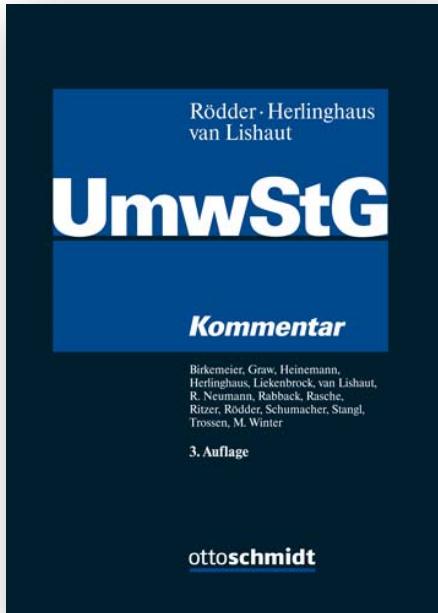


Leseprobe zu



Rödder/Herlinghaus/van Lishaut

Umwandlungssteuergesetz

Kommentar

3. Auflage, 2019, 2236 Seiten, gebunden Leinen, Kommentar, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-37014-5

209,00 €

Einführung in das Umwandlungssteuerrecht

A. Ziel des UmwStG	1		
B. Historische Entwicklung des UmwStG	8		
I. Entwicklung bis zur Körperschaftsteuerreform 1977	8		
II. Vom UmwStG 1995 bis zur Unternehmenssteuerreform 2001	13		
III. Das SEStEG	17		
IV. Von der Unternehmenssteuerreform 2008 bis zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz .	21		
V. Der UmwSt-Erlass 2011	26		
VI. Vom Streubesitzdividendengesetz bis zum Brexit-Steuerbegleitgesetz	27		
C. Gesellschaftsrechtliche Umwandlungsmöglichkeiten und UmwStG	31		
I. Inländische Umwandlungsmöglichkeiten nach dem und außerhalb des UmwG	31		
1. Umwandlungsmöglichkeiten nach dem UmwG	31		
2. Umwandlungsmöglichkeiten außerhalb des UmwG	42		
II. Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen	46		
1. UmwG und europarechtliche Grundfreiheiten	46		
2. §§ 122a ff. UmwG	52		
3. Mit der SE verbundene Umwandlungsmöglichkeiten	54		
4. Ersatzkonstruktionen für grenzüberschreitende Umwandlungen	60		
5. Ausländische Umwandlungen	61		
D. Ertragsteuerliche Behandlung von inländischen Umwandlungen im Überblick . . .	62		
I. Aufbau, Anwendungsbereich und Grundprinzipien des UmwStG	62		
1. Aufbau des UmwStG	62		
2. Anwendungsbereich des UmwStG	63		
a) Anwendungsbereich bei Beteiligung von Kapital- und Personengesellschaften	63		
b) Besonderheiten bei atypisch stiller Gesellschaft, KGaA und Treuhand	68		
c) Grundprinzipien des UmwStG	71		
II. Umwandlung von Kapitalgesellschaften	72		
1. Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Personengesellschaften bzw. auf eine natürliche Person	72		
a) Steuerfolgen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft	73		
b) Steuerfolgen bei der übernehmenden Personengesellschaft	74		
c) Steuerfolgen bei den Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft	76		
2. Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Kapitalgesellschaften	81		
a) Verschmelzungen	81		
aa) Steuerfolgen bei der übertragenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft	82		
bb) Steuerfolgen bei den Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft	84		
b) Ab- und Aufspaltungen	87		
III. Einbringungen	91		
1. Einbringungen in Kapitalgesellschaften	91		
a) Sacheinlagen	92		
aa) Steuerfolgen beim Einbringenden	94		
bb) Steuerfolgen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft	96		
cc) Sperrfristkonzeption	97		
b) Anteiltausch	101		
2. Einbringungen in Personengesellschaften	105		
IV. Regelungen außerhalb des UmwStG	108		
1. Möglichkeiten steuerneutralen Reserventransfers	108		
2. Möglichkeiten steuerfreier Reservenrealisierung	115		
E. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen im Überblick	119		
I. Grundprinzipien	119		
II. Vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen	122		
1. Umwandlung von Kapitalgesellschaften	122		
a) Umwandlung in bzw. auf Personengesellschaften	122		
b) Umwandlung in bzw. auf Kapitalgesellschaften	139		
2. Einbringungen	156		
a) Einbringung in Kapitalgesellschaften	156		
b) Einbringung in Personengesellschaften	179		
III. Nicht vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen sowie grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Drittstaatenbezug	180		
1. Umwandlungen von Kapitalgesellschaften	181		
a) Umwandlung in bzw. auf Personengesellschaften	181		
b) Umwandlung in bzw. auf Kapitalgesellschaften	185		
2. Einbringungen	190		
a) Einbringung in Kapitalgesellschaften	190		
b) Einbringung in Personengesellschaften	193		
IV. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung	194		

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; *Rödder*, Steuerliche Behandlung von Unternehmensumwandlungen, DStJG Bd. 25 (2002), 253; *van Lishaut*, Europarechtliche Perspektiven des Umwandlungssteuerrecht sowie der Wegzugsbesteuerung, FR 2004, 1301; *Benecke/Schnitger*, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen StuW 2005, 193; *Rödder*, 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; *Rödder/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; *Rödder/Schumacher*, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 369; *Schmitt*, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts, 2009 (n.v.); *Herlinghaus*, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, in *Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön* (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Köln, 2011, S. 67 ff.; *FGS/BDI*, Der Umwandlungssteuer-Erllass 2011, Bonn 2012; *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuer-Erllass 2011, Köln 2012; *Herlinghaus*, Betriebsbegriff und „Gesamtplan“ bei Unternehmensveräußerungen und -umstrukturierungen, FR 2014, 441; *Kahle/Beinert*, Zur Diskussion um die Europarechtswidrigkeit der Entstrickungstatbestände nach Verder LabTec, FR 2015, 585; *Rödder*, Zur geplanten Neuregelung für andere Gegenleistungen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften, Ubg 2015, 329; *Schmitt/Keuthen*, Stille Lasten bei der Verschmelzung von Körperschaften, DStR 2015, 2521; *Graw*, Stille Reserven und Buchwertfortführung, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1433; *Bron*, Gelöste und ungelöste Fragen nach dem Brexit-Steuerbegleitgesetz BB 2019, 664.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, abgedruckt in Anhang 15 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.
- 2 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 Damit sind stille Reserven grundsätzlich immer dann zu realisieren, wenn sie die Sphäre eines Steuersubjektes verlassen.³

1 Zu der entsprechenden (streitigen) Diskussion s. *Schmitt*, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts, 29; *Graw*, FS BFH, 1434.

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

3 S. auch *Rödder*, DStJG 25 (2002), 253; *Wassermeyer*, BB 1994, 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. Mitunternehmerschaften werden dagegen auf Grund ihres besonderen ertragsteuerlichen Status grundsätzlich als transparent und nur für einige ertragsteuerliche Fragen und die Gewerbesteuer als eigenständiger Rechtsträger betrachtet.¹ Auch das ertragsteuerliche Organschaftsregime ändert an der **rechtsträgerbezogenen Sichtweise** nichts.² Damit bewirkt auch jede Umwandlung, wenn sie zu einer Vermögensübertragung von einem auf einen anderen Rechtsträger führt,³ im Grundsatz ein Reservenrealisationsproblem.⁴ Davon geht auch der Gesetzgeber⁵ 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. 181).⁶

Das Postulat der Steuersubjektidentität von stillen Reserven gilt indessen nicht uneingeschränkt. Gera- 4
de 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. Sonstige Gegenleistungen sind bei Umwandlungen gesellschaftsrechtlich entweder nur sehr begrenzt zulässig oder sogar generell unzulässig.⁷ 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 Umwandlungen 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.⁸ Aus eher pragmatischer Sicht ist dieser Überlegung hinzuzufügen, dass es Ziel des UmwStG ist, dass betriebs-

1 Dazu *Herlinghaus*, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, 71 ff.

2 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, beständen die bisherigen Realisationsprobleme von Umwandlungen dagegen fort. Exemplarisch kann insoweit auf das europäische Projekt der sog. GK(K)B verwiesen werden; vgl. dazu z.B. *Krauß*, IStR 2017, 479.

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

4 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 Unternehmenssteuerreform 2001 etablierten Körperschaftsteuersystem für die Gesellschaftsebene resultieren, ändern daran nichts. Sie können aber zur (vollumfänglichen oder teilweisen) steuerlichen Freistellung realisierter stiller Reserven oder deren ermäßiger Besteuerung führen. Näheres dazu Rz. 116.

