit der Gesellschafter auch für die Einkünfte i.S.d. § 7 UmwStG⁴ bzw. für die Besteuerung des Übernahmeertrags der Fall sein⁵ (s. auch Rz. 100).⁶

- 97 Noch wichtiger ist aber aus Sicht des deutschen Fiskus das Problem, dass Deutschland im Zuge einer solchen europäischen Umwandlung ein vorher bestehendes Besteuerungsrecht verlieren oder dass ein solches Besteuerungsrecht durch die europäische Umwandlung beschränkt werden kann. Das SEStEG hat dieser „Gefahr“ Rechnung getragen, in dem angeordnet worden ist, dass der Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter unterhalb des gemeinen Werts nur erfolgen darf, wenn das **deutsche Besteuerungsrecht** für die stillen Reserven in dem bei der Umwandlung übertragenen Betriebsvermögen (genauer: für Gewinne aus der Veräußerung der

1 S. auch näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.20 ff.

2 Im steuerlichen Sinne nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter der Kapitalgesellschaft und bestimmte steuerausländische Gesellschafter (dazu Rz. 100) nehmen an der Besteuerung des Übernahmeertrags nicht teil. Sie treten mit dem anteiligen steuerlichen Eigenkapital (Buchwert des übernommenen Betriebsvermögens) der Personengesellschaft in die steuerliche Mitunternehmerstellung ein.

3 S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a) EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 OECD-MA.

4 S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 5a) EStG und Art. 10 OECD-MA.

5 S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a und 2e EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA.

6 S. auch die besondere Rückbeziehungsnorm des § 2 Abs. 3 UmwStG.

übertragenen Wirtschaftsgüter) bei der übernehmenden Personengesellschaft **weder ausgeschlossen noch beschränkt** wird.

D.h., dass die fehlende Entstrickung Voraussetzung für die Möglichkeit einer Buchwertfortführung hinsichtlich des übertragenen Vermögens ist. Ansonsten kommt es zwangsweise zum Ansatz des gemeinen Werts.¹ Der durch das SEStEG eingeführte **Entstrickungsbegriff** ist dabei sehr weit formuliert, jede Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts reicht aus. Eine Entstrickungsbesteuerung soll dementsprechend auch dann erfolgen, wenn zwar das deutsche Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne betr. die übertragenen Wirtschaftsgüter erhalten bleibt, aber – anders als vor der Umwandlung – nach der Umwandlung eine Anrechnung ausländischer Steuern resultieren kann (zu den damit verbundenen Problemen s. näher die Kommentierungen zu § 3 UmwStG Rz. 158 f. und zu § 11 UmwStG Rz. 179 f.). Beim Übergang inländischen Betriebsvermögens ist damit zur Vermeidung einer Besteuerung der stillen Reserven regelmäßig ein Verbleib der betroffenen Wirtschaftsgüter in einer deutschen Betriebsstätte der Unternehmerin nötig (was Zuordnungsfragen vor allem bei Beteiligungen, dem Geschäftswert und anderen immateriellen Wirtschaftsgütern aufwirft; vgl. dazu die Kommentierungen zu § 3 UmwStG Rz. 104 ff. und zu § 11 UmwStG Rz. 126 ff.).²

Dabei ist darauf zu beachten, dass nicht nur bei dem Umwandlungsvorgang selbst, sondern auch in der Folgezeit eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für stille Reserven, die unter deutscher Besteuerungshoheit gebildet wurden, vermieden werden muss. Denn das SEStEG hat für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auch **allgemeine Entstrickungstatbestände** in §§ 4 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG und § 12 Abs. 1 KStG eingeführt mit dem Grundsatz, dass bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts eine fiktive Entnahme bzw. eine fiktive Veräußerung zum gemeinen Wert der Besteuerung unterliegt.³ Auch nach der Umwandlung muss also eine grenzüberschreitende Überführung vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte bzw. umgekehrt von einer inländischen Betriebsstätte ins ausländische Stammhaus vermieden werden (s. dazu auch die Kommentierungen zu § 4 UmwStG Rz. 27 ff. und zu § 12 UmwStG Rz. 47 „Auslandsvermögen“).

Die Finanzverwaltung unterscheidet daran anknüpfend zwischen Entstrickungen durch den Umwandlungsvorgang selbst bezogen auf den steuerlichen Übertragungsstichtag (sog. rechtliche Entstrickung) und Entstrickungen durch nachfolgende Zuordnungsveräußerungen zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten (sog. tatsächliche Entstrickung). Nur für die erstgenannten Entstrickungen hält die Finanzverwaltung die umwandlungssteuerlichen Entstrickungsnormen für anwendbar, im letztgenannten Fall sollen erst nach der Umwandlung die normalen einkommen- und körperschaftsteuerlichen Entstrickungsnormen anwendbar sein.⁴

Ist ein Fall der umwandlungsbedingten **Entstrickung** gegeben, erfolgt grundsätzlich eine **sofortige Besteuerung der stillen Reserven**. Insoweit ist in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft der Ansatz des gemeinen Werts

98

1 Der Ansatz des gemeinen Wertes (nicht des Teilwertes) bei Entstrickung führt zu Folgefragen insbesondere bei der Entstrickung von Sachgesamtheiten und der Existenz stiller Lasten (auch Hinweis auf den bei Umwandlungsvorgängen vorgeschriebenen Ansatz von Pensionsrückstellungen mit dem Wert nach § 6a EStG); vgl. z.B. die Kommentierungen zu § 3 UmwStG Rz. 69 und 77 und zu § 11 UmwStG Rz. 75 ff. sowie 85.

2 Allerdings ist wegen BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 = FR 2008, 1149 nicht klar, ob die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer ausländischen DBA-Freistellungs-Betriebsstätte überhaupt zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führt, weil der BFH für die bis zur Zuordnungsänderung entstandenen stillen Reserven abkommensrechtlich weiter deutsches Besteuerungsrecht als gegeben ansieht. Zwar hat der Gesetzgeber darauf mit § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG reagiert. Völlig geklärt ist die Rechtsfrage damit aber immer noch nicht.

3 Wobei nicht nur das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne, sondern sogar für Nutzungserträge eine Rolle spielt. Im letztgenannten Fall resultiert daraus der Ansatz eines fiktiven Nutzungsentgelts. S. auch die Kommentierung in Anhang 7.

4 S. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.19, 03.20, 02.15.

obligatorisch. Eine Stundungsregelung sieht das UmwStG nicht vor. Lediglich für die Überführung von Anlagevermögen durch einen unbeschränkt Steuerpflichtigen in eine Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat außerhalb von Umwandlungsfällen (also z.B. bei der Umwandlung nachfolgenden Überführungen von Wirtschaftsgütern) enthält § 4g EStG eine Sonderregelung.¹ Die Regelung ermöglicht eine zeitliche Streckung der Besteuerung durch Bildung eines Ausgleichspostens in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert, der im Jahr der Überführung und den vier folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen ist. Außerdem kann in den Fällen des § 16 Abs. 3a EStG, also des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder Teilbetriebs, § 36 Abs. 5 EStG zu einer Erleichterung führen.² Danach kann auf Antrag die festgesetzte Steuer auf den fiktiven Aufgabegewinn in fünf gleichen (zinslosen) Jahresraten entrichtet werden, wenn die Wirtschaftsgüter einer anderen EU-/EWR-Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind und bestimmte andere Voraussetzungen erfüllt werden. Indessen ist es sehr fraglich, ob dies alles nicht gegen die europäischen Grundfreiheiten verstößt, die voraussichtlich eine Stundung der Entstrickungssteuer bis zum tatsächlichen Realisationszeitpunkt erfordern.³

- 99 Wird durch die Umwandlung einer Kapital- in bzw. auf eine Personengesellschaft **erstmalig deutsches Besteuerungsrecht** für durch die Umwandlung bewegte stille Reserven **begründet**, wird die Übertragerin zweckmäßigerweise keinen Antrag auf Buchwertansatz stellen. Allerdings kann der Antrag nur einheitlich gestellt werden, so dass sich die Frage stellt, ob eine Verstrickung von stillen Reserven auch dann vermieden werden kann, wenn das übertragene Vermögen vor der Umwandlung nur teilweise nicht, teilweise aber eben doch in Deutschland steuerverstrickt war (vgl. dazu die Kommentierungen zu § 3 UmwStG Rz. 100 ff. und zu § 11 UmwStG Rz. 115 ff.). In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass bei einer das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts begründenden Überführung eines Wirtschaftsguts in eine deutsche Betriebsstätte nach dem Umwandlungsvorgang die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG greift. Danach steht ein solcher Vorgang einer Einlage gleich und führt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG unabhängig von einer Besteuerung im Ausland stets zum Ansatz mit dem gemeinen Wert.

- 100 Für die **Einkünfte i.S.d. § 7 UmwStG** gelten **bei ausländischen Gesellschaftern** grds. die normalen Regeln für Dividendenerträge. Sie unterliegen dem – ggf. durch DBA ausgeschlossenen oder begrenzten – Kapitalertragsteuerabzug, wenn eine deutsche Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.⁴ Bei der Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft wird die Ermittlung deren ausschüttbaren Gewinns besondere Pro-

1 Gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt die Norm auch körperschaftsteuerlich.

2 Obwohl die Norm nicht in § 12 Abs. 1 KStG genannt ist, sollte sie auch körperschaftsteuerlich gelten.

3 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 – National Grid Indus, FR 2012, 25 m. Anm. Musil = DStR 2011, 2334 (der allerdings wohl auch – überraschend und nach hier vertretener Auffassung unzutreffend – bei betrieblicher Entstrickung eine Verzinsung der gestundeten Entstrickungssteuer und eine Sicherheitsleistung für europarechtskonform hält). Eine an den Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung (vgl. auch „de Lasteyrie du Saillant“ und „N“) orientierte Stundungslösung ist bisher nur zu § 6 AStG vorgesehen worden. Die Steuerfestsetzung erfolgt in den dort geregelten Fällen auf der Basis des gemeinen Werts mit zinsloser Stundung im Zeitpunkt des Wegzugs und Widerruf der Stundung insbesondere bei späterer Veräußerung oder Wegzug aus der EU bzw. dem EWR. Einzuzuräumen ist allerdings, dass sich vielfältige Schwierigkeiten ergeben würden, wollte man auch im Fall von Betriebsvermögen eine „National Grid Indus“ und „de Lasteyrie“-konforme Stundungsklausel vorsehen. So ist gerade bei entstrickten Immaterialwerten und einem Goodwill, die sich nach Entstrickung nur „verbrauchen“, der Realisationszeitpunkt kaum vernünftig bestimmbar. S. dazu auch Rödder, IStR 2005, 297.

4 § 43b EStG gilt allerdings nicht. S. auch z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 5a) EStG und Art. 10 OECD-MA.

bleme aufwerfen, wenn die Einkünfte i.S.d. § 7 UmwStG für inländische Gesellschafter bestimmt werden sollen (vgl. dazu auch die Kommentierung zu § 7 UmwStG Rz. 9).

Ausländische Gesellschafter nehmen an der **Übernahmeergebnisermittlung** nach Verwaltungsauffassung nicht nur teil, wenn sie ihre Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft in einem inländischen Betriebsvermögen halten oder wenn sie wesentlich beteiligt sind und Deutschland nicht durch ein DBA sein Besteuerungsrecht für Anteilsveräußerungsgewinne aufgegeben hat. Vielmehr soll die Einlagefiktion unabhängig davon gelten, ob eine Veräußerung der Anteile bei dem Anteilseigner i.R.d. unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht zu erfassen bzw. ob das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA ausgeschlossen ist.¹ Auch soweit inländische Gesellschafter an umgewandelten ausländischen Kapitalgesellschaften beteiligt sind, ist die Übernahmeergebnisermittlung nach den normalen Regelungen durchzuführen.²

Bei der Übernahmeergebnisermittlung selbst ist zu beachten, dass das nicht der deutschen Besteuerung unterliegende **ausländische Betriebsstättenvermögen** gem. § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG für Zwecke der Übernahmeergebnisermittlung (also nicht: in der Schlussbilanz der Übertragerin) mit dem gemeinen Wert angesetzt wird (s. dazu die Kommentierung zu § 4 UmwStG Rz. 93).³

b) Umwandlung in bzw. auf Kapitalgesellschaften

Die Europäisierung des UmwStG durch das SEStEG ist auch für die **Umwandlung von Kapitalgesellschaften in bzw. auf Kapitalgesellschaften** von Bedeutung. Sie unterfallen danach dem Anwendungsbereich des UmwStG, wenn an ihnen nach dem Recht eines EU/EWR-Staates gegründete Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in EU/EWR beteiligt sind (§ 1 Abs. 2 UmwStG). Bei Umwandlungsvorgängen nach ausländischem Recht ist überdies die Vergleichbarkeit mit dem entsprechenden deutschen Umwandlungsvorgang erforderlich (§ 1 Abs. 1 Satz 1 UmwStG; s. dazu die Kommentierung zu § 11 UmwStG Rz. 19 ff.).⁴

Ist danach das UmwStG auf die europäische Umwandlung einer Kapital- in bzw. auf eine andere Kapitalgesellschaft anwendbar, gelten die **§§ 11 ff. UmwStG** zunächst im Grundsatz ganz normal. D.h. insbesondere Folgendes (s. auch Rz. 60 ff.):

Die **Übertragerin** setzt in ihrer steuerlichen Schlussbilanz grds. die gemeinen Werte an, kann aber einheitlich die Buchwerte beibehalten bzw. einen Zwischenwert ansetzen, wenn die übergewandten stillen Reserven bei der Übernehmerin der Körperschaftsteuer unterliegen und wenn und soweit außer Gesellschaftsrechten keine Gegenleistung gewährt wird. Die übernehmende Kapitalgesellschaft führt die Buchwerte aus der Schlussbilanz fort und tritt grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung der Übertragerin ein (dies gilt allerdings insbesondere nicht für einen steuerlichen Verlustvortrag der Übertragerin).

Hinsichtlich der **Anteile an der Übertragerin** ordnet § 13 UmwStG einen Anteilstausch zu gemeinen Werten an, der aber auch unter bestimmten Voraussetzungen zu Buchwerten bzw. Anschaffungskosten erfolgen kann. Wenn auf Antrag gem. § 13 Abs. 2 UmwStG ein Anteilstausch zu Buchwerten erfolgt, treten die Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenen Körperschaft.⁵

¹ So BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 05.07 und 04.23; s. auch die Kommentierung zu § 5 UmwStG Rz. 21 ff. Es ist bemerkenswert, dass damit möglicherweise die vom Gesetzgeber mit § 7 UmwStG intendierte KapEst-Belastung ausländischer Anteilseigner wieder entfallen kann; vgl. die Kommentierung zu § 7 UmwStG Rz. 29.

² S. aber auch z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a und 2e EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA. Doppelbesteuerungsrechtlich sind Übernahmegewinne Veräußerungsgewinne, die Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG hat insoweit keine Bedeutung. S. dazu Wassermeyer in Schaumburg/Piltz, Internationales Umwandlungssteuerrecht, 122.

³ S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 04.24, 04.29.

⁴ S. auch erneut BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.20 ff.; 01.49 ff.

⁵ S. überdies § 20 Abs. 4a EStG.

In den Fällen, in denen die **Übernehmerin** Anteile an der Übertragerin hält, kann ein Übernahmeverlust resp. ein Übernahmegewinn resultieren (i.S.d. Unterschiedsbetrags zwischen dem ggf. im Zuge der sog. „erweiterten Wertaufholung“ korrigierten Beteiligungsbuchwert und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter anzusetzen sind). Dieser bleibt generell steuerlich außer Ansatz, und es ist § 8b KStG anzuwenden, soweit der Übernahmegewinn dem Anteil der übernehmenden Kapitalgesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft entspricht.