5 BT-Drucks. 12/6885, 22.

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

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

8 *Luckey*, StuW 1979, 141 ff.; *Wassermeyer*, BB 1994, 1; *Herlinghaus*, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, 70; *Graw*, FS BFH, S. 1435 ff. 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.

wirtschaftlich erwünschte Umstrukturierungen der Wirtschaft nicht durch steuerrechtliche Folgen behindert werden sollen, die ohne die Regelungen des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden.¹

- 6 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.²
- 7 Auch **außerhalb des UmwStG** existieren **Regelungen**, die den ertragsteuerneutralen Reserventransfer (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. 108 ff., Rz. 129 f.). 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. 116). Auch auf die Möglichkeit der ermäßigen 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. 117).

B. Historische Entwicklung des UmwStG

I. Entwicklung bis zur Körperschaftsteuerreform 1977

- 8 Das **UmwStG 1934**,³ das nur die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften regelte (zu den auf Richterrecht basierenden Regelungen für Einbringungsvorgänge vgl. Rz. 11, Fn. 3), sah ein fast uneingeschränktes Bewertungswahlrecht der übertragenden Kapitalgesellschaft (Aufstockung bis zum Teilwert oder Abstockung bis auf null) mit ermäßiger Besteuerung eines Aufstockungsgewinns und Nichtabziehbarkeit eines durch Abstockung entstehenden Verlustes vor. Die Übernehmerin musste die von der übertragenden Kapitalgesellschaft angesetzten Werte fortführen. Ein evtl. Übernahmegewinn 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 unterblieben konnte, wenn sie bei der Übernehmerin sichergestellt war.⁴
- 9 Nach dem Umwandlungssteuerrecht des DM-BilG i.d.F. des **DM-BilErgG 1950**⁵ 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 Übernahmegewinn durch Ansatz der Anteile an der Übertragerin mit den letzten Buchwerten des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft vermieden werden.⁶ § 15 KStG blieb daneben für die Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften bestehen.
- 10 Nach dem **UmwStG 1957**⁷ 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 Übernahmegewinn, 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.⁸ Außerdem galt § 15 KStG für die Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften weiter.

1 BT-Drucks. 12/6885, 14.

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

3 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, 257; zur historischen Entwicklung s. auch jüngst *Graw*, FS BFH, 1440 ff.

4 RStBl. 1934, 81. Dazu näher *Schmitt*, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts, 257, 264.

5 BGBl. I 1950, 811.

6 Dazu *R. Thiel*, FS Flume, 288 f.

7 BGBl. I 1957, 1713.

8 Dazu *R. Thiel*, FS Flume, 289 f.; *Schmitt*, Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts, 268.

Mit dem **UmwStG 1969**¹ 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.² Bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften konnte die übertragende Gesellschaft die Buchwerte ansetzen, woran die übernehmende Gesellschaft gebunden war. Ein eventuell entstehender Übernahmegewinn blieb unberücksichtigt (ab 1973 galt diese Regelung nur, wenn die Übernehmerin an der Übertragerin schachtelprivilegiert beteiligt war; im Übrigen wurde der Übernahmegewinn 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.³ 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.⁴ 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.⁵ 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 Übernahmegergebnis 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 Übernahmegewinn aber steuerpflichtig war (wohingegen ein Übernahmeverlust nicht abzugsfähig blieb). Die Einbringungsvorschriften des UmwStG 1977 entsprachen denen des UmwStG 1969.

II. Vom UmwStG 1995 bis zur Unternehmenssteuerreform 2001

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 stillen 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 Übernahmegewinn zu besteuern. Es bestand mithin eine „steuerliche Einbahnstraße“. Sie führte ohne Steuerbelastung in die Kapitalgesellschaft hinein, aber nicht ohne Steuerbelastung wieder heraus.⁶ Zum zweiten fehlte eine gesetzliche Regelung für ertragsteuerneutrale Spaltungen. Lediglich aus Billigkeitsgründen ließ die Finanzverwaltung für bestimmte Spaltungsvorgänge die Ertragsteuerneutralität zu (sog. Spaltungserlass).⁷ 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.

1 BGBl. I 1969, 1163.

2 Zum UmwStG 1969 *R. Thiel*, FS Flume, 291 f.

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

4 BGBl. I 1976, 2461.

5 Dazu *R. Thiel*, FS Flume, 293 ff.

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

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

- 14 Vor diesem Hintergrund sowie deshalb, weil auch das UmwG zu dieser Zeit grundlegend neu konzipiert wurde, erfuhr das UmwStG in 1995 eine grundlegende Neugestaltung.¹ 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 Übernahmegerinn); ein Übernahmeverlust führte sogar zu einem steuerbilanziellen Step-up der übernommenen Wirtschaftsgüter (sog. Umwandlungsmodell).² Außerdem führte das UmwStG 1995 vor allem erstmalig eine gesetzliche Regelung für eine steuerneutrale Spaltung von Kapitalgesellschaften ein.³ Und: Das Gesetz gewährte in Abweichung vom früheren Recht auch den Übergang eines nicht ausgenutzten verbleibenden Verlustabzugs von der übertragenden auf die übernehmende Kapitalgesellschaft.⁴ Auf der Grundlage des UmwStG 1995 veröffentlichte die Finanzverwaltung einen umfassenden UmwSt-Erlass.⁵
- 15 In den Folgejahren wurden dann allerdings vor allem durch das **UntStFG⁶** und das **StEntlG 1999/2000/2002⁷** 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.
- 16 Mit dem **StSenkG** v. 23.10.2000⁸ 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 Übernahmegerinne blieben wie Dividenden ganz oder hälftig außer Ansatz.⁹

III. Das SEStEG

- 17 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.¹⁰ 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 17.2.2005¹¹ zusammenhingen, 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.

1 BGBI. I 1994, 3267. S. dazu z.B. *Schaumburg/Rödder*, UmwG/UmwStG, Köln 1995. Vorher war bereits durch das StÄndG v. 29.2.1992 (BGBI. 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.

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

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

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

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

6 BGBI. I 2001, 3858; s. dazu z.B. *Füger/Rieger*, DStR 1997, 1427; DStR 1998, 64; *Wochinger/Rödder*, FR 1998, 129.

7 BGBI. I 1999, 402.

8 BGBI. I 2000, 1433.

9 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.

10 BGBI. 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.

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

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 **Regelungzwang 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 Ertragsteuerneutralität auf Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene zu gewährleisten war. Auch die EuGH-Rechtsprechung zum Steuer- und Gesellschaftsrecht (vor allem die Entscheidungen „de Lasteyrie du Saillant“¹, „N“², „X und Y“³ und „Sevic Systems“)⁴ und die anstehende Regelung der grenzüberschreitenden Verschmelzung von Kapitalgesellschaften innerhalb der EU durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes⁵ 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 Ertragsteuerneutralität ermöglicht (vgl. dazu Rz. 187 f.). Ansonsten helfen einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Regelungen bei Drittstaatenumwandlungen nur im Einzelfall (vgl. dazu Rz. 180 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 Übernahmegewinnbesteuerung wurde geändert, und die Sperrfristkonzeption bei Einbringungen wurde völlig neu gefasst.⁶

IV. Von der Unternebensteuerreform 2008 bis zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Die Fassung des UmwStG nach dem SEStEG wurde in der Folgezeit mehrfach punktuell geändert. 21

Das **Unternebensteuerreformgesetz 2008**⁷ ergänzte an verschiedenen Stellen (§§ 4 Abs. 2 Satz 2, 22 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**⁸ 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. 20.11.2006⁹ § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG neu. 23

Das **Jahressteuergesetz 2009**¹⁰ 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 Teileinkünftever-

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

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

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

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

5 Umgesetzt in BGBl. I 2007, 542.

6 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; *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1525 und DStR 2007, 369; *Schäfer u.a.*, BB Beilage 8/2006.

7 BGBl. I 2007, 1912.

8 BGBl. I 2007, 3150.

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

10 BGBl. I 2008, 2794.

fahren wurde nachvollzogen. Und es wurden bestimmte Defizite in der Formulierung des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG und des § 23 Abs. 1 Satz 1 UmwStG beseitigt.

- 25 Das **Wachstumsbeschleunigungsgesetz**¹ 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

- 26 Nahezu fünf Jahre nach dem Wirksamwerden des UmwStG in der Fassung des SEStEG² bezog die Finanzverwaltung mit dem **UmwSt-Erlass 2011** zu wichtigen Fragen des UmwStG Stellung.³ 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 beantwortet⁴ (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 Jahres 2011 (Entwurfsfassung vom 16.2.2011, vom 2.5.2011 [Verbandsanhörungsversion] und vom 9.9.2011) sowie dann schließlich die Letzfassung vom 11.11.2011).