Im Fall der Auf- bzw. Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften setzt die Anwendung der vorstehend für die Verschmelzung beschriebenen Regelungen darüber hinaus voraus, dass die doppelte **Teilbetriebsbedingung des § 15 Abs. 1 UmwStG** erfüllt ist, d.h. dass auf die Übernehmerinnen Teilbetriebe übertragen und im Fall der Abspaltung zusätzlich auch bei der Übertragerin Teilbetriebe verbleiben müssen, wobei dem Teilbetrieb insoweit auch ein Mitunternehmeranteil bzw. Teil eines Mitunternehmeranteils oder eine 100 v.H.- Kapitalgesellschaftsbeteiligung gleichgestellt ist. Die Steuerneutralität der Spaltung für die Übertragerin erfordert außerdem die Einhaltung der sog. Nach-Spaltungs-Veräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG, die Unterlassung schädlicher Vorbereitungshandlungen zum Zwecke der Kreierung von Teilbetrieben vor Spaltung (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) und im Fall der Spaltung zur Trennung von Gesellschafterstämmen die Einhaltung einer bestimmten **Behaltefrist** (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG).

- 103** Allerdings gelten auch für die europäische Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Kapitalgesellschaften einige **Besonderheiten**. Diese ergeben sich schon daraus, dass bei europäischen Umwandlungen abhängig von der Ansässigkeit der Übertragerin und der Art und Belegenheit der übertragenen Wirtschaftsgüter Deutschland möglicherweise gar kein Besteuerungsrecht für einen evtl. Übertragungsgewinn hat.¹ Gleiches kann auch für Einkünfte i.S.d. § 13 UmwStG aus dem auf Gesellschafterebene stattfindenden Anteilstausch bzw. für die Besteuerungsfolgen eines möglichen Übernahmegewinns der Fall sein² (s. auch Rz. 106).³

- 104** Insbesondere kommt es aber auch bei diesen Umwandlungsvorgängen darauf an, dass das **Besteuerungsrecht** für bei der Umwandlung bewegte stille Reserven **nicht durch die Umwandlung ausgeschlossen oder beschränkt** wird. Sonst kann die Umwandlung nicht zu Buchwerten erfolgen.

D.h., dass auch in diesem Fall die **fehlende Entstrickung**, die weit verstanden wird, Voraussetzung für die Möglichkeit einer Buchwertfortführung hinsichtlich des übertragenen Vermögens ist. Ansonsten kommt es zwangsweise zum Ansatz des gemeinen Werts.⁴ Beim Übergang inländischen Betriebsvermögens ist damit zur Vermeidung einer Besteuerung der stillen Reserven regelmäßig ein Verbleib der betroffenen Wirtschaftsgüter in einer deutschen Betriebsstätte nötig. Dies gilt wegen der allgemeinen Entstrickungsregel in § 12 Abs. 1 KStG nicht nur für den Umwandlungsvorgang selbst, sondern auch für die Folgezeit, in der eine grenzüberschreitende Überführung vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte bzw. umgekehrt von einer inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus vermieden werden muss.

Ist ein Fall der umwandlungsbedingten **Entstrickung** gegeben, erfolgt grundsätzlich eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven. Insoweit ist in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft der Ansatz des gemeinen Werts obligatorisch (s. auch § 4g EStG und §§ 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 EStG zu Verteilungs-

1 S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 OECD-MA.

2 S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a und 2e EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA.

3 S. auch die besondere Rückbeziehungsnorm des § 2 Abs. 3 UmwStG.

4 Im Fall des sog. Downstream-Merger besteht insoweit eine besondere Situation, wenn Gesellschafter der Übertragerin ein Steuerausländer ist, für dessen Anteile Deutschland kein Besteuerungsrecht hat. Nach Verwaltungsauffassung gelten in diesem Fall die an ihn ausgekehrten Anteile der Übertragerin an der Übernehmerin als entstrickt, vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 11.19.

und Stundungsregeln in allgemeinen Entstrickungsfällen). Wegen der insoweit hervorzuhebenden besonderen Fragen aufgrund der von der Finanzverwaltung vertretenen Unterscheidung zwischen rechtlicher und tatsächlicher Entstrickung, der BFH-Rechtsprechung zum abkommensrechtlichen Entstrickungsverständnis und der EuGH-Rechtsprechung in der Sache „National Grid Indus“ kann auf die Ausführungen in Rz. 97 f. verwiesen werden.

Wird durch die Umwandlung einer Kapital- in bzw. auf eine andere Kapitalgesellschaft **erstmalig deutsches Besteuerungsrecht** für durch die Umwandlung bewegte stille Reserven **begründet**, wird die Übertragerin zweckmäßigerweise keinen Antrag auf Buchwertansatz stellen. Allerdings kann der Antrag nur einheitlich gestellt werden, so dass sich insoweit besondere Fragen stellen können (s. schon Rz. 99). Wenn dagegen das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch Überführung eines Wirtschaftsguts in eine deutsche Betriebsstätte erst nach dem Umwandlungsvorgang begründet wird, greift die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG, wonach ein solcher Vorgang einer Einlage gleichsteht und gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG unabhängig von einer Besteuerung im Ausland stets zum Ansatz mit dem gemeinen Wert führt. 105

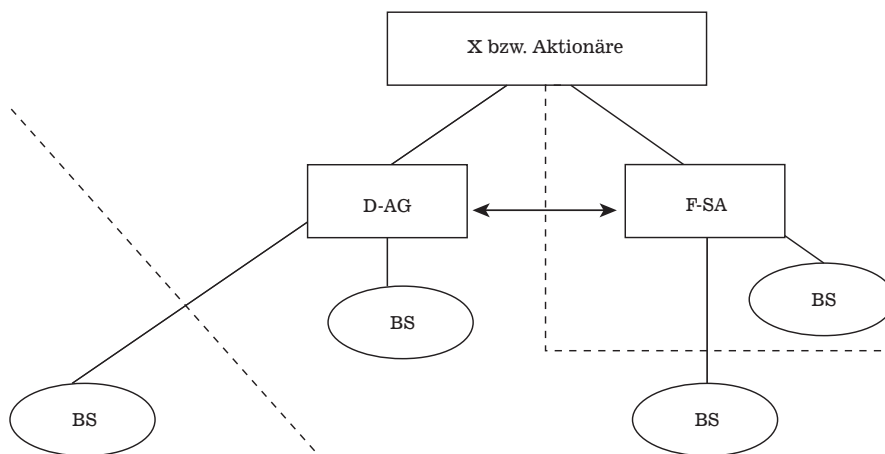
Auch auf **Anteilseignerebene** schließt § 13 Abs. 2 UmwStG grds. die Möglichkeit des Anteilstauschs zu Buchwerten (oder Zwischenwerten) aus, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der Übernehmerin beschränkt wird (s. dazu die Kommentierung zu § 13 UmwStG Rz. 31 ff.). Allerdings erfolgt auch in diesem Fall ein Verzicht auf die Sofortbesteuerung, wenn beim Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft wegen einer grenzüberschreitenden Verschmelzung zwar grundsätzlich eine Entstrickung vorliegt, eine Besteuerung jedoch nach Art. 8 FRL unzulässig wäre. In diesen Fällen wird eine spätere Gewinnrealisierung hinsichtlich der Anteile so besteuert, wie es ohne den Vorgang der Fall gewesen wäre (§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG).¹ 106

Führt die Umwandlung dagegen auf Anteilseignerebene zu einer **Verstrickung**, so dürfte grds. kein Antrag auf Buchwertansatz nach § 13 Abs. 2 UmwStG gestellt werden. Außerhalb des eigentlichen Umwandlungsvorgangs gelten auch insoweit, soweit Anteile im Betriebsvermögen betroffen sind, §§ 4 Abs. 1 Satz 7, 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG. Bei einer Verstrickung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG dagegen tritt außerhalb des eigentlichen Umwandlungsvorgangs der Wert an die Stelle der Anschaffungskosten, der im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland einer dem § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG vergleichbaren Besteuerung unterlegen hat (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG; s. auch die Kommentierung in Anhang 7).

Im Übrigen kann auf **Anteilseignerebene** bei ausländischen Gesellschaftern mangels beschränkter Steuerpflicht oder auf Grund eines DBA auch vor und nach der Umwandlung **kein deutsches Besteuerungsrecht** gegeben sein. Ein evtl. Übernahmergebnis wird doppelbesteuerungsrechtlich ebenfalls wie ein Anteilsveräußerungsvorgang gewertet, so dass auch insoweit aus den vorstehend genannten Gründen das deutsche Besteuerungsrecht fehlen kann.²

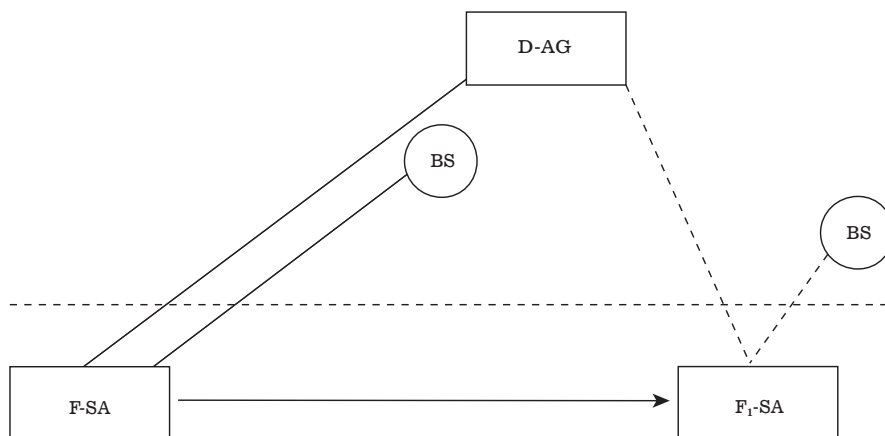
¹ Dies ist begleitet worden von einer Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Einkünfte i.S.d. der §§ 17, 22 Nr. 2 EStG aus solchen Anteilen an Kapitalgesellschaften. S. zum treaty override des § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG auch die Kommentierung zu § 13 UmwStG Rz. 39 ff. S. auch die ähnliche Regelung in § 20 Abs. 4a EStG.

² S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a und 2e EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA sowie Wassermeyer in Schaumburg/Piltz, Internationales Umwandlungssteuerrecht, 122.

107 Beispiel:¹ Grenzüberschreitende Verschmelzung²

Sowohl die Verschmelzung der D-AG auf die F-SA als auch die Verschmelzung der F-SA auf die D-AG kann unter den Anwendungsbereich der §§ 11–13 UmwStG fallen, so dass bei Erfüllung der dort geregelten Voraussetzungen die Buchwerte fortgeführt werden können. Je nach Belegenheit des Vermögens und Ansässigkeit der Aktionäre kann deutsches Besteuerungsrecht beschränkt oder begründet werden. Inländisches Betriebsvermögen muss einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet bleiben. Auf Anteilseignerebene droht i.d.R. im schlechtesten Fall ein Treaty Override für spätere Anteilsveräußerungsgewinne.

Beispiel:³ EU-Abspaltung mit Inlandsvermögen



Auf die Abspaltung der deutschen Betriebsstätte von der F-SA auf die F₁-SA ist § 15 UmwStG anwendbar, so dass bei Erfüllung der dort geregelten Voraussetzungen (insbesondere Vorliegen von Teilbetrieben) auf Ebene der D-AG und der F-SA Buchwerte fortgeführt werden können. Inländisches Betriebsvermögen muss einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet bleiben. Auf Ebene der D-AG kann gem. § 13 Abs. 2 UmwStG der Buchwert fortgeführt werden.

108–109 Einstweilen frei.

¹ S. Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369 (370).

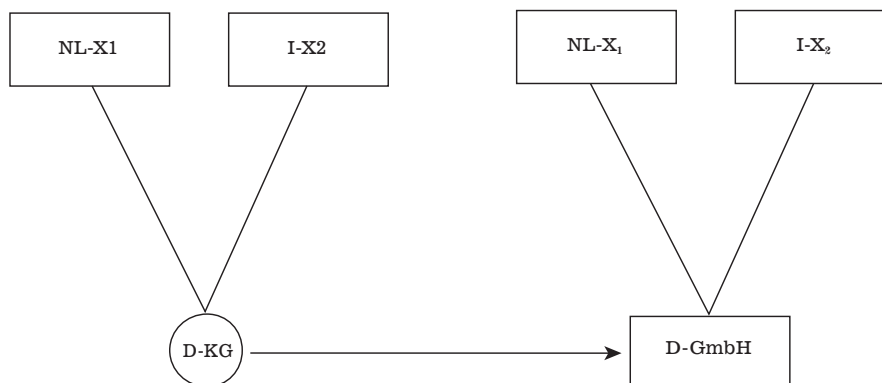
² Z.B. nach Art. 17 SE-VO oder nach §§ 122a ff. UmwG.

³ Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369 (370).

2. Einbringungen**a) Einbringung in Kapitalgesellschaften**

Auch der Anwendungsbereich des UmwStG für die **Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen** (also von Sacheinlagen) in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) sowie für den entsprechend gewerteten Formwechsel (§ 25 UmwStG) ist europäisiert worden. **Europäisierung** bedeutet in diesem Zusammenhang, dass das UmwStG anwendbar ist, wenn der Einbringende eine EU/EWR-Gesellschaft oder eine in der EU/EWR ansässige natürliche Person und der übernehmende Rechtsträger eine EU/EWR-Kapitalgesellschaft ist (§ 1 Abs. 4 UmwStG).¹ Auf die Steuerverhaftung der als Gegenleistung gewährten Anteile kommt es in diesen Fällen bei der Frage nach dem möglichen Buchwertansatz nicht an (abweichend von § 20 Abs. 3 UmwStG i.d.F. vor dem SEStEG). Bei Einbringungen durch Personengesellschaften sind diese für die Prüfung der Anwendbarkeit des UmwStG als transparent anzusehen, d.h. es ist auf den Status ihrer Gesellschafter abzustellen (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG; s. dazu die Kommentierung zu § 1 UmwStG Rz. 266).

Beispiel:² *Formwechsel einer KG mit EU-Gesellschaftern*



Auf den Formwechsel sind gem. § 25 UmwStG die Sacheinlagen-Einbringungsregelungen der §§ 20 ff. UmwStG entsprechend anzuwenden. Anders als nach § 20 Abs. 3 UmwStG a.F. führt die Ansässigkeit der Gesellschafter im EU-Ausland nicht mehr zwingend zur Gewinnrealisierung. Die Einbringung kann auch dann gem. § 20 UmwStG (zu Buchwerten) vorgenommen werden, wenn Deutschland für die als Gegenleistung ausgekehrten Anteile an D-GmbH auf Grund entsprechender DBA-Regelungen kein Besteuerungsrecht hat.

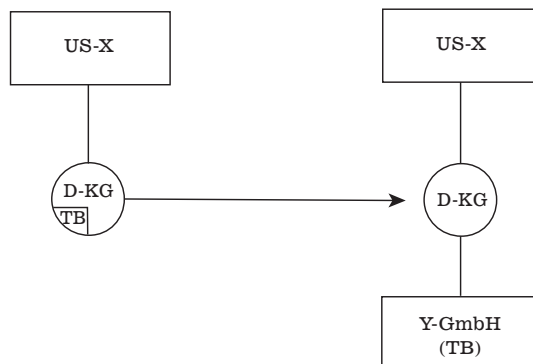
Aber auch auf die **Einbringung durch in Drittstaaten ansässige Einbringende** (z.B. Einbringung eines Teilbetriebs durch eine Personengesellschaft mit Drittstaatsangehörigen) ist nach § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG § 20 UmwStG anwendbar, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der als Gegenleistung erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist (entspricht insoweit im Ergebnis der Regelung des § 20 Abs. 3 UmwStG i.d.F. vor dem SEStEG; s. dazu auch die Kommentierungen zu § 1 UmwStG Rz. 280 und zu § 20 UmwStG Rz. 6).³

¹ S. auch näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.53 ff.; s. auch die besondere Rückbeziehungsnorm des § 2 Abs. 3 UmwStG, die entsprechend anwendbar ist.

² Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369 (370).

³ S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.53.