VI. Vom Streubesitzdividendengesetz bis zum Brexit-Steuerbegleitgesetz

- 27 Im Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09, dem sog. **Streubesitzdividendengesetz**,⁵ wurde die im Jahressteuergesetz 2009 vorgenommene Änderung des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auch in § 24 Abs. 5 Satz 1 UmwStG nachvollzogen.⁶
- 28 Durch das **AmtshilfeRL-Umsetzungsgesetz** vom 26.6.2013 wurden dem § 2 Abs. 4 UmwStG neue Sätze 3 bis 6 angefügt, um bestimmte Gestaltungsmodelle einzudämmen, die auf die Verrechnung von im Rückwirkungszeitraum einer Umwandlung bei der Übertragerin erzielten Gewinnen mit Verlusten resp. Verlustvorträgen der Übernehmerin abzielten.⁷
- 29 Mit dem sog. **Kroatien-Beitrittsgesetz**⁸ wurde im Wesentlichen der Verweis auf die Fusionsrichtlinie um die zwischenzeitliche Änderung der Fusionsrichtlinie ergänzt.
- 30 Das **Steueränderungsgesetz 2015**⁹ hat eine praktisch wichtige Änderung für unschädliche sonstige Gegenleistungen bei Einbringungsvorgängen mit sich gebracht. Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG n.F. liegt nun bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften die Grenze für unschädliche sonstige Gegenleistungen bei 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.¹⁰ Entsprechende Gesetzesänderungen erfolgten in § 21 und in § 24 UmwStG. Folgeänderungen wurden in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG eingefügt.

1 BGBL. I 2009, 3950.

2 BGBL. I 2006, 2782.

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

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

5 BGBL. I 2013, 561.

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

7 BGBL. I 2013, 1809.

8 BGBL. I 2014, 1266.

9 BGBL. I 2015, 1834.

10 Zur Kritik im Gesetzgebungsverfahren s. z.B. *Rödder, Ubg 2015*, 329.

Das **Brexit-Steuerbegleitgesetz**¹ ist eine gesetzgeberische Reaktion darauf, dass Großbritannien mit dem anstehenden Brexit spätestens zum 31.10.2019 aus der EU ausscheiden wird.² Es sieht mit Blick auf den Brexit gesetzgeberische Erleichterungen vor, die auch das UmwStG betreffen.³ Insbesondere regelt der neue § 22 Abs. 8 UmwStG, dass der Brexit als solcher, d.h. ohne eigenes Zutun des betroffenen Steuerpflichtigen, hinsichtlich der umwandlungssteuerlichen Sperrfrist des § 22 UmwStG nicht zu nachteiligen Steuerfolgen führt.⁴ Darüber hinaus regelt ein neuer § 1 Abs. 2 Satz 3 UmwStG, dass eine übertragende Gesellschaft, auf die § 122m UmwG Anwendung findet, als Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU gilt.⁵

30a

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 Umwandlungsgesetzes abschließend 31 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 verschiedene Arten von Umwandlungen, solche mit einer Übertragung von Vermögen und solche ohne jede Vermögensübertragung.

31

Bei der **Verschmelzung** geht das gesamte Vermögen von einem (bzw. mehreren) 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 Gesamtrechtsnachfolge. Der übertragende Rechtsträger erlischt, ohne abgewickelt zu werden. Die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers werden Anteilsinhaber des übernehmenden Rechtsträgers, soweit nicht der übernehmende Rechtsträger ohnehin Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers ist (wobei auch in anderen Sonderfällen der Verschmelzung die Anteilsgewährung unterbleiben kann).^{6, 7} An der Verschmelzung können Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, eingetragene Vereine, genossenschaftliche Prüfungsverbände, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, wirtschaftliche Vereine (nur als übertragende Rechtsträger) und der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft (nur als übernehmender Rechtsträger) beteiligt sein.⁸

32

1 BGBl. I 2019, 357.

2 Sollte es doch noch zu einem geregelten Brexit mit einem Austrittsabkommen kommen, soll darüber hinaus ein sog. Brexit-Übergangsgesetz regeln, dass Großbritannien für einen im Austrittsabkommen geregelten Übergangszeitraum als Mitgliedsstaat gilt (BR-Drs. 424/18).

3 Zu Einzelheiten z.B. *Bron*, BB 2019, 664.

4 § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 und Abs. 2 Satz 6 UmwStG sind danach mit der Maßgabe anzuwenden, dass allein der Brexit nicht dazu führt, dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG nicht mehr erfüllt sind. Dies gilt nur für Einbringungen, bei denen in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss vor dem Zeitpunkt, ab dem Großbritannien nicht mehr Mitgliedstaat der EU ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, erfolgt oder in den anderen Fällen, in denen die Einbringung nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt, der Einbringungsvertrag vor diesem Zeitpunkt geschlossen worden ist. Darüber hinaus enthält das Brexit-Steuerbegleitgesetz ähnliche Regelungen in § 4g Abs. 6 EStG n.F., § 12 Abs. 3 Satz 4 und Abs. 4 KStG n.F. und § 6 Abs. 8 AStG n.F. Anders dagegen zu sonstigen sog. passiven Entstrickungsfällen BMF v. 26.10.2018, DStR 2018, 2339.

5 § 122m UmwG n.F. (BGBl. I 2018, 2694) erleichtert bzw. ermöglicht u.a. grenzüberschreitende Verschmelzungen britischer Ltd. bzw. PLC mit Geschäftsleitung im Inland.

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

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

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

33	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 Absatz 2)	– (§ 105)	– (§ 109)	– (§ 3 Absatz 2 Nr. 1)
	GmbH inkl. UG	§§ 2–38 §§ 39–45 §§ 46–59	§§ 2–38 §§ 46–59 §§ 60–77	§§ 2–38 §§ 46–59 § 78	§§ 2–38 §§ 46–59 §§ 79–98	§§ 2–38 §§ 60–77 § 78	– (§ 99 Absatz 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 Absatz 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 §§ 79–98	§§ 2–38 § 78 §§ 79–98	– (§ 99 Absatz 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 § 78 §§ 79–98	§§ 2–38 §§ 79–98	– (§ 99 Absatz 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 §§ 105–108	⁵ §§ 2–38 §§ 99–104a §§ 105–108	– (§ 109)	– (§ 3 Absatz 2 Nr. 1)
	gen. Prüfungs- 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	–	–	–	–	–	–	–	–	–

- 34 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 **Abspaltung** 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 **nichtverhältniswahrenden Aufspaltung oder Abspaltung** werden die An-

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.

teilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers nicht im gleichen Verhältnis an den übernehmenden Rechtsträgern beteiligt.¹ Bei der **Ausgliederung** werden Vermögensteile des übertragenden Rechtsträgers 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. 32); die Ausgliederung ist allerdings auch für Einzelkaufleute, Stiftungen und Gebietskörperschaften als übertragende Rechtsträger möglich.²

von	auf	PershG/PartG	GmbH	AG/KGaA	eG	eV	gen. Prüfungsverband	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 §§ 141–146	§§ 123–137 §§ 138–140 §§ 147–148	§§ 123–137 §§ 141–146 §§ 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 §§ 147–148	§§ 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	³ §§ 123–137 § 149 Abs. 2	§§ 123–137 §§ 138–140 § 149 Abs. 1	– (\$ 151)	
gen. Prüfungsverband	– (\$ 150)	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 138–140 § 150	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 141–146 § 150	– (\$ 150)	– (\$ 150)	⁴ §§ 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 ⁵ §§ 123–137 §§ 152–160	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 138–140 §§ 152–160	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 141–146 §§ 152–160	nur Ausgliederung §§ 123–137 §§ 147–148 §§ 152–160	– (\$ 152)	– (\$ 152)	– (\$ 152)	

1 Genauer: „Verhältniswahrend“ ist eine Spaltung dann, wenn die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers in Bezug auf den übertragenen Vermögensteil ihre bisherigen Beteiligungsquoten wahren (§ 128 Satz 2 UmwG). Bei einer nichtverhältniswahrenden Spaltung können im Zuge einer Spaltung auch die Anteile am übertragenden Rechtsträger neu zugeordnet werden.

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

3 Nur e.V. als übertragender Rechtsträger.

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

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

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

auf von	PershG/PartG	GmbH	AG/KGaA	eG	eV	gen. Prüfungs- verband	VVaG
Stiftungen	nur Aus- gliederung auf PershG ¹ §§ 123–137 §§ 161–167	nur Aus- gliederung §§ 123–137 §§ 138–140 §§ 161–167	nur Aus- gliederung §§ 123–137 §§ 141–146 §§ 161–167	– (§ 161)	– (§ 161)	– (§ 161)	– (§ 161)
Gebiets- Körpersch.	nur Aus- gliederung auf PershG ² §§ 123–137 §§ 168–173	nur Aus- gliederung §§ 123–137 §§ 138–140 §§ 168–173	nur Aus- gliederung §§ 123–137 §§ 141–146 §§ 168–173	nur Aus- gliederung §§ 123–137 §§ 147–148 §§ 168–173	– (§ 168)	– (§ 168)	– (§ 168)

- 36 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.³

auf von	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 Buch- stabe a, § 178	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe a, § 178	–
Teilübertragung	–	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe a, § 179	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe a, § 179	–
VVaG				
Vollübertragung	–	–	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe b, §§ 180–183, §§ 185–187	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe b, §§ 180–183, §§ 185–187
Teilübertragung	–	–	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe b, §§ 184–187	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe b, §§ 184–187
öffentl.-rechtl. Vers.-Unternehmen				
Vollübertragung	–	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe c, § 188	–	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe c, § 188
Teilübertragung	–	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe c, § 189	–	§ 175 Nr. 2 Buch- stabe c, § 189

- 38 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. unverän-

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

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

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

dert.¹ 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.²

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	³ —	§§ 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 §§ 238–250	⁴ —	§§ 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		—	—	—	—	⁵ §§ 190–213 §§ 291–300	—	—
Körpersch./ Anstalt des öff. Rechts		—	—	—	§§ 190–213 §§ 301–303	§§ 190–213 §§ 301–303	§§ 190–213 §§ 301–303	—

39

Eine Umwandlung setzt grds. zwingend ein **Rechtsgeschäft der beteiligten Rechtsträger**⁶ und die zustimmende **Beschlussfassung der Anteilsinhaber** 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 Anteilsinhaber 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.

40

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.

41

1 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.

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

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

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

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

6 Verschmelzungsvertrag, Spaltungsvertrag, bei Spaltung zur Neugründung Spaltungsplan. Derartiges ist indessen nicht nötig beim Formwechsel.

2. Umwandlungsmöglichkeiten außerhalb des UmwG

- 42 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.
- 43 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.¹ Zu einer Rechtsnachfolge in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft kann es 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.
- 44 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.
- 45 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.

II. Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen

1. UmwG und europarechtliche Grundfreiheiten

- 46 § 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. D.h., dass nach § 1 Abs. 1 UmwG grds. nur Rechtsträger mit Satzungssitz im Inland an Umwandlungen i.S.d. UmwG teilnehmen können.²
- 47 Allerdings 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. 52 f.).³ Und auch wegen der EuGH-Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit (Rz. 48) 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 einer näheren Regelung sind diese Überlegungen außerhalb der in §§ 122a ff. UmwG geregelten Fälle jedoch bisher nur mit Einschränkungen praxistauglich.⁴
- 48 Insbesondere hatte der EuGH in der Entscheidung „**Sevic**“⁵ für die Beschränkung des § 1 Abs. 1 UmwG auf Rechtsträger mit Sitz im Inland festgestellt, dass jedenfalls die fehlende Zulässigkeit einer

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

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

3 S. auch die Änderungen des UmwG in BGBl. I 2018, 2694, die bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen als übernehmende oder neue Gesellschaften auch Personenhandelsgesellschaften mit nicht mehr als 500 Arbeitnehmern zulassen.

4 Allerdings nimmt die Zahl der in praxi erfolgreich gestalteten Fälle deutlich zu. S. insbesondere zum grenzüberschreitenden Formwechsel Rz. 51. S. auch z.B. die n.v. Checkliste des AG Charlottenburg aus dem August 2014. S. auch den RL-Entwurf v. 25.4.2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen.

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

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 nur eingeschränkt klar, 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. 52 f.; zu den besonderen Regelungen betr. die SE vgl. Rz. 54 ff.). Allerdings nimmt die Zahl der in praxi erfolgreich gestalteten Fälle deutlich zu.¹

Von Bedeutung ist es in diesem Zusammenhang auch, dass nach mehreren **EuGH-Judikaten** auch die sog. Sitztheorie² im Hinblick auf Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) nicht haltbar ist (Hinweis insbesondere auf die Entscheidungen „Centros“,³ „Überseering“⁴ und „Inspire Art“⁵). 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). 49

Zwar war danach immer noch unklar, ob auch 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. Allerdings hat insoweit inzwischen der deutsche Gesetzgeber agiert. Seit dem MoMiG⁶ 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. 50

Nicht als realistisch machbar wurde dagegen lange Zeit die **Verlegung auch des Satzungssitzes** über die Grenze angesehen (soweit nicht die Sonderregelungen für die SE greifen; vgl. dazu Rz. 59). Allerdings hat der EuGH inzwischen auch insoweit grundsätzlich den Weg geöffnet und europarechtlich eine Differenzierung zwischen unverändert nicht möglichen sog. formwährenden Sitzverlegungen und grds. zu ermöglichenen sog. formwechselnden Sitzverlegungen vorgenommen (EuGH-Entscheidungen in Sachen „Cartesio“, „Vale“ und „Polbud“).⁷ Eine konkrete gesellschaftsrechtliche Regelung für einen grenzüberschreitenden Formwechsel gibt es zwar nicht. Praktisch werden aber gleichwohl erste erfolgreiche grenzüberschreitende Formwechsel durchgeführt.⁸ 51

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,⁹ das u.a. die gesellschaftsrechtliche Verschmel-

1 Erneut Hinweis auf Rz. 47, Fn. 4.

2 Nach der sog. Sitztheorie wird nach deutschem gesellschaftsrechtlichem Verständnis für die Beantwortung der Frage, welches Recht auf eine Gesellschaft anwendbar ist, grundsätzlich nicht an den Satzungssitz, sondern an den Verwaltungssitz angeknüpft. 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 Verwaltungssitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegt, so kommt es darauf an, ob die Gesellschaft nach dem Recht des Gründungsstaats fortbesteht oder nicht (sog. Gründungstheorie) und ob sie nach deutschem Recht rechtsfähig ist.

3 EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97, FR 1999, 449.

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

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

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

7 EuGH v. 16.12.2008 – C-210/06, DB 2009, 52; EuGH v. 12.7.2012 – C 378/10, DB 2012, 1614; EuGH v. 25.10.2017 – C-106/16, GmbHR 2017, 1261.

8 S. z.B. KG v. 21.3.2016 – 22 W 54/15, DStR 2016, 1427; OLG Frankfurt v. 3.1.2017 – 20 W 88/15, NZG 2017, 423. Überdies erneut Hinweis auf Rz. 47, Fn. 4.

9 BGBl. I 2007, 542.

zungsrichtlinie¹ 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.² 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.³ Zusätzlich muss mindestens eine der beteiligten Gesellschaften dem Recht eines anderen EU/EWR-Staates unterliegen.⁴ Damit sollten zugleich jedenfalls für grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften die Anforderungen erfüllt werden, die der EuGH in Sachen „Sevic“ aufgestellt hatte.⁵

- 53 Über die grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften hinaus fehlen derzeit für andere Umwandlungsformen und für die Beteiligung anderer Rechtsformen **gemeinschaftsrechtliche Harmonisierungsregeln**.⁶

3. Mit der SE verbundene Umwandlungsmöglichkeiten

- 54 Für die supranationale Rechtsform der **Europäischen (Aktien-)Gesellschaft**, der Societas Europaea (SE), gelten besondere Regelungen, die sich vor allem aus der SE-Verordnung⁷ und dem SEEG⁸ ergeben. Sie sehen eine SE-Gründung durch grenzüberschreitende Verschmelzung, durch Gründung einer Holding-SE, durch Gründung einer Tochter-SE und durch Formwechsel vor.⁹
- 55 Die **Gründung einer SE durch grenzüberschreitende Verschmelzung** 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 die Verschmelzung durch Aufnahme (aufnehmende AG wird zur SE) oder durch Neugründung in Betracht kommt.
- 56 Bei **Gründung einer Holding-SE** (Art. 2 Abs. 2, Art. 32 SE-VO) werden Anteile an Aktiengesellschaften oder GmbHs mit Sitz und Hauptverwaltung in der EU mit mehr als 50 % der Stimmrechte in eine neu gegründete SE eingebbracht, wobei mindestens zwei der betroffenen Aktiengesellschaften oder GmbHs 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.
- 57 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.¹⁰

1 Rtl. Nr. 2005/56/EG vom 26.10.2005, ABl. EU Nr. L 310. S. auch Rtl. Nr. 2017/1132 vom 14.6.2017, ABl. EU Nr. L 169/46 (dort Titel II, Abschnitt II).

2 S. auch die Änderungen des UmwG in BGBl. I 2018, 2694, die bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen als übernehmende oder neue Gesellschaften auch Personenhandelsgesellschaften mit nicht mehr als 500 Arbeitnehmern zulassen.

3 Angesichts des anstehenden Brexit erleichtert bzw. ermöglicht § 122m UmwG n.F. (BGBl. I 2018, 2694) u.a. grenzüberschreitende Verschmelzungen britischer Ltd. bzw. PLC mit Geschäftsleitung im Inland. S. auch Rz. 30a Fn. 5.

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

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

6 Das Vorhaben einer Richtlinie über die Verlegung des Satzungssitzes von Kapitalgesellschaften wurde Ende 2007 aufgegeben, vgl. BT-Drucks. 16/2919, 11. S. nun aber den RL-Entwurf v. 25.4.2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen.

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

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

9 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.