Beispiel:¹ Teilbetriebseinbringung durch Personengesellschaft mit Drittstaatengesellschaften



Die Einbringung des Teilbetriebs durch die D-KG in die Y-GmbH kann gem. § 20 UmwStG (zu Buchwerten) erfolgen, wenn Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der Y-GmbH dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen (in DBA-Fällen tatsächliche Zugehörigkeit der Anteile zur deutschen Betriebsstätte der US-X in Form der D-KG erforderlich).

- 113** Auch im Fall einer „europäischen“ Sacheinlage setzt die Anwendbarkeit des § 20 UmwStG darüber hinaus voraus, dass **Einbringungsgegenstand** ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil (bzw. Teil eines Mitunternehmeranteils) ist. Ist auch diese Voraussetzung erfüllt, kann die unter § 20 UmwStG fallende Sacheinlage statt zum gemeinen Wert auf Antrag zum Buchwert erfolgen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Die Übernehmerin übt das Wahlrecht aus, d.h. in ihrer Steuerbilanz müssen die übernommenen Wirtschaftsgüter mit ihren Buchwerten angesetzt werden.²

- 114** Zu den **Voraussetzungen für die Abbildung der Sacheinlage** unter dem gemeinen Wert gehört zum einen wie bei inländischen Einbringungen (dazu Rz. 68 ff.), dass der Buchwert des Einbringungsgegenstandes nicht negativ ist und der Wert anderer Gegenleistungen als (neuer) Gesellschaftsrechte nicht über dem Buchwert des Einbringungsgegenstandes liegt. Zum anderen darf das deutsche Besteuerungsrecht für die eingebrachten stillen Reserven nicht beschränkt werden. D.h., dass auch in diesem Fall die fehlende Entstrickung, die weit verstanden wird, Voraussetzung für die Möglichkeit einer Buchwertfortführung hinsichtlich des übertragenen Vermögens ist. Ansonsten kommt es zwangsweise zum Ansatz des gemeinen Werts. Beim Übergang inländischen Betriebsvermögens ist damit zur Vermeidung einer Besteuerung der stillen Reserven regelmäßig ein Verbleib der betroffenen Wirtschaftsgüter in einer deutschen Betriebsstätte nötig. Dies gilt nicht nur für den Einbringungsvorgang selbst, sondern auch für die Folgezeit, in der eine grenzüberschreitende Überführung vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte bzw. umgekehrt von einer inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus vermieden werden muss. Ist ein Fall der einbringungsbedingten Entstrickung gegeben, erfolgt grundsätzlich eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven. Insoweit ist der Ansatz des gemeinen Werts bei der Sacheinlage obligatorisch (s. auch § 4g EStG und §§ 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 EStG zu Verteilungs- und Stundungsregeln in allgemeinen Entstrickungsfällen). Wegen der insoweit hervor-

¹ Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369 (370).

² Ist dagegen auf Grund fehlender beschränkter Steuerpflicht oder auf Grund von DBA gar kein deutsches Besteuerungsrecht für den Sacheinlagegegenstand gegeben, ist aus deutscher Sicht stets eine Einbringung zum gemeinen Wert opportun. S. auch z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 OECD-MA.

zuhebenden besonderen Fragen aufgrund der von der Finanzverwaltung vertretenen Unterscheidung zwischen rechtlicher und tatsächlicher Entstrickung, der BFH-Rechtsprechung zum abkommensrechtlichen Entstrickungsverständnis und der EuGH-Rechtsprechung in Sachen „National Grid Indus“ kann auf die Ausführungen in Rz. 97 f. verwiesen werden.

Sind sämtliche genannten **Voraussetzungen erfüllt**, ist nicht nur die Einbringung zu Buchwerten möglich, sondern es gelten auch die im Gegenzug erhaltenen Anteile als zu diesen Buchwerten (ggf. abzgl. anderer Gegenleistungen) angeschafft, d.h. es verdoppeln sich die eingebrachten stillen Reserven. Sie sind nun auch auf der Ebene der Anteile an der Übernehmerin enthalten. Allerdings ist es – wie erläutert – in den Fällen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für eine erfolgsneutrale Sacheinlagen-Einbringung nicht erforderlich, dass hinsichtlich der Anteile an der Übernehmerin deutsches Besteuerungsrecht gegeben ist (s. Rz. 110 f.). **115**

Die nach Sacheinlagen-Einbringungen unterhalb der gemeinen Werte eingreifende **Sperrfristkonzeption** des sog. Einbringungsgewinns I (dazu Rz. 73) gilt auch nach europäischen Sacheinlagen. D.h., dass eine Veräußerung der als Gegenleistung für eine Einbringung unter dem gemeinen Wert erhaltenen Anteile gem. § 22 Abs. 1 UmwStG zu einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns I beim Einbringenden führt, wobei sich der mögliche Einbringungsgewinn I um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr vermindert. Der Einbringungsgewinn I gilt gem. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, mindert also den Gewinn aus der Anteilsveräußerung (auf den § 8b Abs. 2 KStG oder §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG anzuwenden ist, wenn insoweit überhaupt ein deutsches Besteuerungsrecht besteht).¹ Des Weiteren ist bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft gem. § 23 Abs. 2 Satz 1 u. 2 UmwStG auf Antrag im Jahr der Veräußerung – also nicht rückwirkend – und bei Nachweis der Entrichtung der Steuer auf den Einbringungsgewinn ein „Erhöhungsbetrag“ gewinnneutral anzusetzen.² Bei übernehmenden ausländischen Kapitalgesellschaften dürfte der Erhöhungsbetrag grds. in der Steuerbilanz der übernommenen deutschen Betriebsstätte zu erfassen sein, jedenfalls soweit er auf im Inland steuerverstricktes Vermögen entfällt (s. dazu die Kommentierung zu § 23 UmwStG Rz. 82 ff.). Das Konzept des Einbringungsgewinns I gilt gem. § 22 Abs. 1 Satz 5 UmwStG grundsätzlich nicht, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen Anteile an Kapitalgesellschaften enthält; insoweit kommt die Regelung für den Anteilstausch in § 22 Abs. 2 UmwStG zur Anwendung.³ **116**

Beim **Anteilstausch** (Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 21 UmwStG) ist es für die Anwendbarkeit des UmwStG nur erforderlich, dass der übernehmende Rechtsträger eine EU/EWR-Kapitalgesellschaft ist (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Auf die Person des Einbringenden und deren Ansässigkeit kommt es nicht an.⁴ **117**

Beim grenzüberschreitenden Anteilstausch kommt es regelmäßig zum **Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts** hinsichtlich der eingebrachten Anteile. Dennoch ist auch in diesem Fall beim Einbringenden auf Antrag ein Buchwert- oder Zwischenwertansatz möglich, wenn das deutsche Besteuerungsrecht für die erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird oder eine **118**

¹ S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a, 2e EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA.

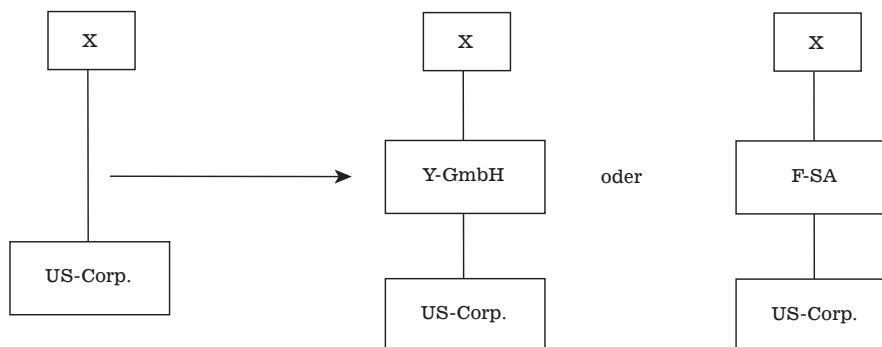
² Dies gilt jedoch nur, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen entweder noch zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehört oder zum gemeinen Wert übertragen wurde, d.h. nicht bei einer Weiterübertragung unter dem gemeinen Wert.

³ Die Regeln zum Einbringungsgewinn I gelten in diesen Fällen aber zusätzlich zu den Regeln betr. den Einbringungsgewinn II, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich der erhaltenen Anteile ausgeschlossen oder beschränkt ist. S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.11.