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

Per **Formwechsel in eine SE** umgewandelt werden kann eine AG, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet wurde und ihren Sitz sowie ihre Hauptverwaltung 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). 58

Außerdem besteht für die SE eine Rechtsgrundlage für die **identitätswahrende Satzungssitzverlegung** 59 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 **gesellschaftsrechtliche 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. 60

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). 61

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**: 62

- 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),
- 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 Anteiltausch (§§ 20–23),

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

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

- 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

- 63 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. 119 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

64	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	5	KapGes.	PersGes.	16, 18	
	6	KapGes.	KapGes	15, 19	
	7	PersGes.	KapGes	20 ff.	
	8	PersGes.	PersGes.	24	
	9	KapGes	PersGes.	16, 18	
	10	KapGes	KapGes	15, 19	
	11	PersGes.	KapGes	20 ff.	
	12	PersGes.	PersGes.	24	
	13	KapGes	PersGes.	24	
	14	KapGes	KapGes	20 ff.	
	15	PersGes.	KapGes	20 ff.	
	16	PersGes.	PersGes.	24	
	17	KapGes	PersGes.	9, 18	
	18	KapGes	KapGes	steuerirrelev. ²	
	19	PersGes.	KapGes	25	
	20 ³	PersGes.	PersGes.	steuerirrelev. ⁴	

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

2 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. 69).

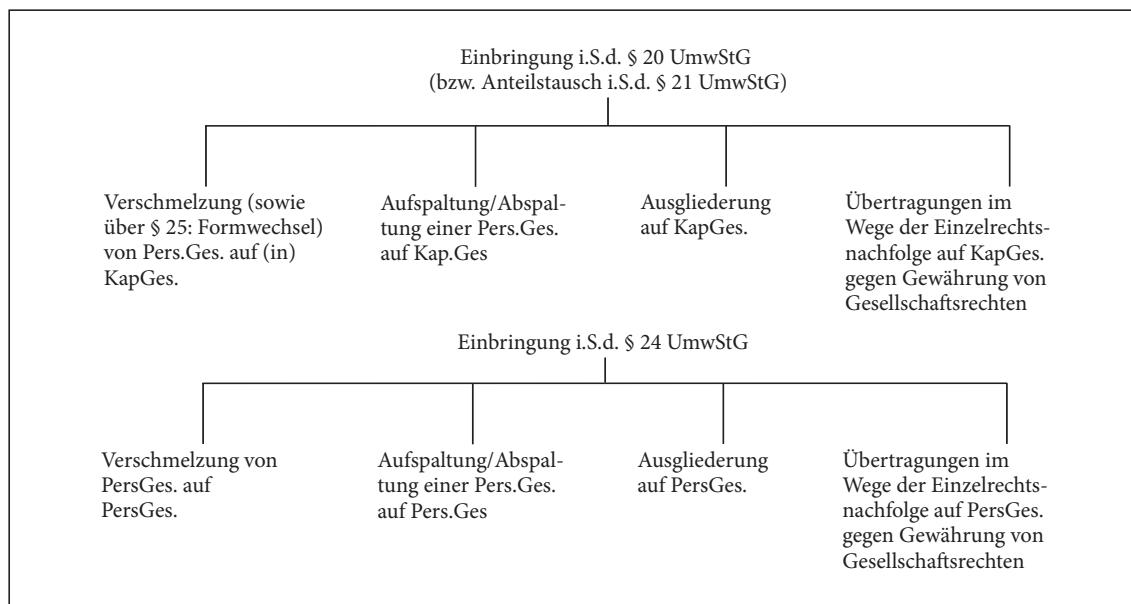
3 Streng genommen handelt es sich insoweit nicht um einen Formwechsel nach Maßgabe des UmwG, sondern um einen solchen nach Maßgabe allgemeinen Gesellschaftsrechts (vgl. dazu bereits Rz. 43).

4 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.

Für die meisten Varianten der Umwandlung von Kapitalgesellschaften ist die **Anbindung des UmwStG an das UmwG** im Fall inländischer Umwandlungen (zu grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen s. Rz. 119 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.¹

Die **Teile 6 bis 8 des UmwStG** setzen demgegenüber am **originär steuerrechtlichen Terminus** der „**Einbringung**“ (sowie seit dem SEStEG dem des „Anteiltauschs“) 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. 119 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 Verschmelzung- 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):²



b) Besonderheiten bei atypisch stiller Gesellschaft, KGaA und Treuhand

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 stil-

1 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.

2 S. auch Schaumburg/Rödder, 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 Anteiltausch Anteile an einer Kapitalgesellschaft.

le 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. 105). 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.

- 69 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. 24, zu § 11 UmwStG Rz. 106, zu § 20 UmwStG Rz. 172 und zu § 24 UmwStG Rz. 71). 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.
- 70 In Fällen von **Treuhandgestaltungen** vertritt die Finanzverwaltung hinsichtlich der Anwendbarkeit des UmwStG eine sehr restriktive, umstrittene Auffassung. So hat sie den Formwechsel einer GmbH mit zwei Gesellschaftern in der Rechtsform der GmbH, von denen einer den Geschäftsanteil treuhänderisch für den anderen Gesellschafter hält, in eine Treuhand-KG wie folgt beurteilt⁴: Die steuerliche Behandlung des Formwechsels richte sich nach §§ 9 i.V.m. 3 ff. UmwStG und nicht nach §§ 11 f. UmwStG, da hier auf den zivilrechtlich zugrunde liegenden Rechtsakt abzustellen sei. Voraussetzung für eine Buchwertfortführung sei aber nach § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft werden, was nicht erfüllt sei, da das übergehende Betriebsvermögen steuerlich sofort der Treugeber-Gesellschafter-GmbH zuzurechnen sei. Dies habe zur Folge, dass zwingend die stillen Reserven im übertragenen Vermögen durch Ansatz der gemeinen Werte in der steuerlichen Schlussbilanz der formgewechselten GmbH nach § 3 Abs. 1 UmwStG aufzudecken seien.

c) Grundprinzipien des UmwStG

- 71 Das UmwStG kennt einige **Grundprinzipien**, die sich wie ein „roter Faden“ durch alle Regelungsbereiche ziehen:
- 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 Anteiltauschs 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 Anteiltausch) und entweder keine Gegenleistung oder eine nur in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung vorliegen darf (lediglich in den Einbringungsfällen des Sechsten und Siebten Teils sind unschädlich weitergehende sonstige Gegenleistungen möglich). Die Bewertung durch den einen Rechtsträger ist für den anderen grundsätzlich maßgeblich (Wertverknüpfung – mit Ausnahmen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten), wobei das Bewertungs-

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. 71.

4 OFD Nds. v. 7.2.2014, GmbHR 2014, 504. S. dagegen die Kommentierung zu § 11 UmwStG Rz. 107 f.

wahlrecht 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 Übertragungstichtag zurückzubeziehen; Einbringungen i.S.d. Sechsten bis Achten Teils können auf Antrag ebenfalls zurückbezogen werden (mit Ausnahmen beim Anteiltausch und bei Einbringung in Personengesellschaften im Wege der Einzelrechtsnachfolge).

II. Umwandlung von Kapitalgesellschaften

1. Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Personengesellschaften bzw. auf eine natürliche Person

Die **Umwandlung einer Kapital- in bzw. auf eine Personengesellschaft** ist in §§ 3 ff. UmwStG geregelt.¹ Sie wird gem. § 2 UmwStG steuerlich auf den Stichtag der Bilanz zurückbezogen, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag).² 72

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).³ Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen kann aber auch auf Antrag einheitlich der Buchwert der übergehenden Wirtschaftsgüter oder ein Zwischenwert angesetzt werden (§ 3 Abs. 2 UmwStG). Dabei handelt es sich insbesondere darum,⁴ 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. 128 ff.). Der Antrag kann unabhängig davon gestellt werden, welcher Wert in der Handelsbilanz angesetzt wird.⁵ Ist der gemeinsame Wert der Sachgesamtheit geringer als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter, ist der Ansatz zum Buchwert ausgeschlossen.⁶ Demgegenüber stört das Vorliegen eines negativen steuerbilanziellen Buchwerts die Möglichkeit des Buchwertansatzes nicht.

b) Steuerfolgen bei der übernehmenden Personengesellschaft

Die **übernehmende Personengesellschaft** führt die Buchwerte aus der Schlussbilanz fort (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)⁷ und tritt grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung der Übertragerin ein (§ 4

1 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 Satz 2 UmwStG. Für künftige Veräußerungsgewinne ergeben sich Besonderheiten aus § 18 Abs. 3 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 Im Ab- bzw. Aufspaltungsfall ist überdies insbesondere die Erfüllung der doppelten Teilbetriebsbedingung in § 15 UmwStG vorausgesetzt (vgl. § 16 UmwStG).

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

6 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.12 (str.).