⁴ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 21.03. S. auch im Einzelfall § 20 Abs. 4a EStG.

Besteuerung nach Art. 8 FRL nicht zulässig ist¹ (§ 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).² Dabei ist der Antrag – anders als beim inländischen Anteilstausch – unabhängig vom Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft, d.h. die Buchwerteinbringung setzt eine grenzüberschreitende Buchwertverknüpfung (anders als vor dem SEStEG) nicht voraus.³ Außerdem ist wie beim inländischen Anteilstausch Grundvoraussetzung für den Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts, dass die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung unmittelbar Anteile mit der Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hält (dazu Rz. 77). Damit ist auch die erfolgsneutrale Einbringung von Beteiligungen an Drittstaatsgesellschaften nicht nur (wie vor dem SEStEG) in inländische Kapitalgesellschaften möglich, sondern darüber hinaus auch in andere EU/EWR-Kapitalgesellschaften.

Beispiel:⁴ *Einbringung einer Drittstaatenbeteiligung*



Die Einbringung der Beteiligung an der US-Corp. durch den Inländer X in die Y-GmbH fällt unter die Regelung zum Anteilstausch (§ 21 UmwStG). Nach dem SEStEG ist auch die Einbringung der Beteiligung an der US-Corp. in die F-SA in § 21 UmwStG geregelt. Jeweils kann die Einbringung bei Entstehen mehrheitsvermittelnder Anteile zu Buchwerten erfolgen.

119 Zwar tritt auch beim grenzüberschreitenden Anteilstausch die **übernehmende Gesellschaft** bei Buch- oder Zwischenwertansatz hinsichtlich der eingebrachten Anteile in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein. Tatsächlich ist insoweit aber auf Grund der einschlägigen DBA regelmäßig **kein deutsches Besteuerungsrecht** mehr gegeben. Eine steuerliche Rückbeziehung des Anteilstauschs ist auch bei Grenzüberschreitung nicht möglich.

120 Die **Sperrfristkonzeption** des Einbringungsgewinns II (dazu Rz. 78) gilt auch nach einem grenzüberschreitenden Anteilstausch unterhalb des gemeinen Werts. Wenn der Einbringende nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Anteile einbringt, führt danach eine Veräußerung der unter dem gemeinen Wert eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb von sieben Jahren zu einer rückwirkenden Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns II beim Einbringenden, wobei sich der mögliche Einbringungsgewinn II um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr vermindert. Der Einbringungsgewinn II gilt gem. § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG als nachträgliche Anschaffungskosten der erhalte-

¹ Liegt beim Anteilstausch zwar grundsätzlich eine Entstrickung vor, ist aber eine Besteuerung nach Art. 8 FRL unzulässig, wird eine spätere Gewinnrealisierung hinsichtlich der Anteile so besteuert, wie es ohne den Vorgang der Fall gewesen wäre (§ 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG; s. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 21.15 sowie die Kommentierung zu § 21 UmwStG Rz. 92 ff.).

² Ist dagegen auf Grund fehlender beschränkter Steuerpflicht oder auf Grund von DBA gar kein deutsches Besteuerungsrecht für die eingebrachten Anteile gegeben, ist aus deutscher Sicht stets eine Einbringung zum gemeinen Wert opportun.

³ S. näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 21.15.

⁴ Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369 (370).

nen Anteile auf der Ebene des Einbringenden. Gemäß § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG erhöht er bei Nachweis der Steuerentrichtung die Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft und mindert deren Gewinn aus der Anteilsveräußerung (auf den grds. § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden ist).¹

Die Regelung ist nicht anwendbar, wenn der Einbringende von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Anteile eingebracht hat. Anders als nach § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG i.d.F. bis zum SEStEG führt in diesen Fällen somit auch die **Veräußerung der eingebrachten Anteile durch eine übernehmende ausländische EU/EWR-Gesellschaft** nicht zur rückwirkenden Besteuerung des Einbringenden (s. zu damit zusammenhängenden Fragen die Kommentierung zu § 22 UmwStG Rz. 140).

b) Einbringung in Personengesellschaften

Bei der **Einbringung in Personengesellschaften** bestehen für die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG keine Ansässigkeitsvoraussetzungen (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG). D.h., dass Einbringungen in Personengesellschaften als Drittstaateneinbringungen wie auch als „europäische“ Einbringungen unter den Voraussetzungen des § 24 UmwStG ertragsteuernerneutral durchführbar sind (soweit – etwa nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 OECD-MA – für den Einbringungsgegenstand ein deutsches Besteuerungsrecht besteht; vgl. dazu nur die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 83 f.). Danach muss Einbringungsgegenstand ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil (bzw. Teil eines Mitunternehmeranteils) oder ein (im Betriebsvermögen gehaltener) 100 %-Kapitalgesellschaftsanteil sein. Die Zuordnung von Teilen des Einbringungsgegenstandes zum steuerlichen Sonderbetriebsvermögen bei der übernehmenden Personengesellschaft reicht aus. Der Buchwert des Einbringungsgegenstandes darf negativ sein, und es sind andere Gegenleistungen als „Gesellschaftsrechte“ grundsätzlich nicht erlaubt. Die Übernehmerin kann den Buchwertansatz in ihrer Steuerbilanz auch durch steuerliche Ergänzungsbilanzen sicherstellen. § 24 Abs. 5 UmwStG ist auch bei grenzüberschreitenden Einbringungen in Personengesellschaften zu beachten.

Einstweilen frei.

122–123

III. Nicht vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen sowie grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Drittstaatenbezug²

Der Anwendungsbereich des UmwStG ist durch das SEStEG europäisiert worden. D.h., dass unter bestimmten Voraussetzungen nicht nur inländische, sondern auch „europäische“ Umwandlungen vom UmwStG erfasst werden (s. dazu Rz. 94 ff.). Allerdings gibt es nach wie vor auch **nicht vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen**, z.B. solche, bei denen es an der Vergleichbarkeit des ausländischen Umwandlungsvorgangs mit dem entsprechenden deutschen Umwandlungsvorgang mangelt.³ Außerdem sind **grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Drittstaatenbezug** weitestgehend nicht erfasst.⁴ Greift für solche

¹ Das ist nur relevant, wenn auf dieser Ebene überhaupt ein deutsches Besteuerungsrecht besteht.

² Dazu s. z.B. *Klingberg/van Lishaut*, FR 1999, 1209; *Wassermeyer* in FS Widmann, S. 621; *Wassermeyer* in Schaumburg/Piltz, Internationales Umwandlungssteuerrecht, 118.

³ In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob und wann ggf. Ersatzkonstruktionen für grenzüberschreitende Umwandlungen vergleichbar sind (s. dazu BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.20 ff. sowie die Kommentierung zu § 1 UmwStG Rz. 80 ff. und 120 ff.).

⁴ Die Anknüpfung der wesentlichen ertragsteuerlichen Sonderregeln für Umwandlungen an inländische oder europäische Umwandlungsvorgänge und inländische oder europäische Rechtsträger ist in der Sache nicht gerechtfertigt. Es besteht kein Grund, dass das UmwStG nicht globalisiert werden könnte. Auch das Streben nach ausreichender Rechtssicherheit, das bisweilen als Begründung vorgebracht wird, genügt als Rechtfertigung nicht. Der Gesetzgeber hat dies selbst mit § 12 Abs. 2 KStG exemplarisch verdeutlicht.

Umwandlungen das UmwStG nicht, sind grundsätzlich die normalen ertragsteuerlichen Regeln anwendbar (vgl. dazu die Kommentierung in Anhang 6).