7 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

Abs. 2 UmwStG). Als wesentliche Ausnahme dazu ist geregelt, dass steuerliche Verlustvorträge der Übertragerin (sowie verrechenbare Verluste, nicht ausgeglichene negative Einkünfte sowie Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge) im Zuge der Umwandlung untergehen.

- 75 Weitere steuerliche Folgen ergeben sich bei der übernehmenden Personengesellschaft aus der sog. steuerlichen **Übernahmevergabnisermittlung**, die aus der steuerlichen Behandlung der Gesellschafter der umgewandelten Kapitalgesellschaft resultiert (vgl. Rz. 77 ff.).¹

c) Steuerfolgen bei den Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft

- 76 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.² Sie werden wie eine Gewinnausschüttung besteuert und unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug.
- 77 Darüber hinaus gelten steuerverstrickte (d.h. in Deutschland der Veräußerungsbesteuerung unterliegende) Anteile an der Übertragerin als zu Buchwerten resp. Anschaffungskosten in die übernehmende Personengesellschaft eingelebt (soweit sie nicht schon sowieso von der Übernehmerin gehalten werden),³ um das Übernahmevergnis 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 **Übernahmevergnis** wird dabei gem. § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG um den separat besteuerten Dividendeanteil gekürzt.⁴ Zu beachten ist, dass vor Ermittlung des Übernahmevergnisses 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“).⁵
- 78 Übersteigt der Anteilsbuchwert den (anteiligen) Buchwert des übernommenen Betriebsvermögens (abzgl. des separat besteuerten Dividendeanteils), 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.⁶ Lediglich bei

Sonderfall der Maßgeblichkeitsgrundsatz auch steuerlich zu einem phasenverschobenen Aufstockungzwang 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 Auflösungzwang in der ersten regulären Schlussbilanz der Übernehmerin vor. Dies war unzutreffend. S. bspw. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, FR 2010, 425 m. Anm. Buciek = DB 2010, 309. S. nun aber auch §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG. Vgl. die Kommentierung zu § 4 UmwStG Rz. 80.

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

2 Bis zum SEStEG galt dies nur für solche Anteilseigner, die nicht an der Übernahmevergabnisermittlung teilnehmen. Nun gilt die Regelung generell. Hintergrund der Gesetzesänderung war die gewünschte Sicherung des deutschen Quellenbesteuerungsrechts gegenüber Steuerausländern.

3 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. 80.

4 Eine weitere Besonderheit bestand in sog. § 50c EStG-Fällen; die Regelung ist aber inzwischen ausgelaufen. Zu § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG s. die Kommentierung zu § 4 UmwStG Rz. 143 ff.

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

6 Die Anordnung der Irrelevanz von Übernahmeverlusten bei der Umwandlung einer Kapital- in bzw. auf eine Personengesellschaft ist Ausdruck einer rechtsträgerübergreifenden Sichtweise, die daran anknüpft, dass Übernahmeverluste regelmäßig nach vorherigem Anteilstausch 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 stillen Reserven nicht mit (Gewerbesteuer und) Körperschaftsteuer (bzw. voller Einkommensteuer) belastet werden. Der verbleibende zwiespältige Eindruck deshalb, weil der Anteilskäufer für den Anteilsverkäufer steuerlich „mitbezahlt“ (bei der Umwandlung werden die Anschaffungskosten des Anteilskäufers steuerlich „vernichtet“), muss demgegenüber

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 **Übernahmегewinn** entsteht auf Grund der separaten Besteuerung des Dividendenanteils nur 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 Übernahmегewinne hat daher eine geringe praktische Bedeutung. 79

Im steuerlichen Sinne **nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter** der Kapitalgesellschaft nehmen an der Übernahmeegebnisermittlung nicht teil¹ (vgl. auch die Kommentierung zu § 5 UmwStG Rz. 27 ff. sowie zu steuerausländischen Gesellschaftern hier Rz. 136 ff.). Sie treten mit dem anteiligen steuerlichen Eigenkapital (Buchwert des übernommenen Betriebsvermögens) der Personengesellschaft in die steuerliche Mitunternehmerstellung ein. 80

2. Umwandlung von Kapital- in bzw. auf Kapitalgesellschaften

a) Verschmelzungen

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.² Auch in diesen Fällen erfolgt eine steuerliche Rückbeziehung der Umwandlung nach § 2 UmwStG.³ 81

aa) Steuerfolgen bei der übertragenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft

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 immateriel-ler Wirtschaftsgüter) an (§ 11 Abs. 1 UmwStG).⁴ Sie kann aber auf Antrag für die übergehenden Wirtschaftsgüter einheitlich die Buchwerte beibehalten bzw. einen Zwischenwert ansetzen,⁵ wenn sichergestellt ist, dass die übergehenden stillen Reserven bei der Übernehmerin der Körperschaftsteuer unterliegen,⁶ 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 wird⁷ (§ 11 Abs. 2 UmwStG; vgl. zur letztgenannten Voraussetzung näher Rz. 129 ff.). Ist der gemeine Wert der Sachgesamtheit geringer 82

zurückzustehen. Anders sieht die Situation allerdings dann aus, wenn der Anteilsveräußerungsgewinn ausnahmsweise voll steuerpflichtig ist; dann besteht für die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes eigentlich keine Veranlassung (die Rechtsprechung hat dies indes nicht als problematisch beurteilt; vgl. z.B. BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, DStR 2016, 463, sowie im Einzelnen die Kommentierung zu § 4 UmwStG Rz. 184 ff.).

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

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

5 Der Maßgeblichkeitssatz gilt insoweit nicht.

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

7 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. 146). Wenn bei einem Downstream-Merger wegen des Übergangs von Schulden ein Verschmelzungsverlust entsteht, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, soweit der Übergang der Schulden gesellschafts-

als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter, ist der Ansatz zum Buchwert ausgeschlossen.¹ Demgegenüber hindert das Vorliegen eines negativen steuerbilanziellen Buchwerts einen Buchwertansatz nicht.

- 83 Die **übernehmende Kapitalgesellschaft** führt die Buchwerte aus der Schlussbilanz fort (§ 12 Abs. 1 UmwStG)² und tritt grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung der Übertragerin ein (§ 12 Abs. 3 UmwStG).³ Als wesentliche Ausnahme dazu gilt auch hier, dass dies nicht für einen steuerlichen Verlustvortrag (sowie verrechenbare Verluste, nicht ausgeglichene negative Einkünfte und einen Zinsvertrag sowie EBITDA-Vortrag) der Übertragerin gilt.⁴ Weitere steuerliche Folgen ergeben sich bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft aus der steuerlichen Übernahmeegebnisermittlung, wenn die Übernehmerin auch an der umgewandelten Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vgl. Rz. 85).⁵

bb) Steuerfolgen bei den Gesellschaftern der umgewandelten Kapitalgesellschaft

- 84 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 Anteiltausch zu gemeinen Werten an (Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion zum gemeinen Wert ohne Übergang steuerlicher Merkmale). Der Anteiltausch 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. 149).⁶ Erfolgt danach ein Anteiltausch zu Buchwerten, treten die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft.⁷
- 85 In den Fällen, in denen die Übernehmerin Anteile an der Übertragerin hält, kann ein **Übernahmeverlust resp. Übernahmegewinn** 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.⁸ Gemäß § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist die Regelung des § 8b KStG anzuwenden, soweit der Übernahmegewinn dem Anteil der übernehmenden

rechtlich zulässig ist, insbesondere nicht zu einem Verstoß gegen §§ 30, 31 GmbHG führt (s. dazu auch die Kommentierung zu § 12 UmwStG Rz. 151 „Downstream-Merger mit Schuldenüberhang“).

1 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.12 (str.).

2 Grundsätzlich auch in den Fällen der handelsbilanziellen Aufstockung nach Maßgabe des § 24 UmwG. Auch insoweit gilt der Maßgeblichkeitgrundsatz 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 Auflösungzwang in der ersten regulären Schlussbilanz der Übernehmerin vor. Dies war unzutreffend. S. bspw. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, FR 2010, 425 m. Anm. Buciek = DB 2010, 309. S. nun aber auch §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG. Vgl. auch die Kommentierung zu § 12 UmwStG Rz. 51 ff.

3 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.

4 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 (s. dazu aber auch die BVerfG-Vorlage des FG Hamburg v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, BB 2017, 2654; auch Hinweis auf den neuen § 8d 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.

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

6 Zu den Konsequenzen sonstiger 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.

7 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. S. dazu auch näher Rz. 114.

8 Der Gesetzgeber unterstellt also offenkundig, dass als Übernahmegewinn i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auch Vermögensmehrungen zu erfassen sind, die nicht mit der Beteiligungsquote an der übertragenden Kapitalgesellschaft korrespondieren. Obwohl insoweit im Grundsatz ein Einlagevorgang in die übernehmende Kapitalgesellschaft vorliegt, hält der BFH v. 9.1.2013 – I R 24/12, DB 2013, 615 § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG für vorrangig.

Kapitalgesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft entspricht.¹ Die Vorschrift setzt eine Aufwärtsverschmelzung (Upstream-Merger) voraus. Wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft nicht an der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist (Seitwärtsverschmelzung, Downstream-Merger), ist § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht anwendbar (s. dazu Kommentierung zu § 12 UmwStG Rz. 255).²

Eine Steuerbelastung der Verschmelzung kann sich überdies daraus ergeben, dass die übernehmende an der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist und auf die Anteile an der Übertragerin eine steuerwirksame Teilwertabschreibung oder Abzüge nach § 6b EStG o.Ä. vorgenommen wurden. Wenn dadurch der Buchwert der Anteile an der Übertragerin 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).³

b) Ab- und Aufspaltungen

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)⁴ muss danach ein Teilbetrieb, 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 Nutzungüberlassung ist dagegen nicht ausreichend).⁸ 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 Übertragungs-

1 Die Anwendung des § 8b KStG auf einen (ggf. anteiligen) Übernahmegerinn gem. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG führt zwar dazu, dass 5 % des (ggf. anteiligen) Übernahmegerinnns 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. 260; zu besonderen Fragen bei Verschmelzung auf eine Organgesellschaft s. die Kommentierungen zu § 11 UmwStG Rz. 242 und zu § 12 UmwStG Rz. 263).

2 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 dagegen BFH v. 9.1.2013 – I R 24/12, DB 2013, 615.

3 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. Aus § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG folgt auch eine sog. „Beteiligungskorrektur“, wenn der gemeine Wert der Anteile der Übertragerin unter deren Buchwert liegt.

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

5 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.02. Zur Diskussion praktisch wichtiger Fragen s. bspw. Rödder, JbFSt 2016/2017, 68 ff.

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 umstritten, weil unklar ist, ob dafür eine Rechtsgrundlage besteht.

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

stichtag 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.

- 89 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 originalen 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
- 90 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 Sätze 2 bis 4 UmwStG (schädlich ist vor allem,⁷ wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligen Kapitalgesellschaft veräußert werden, die mehr als 20 % der vor Spaltung an der Kapitalgesellschaft bestehenden Anteile ausmachen),⁸ die Unterlassung schädlicher Vorbereitungshandlungen zum Zwecke der Kreierung von fik-

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.

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 Dazu, dass die Finanzverwaltung bei von vorneherein geplanter Anschlussveräußerung die 20 %-Grenze (inzwischen) als irrelevant ansieht, s. FinBeh Hamburg v. 13.4.2015, DStR 2015, 1871.

8 Die Spaltung eines Rechtsträgers soll die Fortsetzung des bisherigen unternehmerischen Engagements in anderer Rechtsform ermöglichen. Die Steuerneutralität wird nicht gewährte, 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.

tiven 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 Ertragsteuerneutralität auf Gesellschafterebene.³

III. Einbringungen

1. Einbringungen in Kapitalgesellschaften

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 ertragsteuerneutral 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 Anteiltausch (§ 21 UmwStG).

a) Sacheinlagen

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. 63 ff.) sowie bei Teilbetrieben nach – abzulehnender – Verwaltungsauffassung mit allen sog. nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern (dazu die Kommentierung zu § 20 UmwStG Rz. 81 und Rz. 143) sein. Die bereits w.o. zur Spaltung wiedergegebene Auffassung der Finanzverwaltung (s. Rz. 87 ff.) gilt im Bereich der Sacheinlage entsprechend.⁴ Allerdings muss anders als bei der (Ab-)Spal-

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 Anteiltausch zum gemeinen Wert vor. S. näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.12. Auch Hinweis auf die evtl. Anwendung des § 20 Abs. 4a EStG auf Gesellschafterebene im Einzelfall (s. auch Rz. 84). 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 (und bei der Mitunternehmeranteileinbringung) kommt es danach 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. Gehören allerdings 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. S. auch die 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;

tung nicht die sog. doppelte Teilbetriebsbedingung für das übertragene und das verbleibende Vermögen erfüllt sein. Nur der Einbringungsgegenstand muss die beschriebenen Anforderungen zum steuerlichen Einbringungstichtag erfüllen.¹

- 93 Die Einbringung muss zumindest auch (s. Rz. 94) 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

- 94 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 **Einbringende** einen Einbringungsgewinn realisiert.⁶ 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).⁷ 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,⁸ der Wert sonstiger Gegenleistungen darf nicht über der im Gesetz geregelten Grenze (25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 € [höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens]) liegen, es muss sichergestellt sein, dass das übernommene Betriebsvermögen später bei der Übernehmerin der

v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508 m. Anm. *Wendt* = DStR 2018, 1014. S. auch die Kommentierung zu § 20 UmwStG Rz. 111 ff. und § 20 UmwStG Rz. 147 ff.

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 zuordnbare 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; v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; v. 2.8.2012 – IV R 41/11, DStR 2012, 1118; v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508 m. Anm. *Wendt* = DStR 2018, 1014; s. auch die Kommentierung zu § 20 UmwStG Rz. 105 ff.).

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. 73 ff.

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

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

7 Zu den Auswirkungen auf die Klagebefugnis BFH v. 8.6.2011 – I R 79/10, FR 2012, 188.

8 S. dazu auch BFH v. 7.3.2018 – I R 12/16, GmbHR 2018, 928 = DStR 2018, 1560.

Körperschaftsteuer unterliegt,¹ und es darf das deutsche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der Übernehmerin weder ausgeschlossen noch beschränkt werden (dazu Rz. 129 ff.). Außerdem darf der gemeine Wert des Einbringungsgegenstandes nicht geringer sein als die Summe der Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter.² Die Übernehmerin übt das Wahlrecht aus, d.h. in ihrer Steuerbilanz müssen die übernommenen Wirtschaftsgüter mit ihren Buchwerten (oder Zwischenwerten) angesetzt werden.³

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. sonstiger 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).⁴

95

bb) Steuerfolgen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft

Die **übernehmende Kapitalgesellschaft** übernimmt das eingebrachte Betriebsvermögen in ihre Steuerbilanz wie unter Rz. 94 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).⁵

96

cc) Sperrfristkonzeption

Die nach Sacheinlagen-Einbringungen unterhalb der gemeinen Werte eingreifende **Sperrfristkonzeption** ist durch das SEStEG grundlegend neu geregelt 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 Satz 3 u. 4 EStG a.F.),⁶ 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 Anteile⁷

97

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

2 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.18 (str.).

3 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 (s. schon w.o. Rz. 74, Fn. 7).

4 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.

5 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).

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

7 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 Anteiltauschs (§ 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 ei-

oder die Realisierung eines Ersatztatbestandes nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG¹ (vgl. dazu auch die Kommentierung zu § 22 UmwStG Rz. 336) gem. § 22 Abs. 1 UmwStG zu einer rückwirkenden Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I beim Einbringenden.² 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.³ Der Einbringungsgewinn I gilt gem. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG

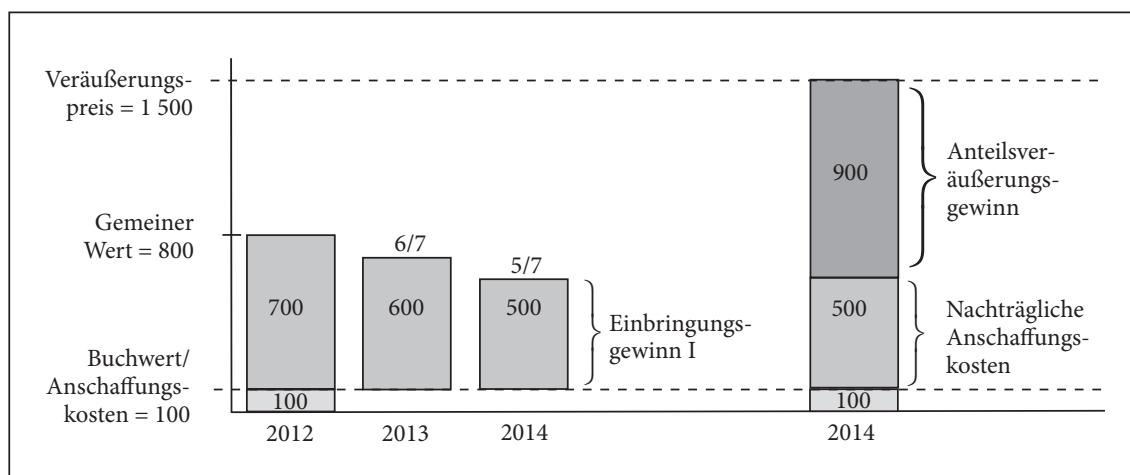
nes solchen Antrags ist nach Verwaltungsauffassung die gesetzgeberische Grundentscheidung zu berücksichtigen, dass § 22 UmwStG keine Generalklausel enthält, wonach unter bestimmten allgemeinen Voraussetzungen bei nachfolgenden Umwandlungen von der Einbringungsgewinnbesteuerung abgesehen werden kann. § 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 Ausnahmetbeständen vergleichbar ist. Dabei ist auch die gesetzgeberische Grundentscheidung zu berücksichtigen, dass § 22 UmwStG anders als für Einbringungen i.S.d. §§ 20, 21 UmwStG keine Rücknahme 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. S. auch OFD Nds. v. 22.8.2014, DB 2014, 2256, zur Nichtanwendung der Billigkeitsregelung bei bestimmten Abspaltungen sowie nun restaktiv BFH v. 24.1.2018 – I R 48/15, FR 2018, 752 m. Anm. Glahe = DStR 2018, 1366.