1. Umwandlungen von Kapitalgesellschaften

a) Umwandlung in bzw. auf Personengesellschaften

- 125 Bei einer **Hinausumwandlung** (inländische Kapitalgesellschaft wird auf eine ausländische Personengesellschaft umgewandelt) sind bei der übertragenden Gesellschaft §§ 11 und 12 Abs. 3 KStG zwar ihrem Wortlaut nach nicht anwendbar (die Anwendbarkeit des § 11 KStG scheitert daran, dass es nicht zu einer Abwicklung kommt, § 12 Abs. 3 KStG ist deshalb nicht einschlägig, weil die inländische Kapitalgesellschaft nicht Sitz und Geschäftsleitung ins Ausland verlegt). Dennoch wird das Vorliegen eines Realisationstatbestandes auf Ebene der umgewandelten Kapitalgesellschaft bei einer Hinausumwandlung bejaht. Hinsichtlich des übertragenen Vermögens wird eine Realisation wegen eines veräußerungsähnlichen Vorgangs oder einer liquidationsähnlichen Sachauskehrung angenommen.¹

Beim **Gesellschafter** der umgewandelten Kapitalgesellschaft liegt entweder eine liquidationsähnliche Sachdividende oder eine Art Anteilstausch vor. Da der Gesellschafter durch die Umwandlung aus deutscher Sicht unmittelbar am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt wird, scheint aus Gesellschaftersicht eine Wertung als liquidationsähnlicher Vorgang naheliegender als der des Anteilstauschs.² Die Steuerfolgen sind abhängig vom Gesellschaftersstatus und dessen Ansässigkeit sowie von der Höhe des Beteiligungsbuchwerts, also den relevanten Anschaffungskosten (vgl. dazu die Kommentierung in Anhang 6 Rz. 96 ff.).

- 126 Bei einer **Hereinumwandlung bzw. einer Auslandsumwandlung** stellt sich auf Gesellschaftsebene ebenfalls die Realisierungsfrage, wenn und soweit durch die Umwandlung eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft (oder sonstiges in Deutschland verhaftetes Vermögen) auf eine Personengesellschaft übertragen wird. § 12 Abs. 2 KStG greift in diesem Fall nicht.

Auf der **Ebene der Anteilseigner** der übertragenden Kapitalgesellschaft ist auch in diesem Fall eine Wertung als liquidationsähnlicher Vorgang naheliegend.

- 127 Beim **Formwechsel** einer ausländischen Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ist zunächst zu hinterfragen, ob es sich gesellschaftsrechtlich um einen identitätswahrenden Akt oder um einen Übertragungsvorgang handelt. Bei Vorliegen eines Übertragungsvorgangs gelten die vorstehenden Aussagen entsprechend. Im Fall der Identitätswahrung ist unklar, ob es aus deutscher ertragsteuerlicher Sicht zu einer Realisation kommt.³ Es spricht aber Einiges dafür, dass dies wegen der auch im Fall der Identitätswahrung gegebenen ertragsteuerlichen Veränderung von der selbstständig steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zur grds. transparenten Personengesellschaft der Fall ist (vgl. die Kommentierung in Anhang 6 Rz. 101).⁴

b) Umwandlung in bzw. auf Kapitalgesellschaften

- 128 Bei einer **Hinausumwandlung** (inländische Kapitalgesellschaft wird auf ausländische Kapitalgesellschaft umgewandelt) sind bei der übertragenden Gesellschaft §§ 11 und 12 Abs. 1 KStG zwar ihrem Wortlaut nach nicht anwendbar (s. Rz. 125).

¹ Die Finanzverwaltung nimmt sogar stets einen Veräußerungsvorgang an, vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 00.02. Jedenfalls für die Annahme eines Realisationsvorgangs spricht, dass hier stille Reserven von einem auf das andere Steuersubjekt überwechseln, was nach deutschem Steuerrecht eigentlich nur in besonders zugelassenen Fällen ohne Realisation erfolgen darf. Fakt ist auch, dass man bei Verneinung eines Realisationstatbestands implizit die Aussage treffen würde, dass § 3 UmwStG im Fall der Inlands-umwandlung jedenfalls für den Fall der gewünschten Buchwertbeibehaltung überflüssig wäre. Denn auf Ebene der umgewandelten Gesellschaft wäre ja ohnehin kein Realisationstatbestand gegeben.

² S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 00.04.

³ Vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 11/85, BStBl. II 1989, 794 = FR 1989, 403.

⁴ S. auch BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 00.02 und 00.04.

Dennoch wird auf Ebene der umgewandelten Kapitalgesellschaft hinsichtlich des übertragenen Vermögens eine Realisation wegen eines veräußerungsähnlichen Vorgangs oder einer liquidationsähnlichen Sachauskehrung angenommen.¹ Bei einem side-stream-merger kommt dann noch ggf. die Annahme hinzu, dass die Gesellschafter das an sie ausgekehrte Vermögen der Übertragerin anschließend in die Übernehmerin gegen Gewährung von Anteilen übertragen. Bei einer Spaltung gilt Entsprechendes (vgl. die Kommentierung in Anhang 6 Rz. 76 ff.).

Beim **Gesellschafter** liegt danach entweder eine liquidationsähnliche Sachdividende oder eine Art Anteilstausch vor.² Die Steuerfolgen sind abhängig vom Gesellschafterstatus und dessen Ansässigkeit sowie von der Höhe des Beteiligungsbuchwerts (den relevanten Anschaffungskosten).

Bei einer **Hereinverschmelzung** gilt Entsprechendes.

Bei einer **Auslandsumwandlung** stellt sich auf Gesellschaftsebene ggf. die Frage des § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG, wenn und soweit durch die Umwandlung eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft als Ganzes auf einen anderen übertragen wird. § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG erfasst allerdings nur die ausländische Verschmelzung auf eine andere Kapitalgesellschaft desselben ausländischen Staates, wenn die Verschmelzung einer deutschen Verschmelzung vergleichbar ist und das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränkt wird (vgl. zu § 12 Abs. 2 KStG auch näher die Kommentierung in Anhang 6 Rz. 1 ff.).³

Auf der Ebene der **Gesellschafter** ist in diesem Fall auch § 13 UmwStG zu beachten, der gem. § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG auch bei Verschmelzungen von Drittstaatsgesellschaften gilt,⁴ die Vorgänge i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG darstellen (vgl. die Kommentierung in Anhang 6 Rz. 6 ff.).⁵

Im Übrigen gelten die vorstehenden Aussagen zu Hinaus- und Hereinsumwandlungen auch für Auslandsumwandlungen entsprechend. Bei **Drittstaatspaltungen** bleibt es in jedem Fall bei der Behandlung als Veräußerung resp. Liquidation bzw. Sachausschüttung (vgl. die Kommentierung in Anhang 6 Rz. 61 ff.).

2. Einbringungen

a) Einbringung in Kapitalgesellschaften

Einbringungen in Kapitalgesellschaften sind nach allgemeinem Steuerrecht ein realisierender tauschähnlicher Vorgang (vgl. die Kommentierung in Anhang 6 Rz. 86). 130

Bei Einbringung von Unternehmensteilen durch einen Inländer in eine ausländische Kapitalgesellschaft besteht regelmäßig deutsches Besteuerungsrecht nach DBA (Ausnahme: Zuordnung zu einer ausländischen DBA-Betriebsstätte)⁶. Bei **Einbringung eines Unternehmensteils durch einen Ausländer** in eine inländische Kapitalgesellschaft ist deutsches Besteuerungsrecht normalerweise nur bei Einbringung einer Inlandsbetriebsstätte gegeben. Bei Einbringung von Unternehmensteilen durch

¹ Die Finanzverwaltung nimmt stets einen Veräußerungsvorgang an, vgl. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 00.02.

² Stets für einen Veräußerungsvorgang BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 00.03. S. auch im Einzelfall § 20 Abs. 4a EStG.

³ Warum § 12 Abs. 2 KStG auf eine Verschmelzung statt allgemein auf eine Umwandlung abstellt, ist nicht erklärbar (so müsste z.B. auch eine ausländische Spaltung unschädlich sein; vgl. insoweit auch die Regelung einer ertragsteuerneutralen grenzüberschreitenden Abspaltung in der geänderten FRL v. 17.2.2005).

⁴ S. auch im Einzelfall § 20 Abs. 4a EStG.

⁵ Anders als § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG, der eine Buchwertübertragung von Inlandsvermögen bei grenzüberschreitenden Drittstaatsverschmelzungen nicht zulässt, sollte § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG auch bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen gelten. Zum Teil wird dies allerdings in der Verwaltungspraxis anders gesehen, z.T. wird auch eine konkrete beschränkte Steuerpflicht der verschmolzenen Körperschaften vorausgesetzt.

⁶ S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 OECD-MA.

Ausländer in eine ausländische Kapitalgesellschaft ist normalerweise deutsche Steuerrelevanz nur denkbar, wenn eine Inlandsbetriebsstätte bewegt wird.

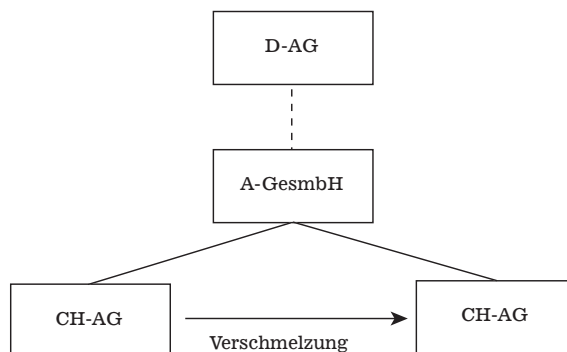
- 131 Beim Anteilstausch bei Einbringung durch einen Inländer in eine ausländische Kapitalgesellschaft kommt es auf Grund der Annahme eines tauschähnlichen Vorgangs zu einer steuerbaren Reservenrealisation (im steuerlichen Privatvermögen nicht durchgängig der Fall),¹ ggf. kann aber eine anteilige Steuerbefreiung greifen (vgl. § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 2 KStG).² Bei **Einbringung von Anteilen durch einen Ausländer** in eine inländische Kapitalgesellschaft ist nur ausnahmsweise deutsche Steuerbarkeit und deutsches Besteuerungsrecht nach DBA gegeben (bei beschränkter Steuerpflicht im DBA-Fall normalerweise nur bei Zuordnung der Anteile zu einer Inlandsbetriebsstätte).³ Auch bei Einbringung von Anteilen durch Ausländer in eine ausländische Kapitalgesellschaft ist normalerweise deutsche Steuerrelevanz nur denkbar, wenn die bewegten Anteile einer Inlandsbetriebsstätte zuzuordnen sind.

b) Einbringung in Personengesellschaften

- 132 Da § 24 UmwStG als einzige Norm des UmwStG einen **globalen Anwendungsbereich** hat, kann auf die Ausführungen in Rz. 121 verwiesen werden.

IV. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung

- 133 **Beispiel:**⁴ *Auslandsverschmelzung und Hinzurechnungsbesteuerung*



Sowohl auf Ebene der CH-AG als auch auf Ebene der A-GesmbH kommt es durch die Verschmelzung nach allgemeinen deutschen ertragsteuerlichen Regeln grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung. Diese kann bei der CH-AG zu passiven Einkünften führen, wenn zum übertragenen Vermögen Wirtschaftsgüter gehören, die passiven Einkünften dienen. Bei der A-GesmbH liegen passive Einkünfte vor, wenn die Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG nicht gegeben sind. Jeweils kann bei Niedrigbesteuerung eine **Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG** ausgelöst werden, selbst wenn die niedrige Besteuerung nur durch eine den deutschen umwandlungssteuerlichen Regelungen vergleichbare Buchwertfortführung im Ausland begründet wurde.⁵

- 134 Das SEStEG hat mit Blick auf solche Fälle eine Regelung in § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG eingeführt, die eine Besteuerung vermeiden kann. Danach liegen keine passiven Einkünfte vor, wenn diese stammen „aus Umwandlungen, die ungeachtet des § 1 Abs. 2 und 4 UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnten; das gilt nicht, soweit eine Umwand-

¹ S. auch § 20 Abs. 4a EStG.

² Vgl. auch § 6b Abs. 10 EStG.

³ S. z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2a und 2e EStG und Art. 7, 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA.

⁴ Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369 (370).

⁵ Der „Cadbury Schweppes“-Schutz des § 8 Abs. 2 AStG könnte bei einer Schweizer Gesellschaft nicht greifen, bei der österreichischen A-GesmbH könnte er dagegen die Hinzurechnungsbesteuerung sperren.

lung den Anteil an einer Kapitalgesellschaft erfasst, dessen Veräußerung nicht die Voraussetzungen der Nr. 9 erfüllen würde.“ Des Weiteren bleiben nach dem neu gefassten § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG die Vorschriften des UmwStG bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags unberücksichtigt, „soweit Einkünfte aus einer Umwandlung nach § 8 Abs. 1 Nr. 10 hinzuzurechnen sind.“

Entscheidend ist mithin¹ (s. dazu auch die Kommentierung in Anhang 8 Rz. 21 ff.), 135
ob die ausländische Umwandlung ungeachtet der Voraussetzung einer Ansässigkeit innerhalb der EU oder dem EWR nach dem UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnte. Es müssen somit die **Voraussetzungen des UmwStG für eine Buchwertfortführung** gegeben sein. Nach den Vorschriften des UmwStG ist eine Buchwertfortführung nur insoweit möglich, als das deutsche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Bei der Prüfung dieser Voraussetzung im Rahmen des § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG könnte darauf abzustellen sein, ob eine Entstrickung erfolgen würde, wenn die übertragende ausländische Gesellschaft im Inland ansässig wäre. Bei einer rein nationalen Umwandlung im Ausland sollte diese Voraussetzung dann immer erfüllt sein. Allerdings ist das Verständnis dieser Voraussetzung des § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG unklar.²

Rechtsfolge der Bejahung einer fiktiven Buchwertansatzmöglichkeit ist allerdings keine Buchwertfortführung für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung. § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG setzt vielmehr gerade voraus, dass Einkünfte entstehen, mithin nicht der Buchwert angesetzt wird. Dies scheint in einem gewissem Widerspruch zu dem neu gefassten § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG zu stehen, aus dem sich ergeben dürfte, dass bei Vorliegen aktiver Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG und Ansässigkeit der an der Umwandlung beteiligten ausländischen Gesellschaften innerhalb der EU oder dem EWR das UmwStG im Rahmen der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags angewendet werden kann. Dies könnte dann von Bedeutung sein, wenn z.B. wegen Gewährung einer anderen Gegenleistung eine Buchwertfortführung nach dem UmwStG nicht möglich wäre und daher die Voraussetzung des § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG nicht vorliegt. Wenn hingegen eine Buchwertfortführung möglich wäre, aber kein entsprechender Antrag gestellt wird, fällt der dadurch entstehende Gewinn unter § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG und unterliegt nicht der Hinzurechnungsbesteuerung. Im Regelfall wird die daraus resultierende Aufdeckung der stillen Reserven für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung vorteilhaft sein (s. auch die Kommentierung in Anhang 8 Rz. 28).

Aktive Einkünfte liegen nicht vor, soweit eine Umwandlung den Anteil an einer Kapitalgesellschaft erfasst, dessen Veräußerung nicht die Voraussetzungen § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG erfüllen würde. Dies betrifft Anteile an Kapitalgesellschaften, die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielen. Damit dürfte zum einen der Fall angesprochen sein, dass ein Anteil an einer solchen Kapitalgesellschaft zum übertragenen Vermögen gehört (im obigen Beispiel: CH-AG hält Anteile an einer Gesellschaft, die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt). Zum anderen könnte nach dem Wortlaut auch eine ausländische Gesellschaft besteuert werden, die einen Anteil an einer solchen Kapitalgesellschaft hält, wenn letztere verschmolzen oder gespalten wird (im obigen Beispiel: Ebene der A-GesmbH, wenn CH-AG Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt). Die Übertragung des Kapitalanlagevermögens selbst durch eine Umwandlung (im obigen Beispiel: Ebene der CH-AG, wenn diese Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt) dürfte hingegen zu aktiven Einkünften i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG führen, wenn sie bei Ansässigkeit der übertragenden Gesellschaft im Inland zu Buchwerten erfolgen könnte. 136

¹ Vorbehaltlich des Eingreifens des „Cadbury Schweppes“-Schutzes des § 8 Abs. 2 AStG.

² S. dazu die Kommentierung in Anhang 8 Rz. 24 f.