- 1 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; Hinweis auf die besondere Problematik durch den angekündigten Brexit [s. dazu w.u. Rz. 121, Fn. 4]). 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 Anteiltausch 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 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 Anteiltauschs (§ 21 Abs. 1 UmwStG) zum Buchwert übertragen wurden (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 UmwStG). Werden die sperrfristbehafteten Anteile mittels Sacheinlage oder Anteiltausch 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).
- 2 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. 515 ff.).
- 3 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. 249. Zur gesetzlichen

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).

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 Einbringungsgewinn¹ 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.²

Beispiel:³ 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 ($1500 \cdot [100 + 500]$), 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.

Verankerung der sog. „Wertabspaltungstheorie“ vgl. § 22 Abs. 7 UmwStG. Danach gilt Folgendes: Werden in den Fällen einer Sacheinlage oder eines Anteiltauschs 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 sperrfristbehafte 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.

1 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. 125).

2 S. dazu näher BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 23.07 ff. sowie die Kommentierung zu § 23 UmwStG Rz. 95 ff. und 225 ff.

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

- 100 Das Konzept des Einbringungsgewinns I gilt gem. § 22 Abs. 1 Satz 5 UmwStG grundsätzlich nicht, so weit das **eingebrachte Betriebsvermögen Anteile an Kapitalgesellschaften enthält**; insoweit kommt die Regelung für den Anteiltausch in § 22 Abs. 2 UmwStG zur Anwendung (dazu Rz. 104).

b) Anteiltausch

- 101 § 21 UmwStG regelt die **Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in andere Kapitalgesellschaften** gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft (sog. Anteiltausch). Auch der Anteiltausch erfolgt grds. zum gemeinen Wert (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Voraussetzung für den Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ist,¹ 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 Anteiltausch)² und nicht über die im Gesetz geregelte Grenze (25 % des Buchwerts der eingebrachten Anteile oder 500.000 € [höchstens jedoch der Buchwert der eingebrachten Anteile]) hinausgehende sonstige 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. 173 ff.).³
- 102 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).⁴ Auch beim Anteiltausch tritt die übernehmende Gesellschaft bei Buch- oder Zwischenwertansatz hinsichtlich der eingebrachten Anteile in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein (§ 23 Abs. 1 und 3 UmwStG).⁵
- 103 Eine **steuerliche Rückbeziehung** des Anteiltausches ist – anders als im Fall der Sacheinlage – seit dem SEStEG **nicht mehr möglich**.
- 104 Als **Sperrfristkonzeption** nach einem Anteiltausch 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 Anteiltausches 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).⁶ Wenn der Einbringende nicht von § 8b Abs. 2 KStG präferenzierte Anteile eingebracht hat,⁷ führt eine Veräußerung⁸ der unter dem gemeinen Wert eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft bzw. die Realisierung der im Gesetz genannten Ersatztatbestände⁹ innerhalb von sieben Jahren¹⁰ zu einer rückwirkenden Besteuerung des

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

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

3 S. auch im Einzelfall § 20 Abs. 4a EStG (s. auch Rz. 114).

4 Vgl. dazu bereits Rz. 95.

5 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 in einer Nachbesserung des Wortlauts die Fälle des § 21 UmwStG angesprochen (s. auch die Kommentierung zu § 23 UmwStG Rz. 41). Zu Organisationskonsequenzen 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.

6 S. dazu auch die Erläuterung im BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. E 20.06 ff. Die Sperrfristkonzeption des Einbringungsgewinns II ist teleologisch sehr fragwürdig, weil eine Verbesserung des Steuerstatus nur temporär erreicht wird (diese entfällt, wenn die Übernehmerin den Gewinn an den Einbringenden ausschüttet). Bei einer Sacheinlage wird ein vergleichbarer Vorteil (im Fall der Sacheinlage durch einen ESt-Pflichtigen) nicht zum Anlass für eine Sperrfrist genommen, wenn die Übernehmerin die Sacheinlage veräußert.

7 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.

8 S. dazu schon Rz. 97, Fn. 7.

9 S. dazu schon Rz. 97, Fn. 1 auf S. 30.

10 Zu den Nachweispflichten betr. die Nichtveräußerung s. bereits Rz. 97, Fn. 2 auf S. 31.

sog. Einbringungsgewinns II beim Einbringenden. Der Einbringungsgewinn II ist als Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern¹ 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 Jahr. 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. 430). Die Norm greift überdies nicht, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits veräußert hat (§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG).

2. Einbringungen in Personengesellschaften

Einbringungen in Personengesellschaften (im Wege der Einzelrechtsnachfolge² sowie aus dem Kreis der Umwandlungen qua Ausgliederung in Personengesellschaften oder qua Verschmelzung resp. Spaltung von Personen- auf Personengesellschaften; vgl. dazu die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 14 ff.) werden von § 24 UmwStG erfasst,³ wenn Einbringungsgegenstand ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil (bzw. Teil eines Mitunternehmeranteils) oder ein (im Betriebsvermögen gehaltener) 100 %-Kapitalgesellschaftsanteil⁴ ist und der Einbringende Mitunternehmer wird bzw. ist (vgl. dazu die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 40 ff.). Für den Begriffs des Betriebs, des Teilbetriebs und des Mitunternehmeranteils sowie die Anforderungen an die Übertragung gelten die Ausführungen in Rz. 88 ff. entsprechend.⁵ Die teilweise Zuordnung von Teilen des Einbringungsgegenstandes zum steuerlichen Sonderbetriebsvermögen bei der übernehmenden Personengesellschaft reicht allerdings i.R.d. § 24 UmwStG aus.⁶

105

1 Der Gesetzeswortlaut ist unscharf, weil keine Besteuerung der Veräußerung der konkret eingebrachten Anteile angeordnet wird (vgl. dazu die Kommentierung zu § 22 UmwStG Rz. 482).

2 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 (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.

3 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.

4 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.

5 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. 58.

6 S. dazu BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.05 sowie die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 79.

- 106 Von § 24 UmwStG erfasste Einbringungen sind gem. § 24 Abs. 2 UmwStG zwar grds. zum gemeinen Wert,¹ 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. 179). Der Buchwert des Einbringungsgegenstandes darf negativ sein, sonstige Gegenleistungen als „Gesellschaftsrechte“ sind nur im gesetzlich vorgesehenen Rahmen (25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 € [höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens]) erlaubt.² Außerdem darf der gemeine Wert des Einbringungsgegenstands nicht geringer sein als die Summe der Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter.³ 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.⁴ Sie tritt grds. in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein (§§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1 u. 3 UmwStG).⁵
- 107 § 24 Abs. 5 UmwStG sieht für den Fall der (Mit-) **Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** unter dem gemeinen Wert, deren Veräußerung nicht gem. § 8b Abs. 2 KStG begünstigt wäre, 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.⁶

IV. Regelungen außerhalb des UmwStG

1. Möglichkeiten steuerneutralen Reserventransfers

- 108 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).⁷
- 109 So ermöglicht § 6 Abs. 3 EStG⁸ 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

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

2 Zum alten Rechtszustand BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.07 ff. (dazu auch BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BFHE 242, 489), BMF v. 26.7.2016, GmbHR 2016, 1064, sowie zur aktuellen Rechtslage die Kommentierung zu § 24 UmwStG Rz. 86.

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

4 § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG sowie BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.13 ff. Es gilt keine Maßgeblichkeit.

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

6 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. 167).

7 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, 71 ff.

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

Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.¹ 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.² Auch bestimmte Fälle der Anwachsung werden unter § 6 Abs. 3 EStG subsumiert.³

In § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG⁴ 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 umgekehrt⁵ bzw. unentgeltlich zwischen verschiedenen Mitunternehmer-Sonderbetriebsvermögen erfolgt. Allerdings gibt es zwei wichtige Ausnahmen von der Buchwertübertragungsmöglichkeit in diesen Fällen: Zum einen ist die Veräußerung⁶ 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. 70 ff.).

110

§ 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG⁷ regelt die Voraussetzungen für die Realteilung einer Mitunternehmerschaft zu Buchwerten (dazu auch die Kommentierung in Anhang 5 Rz. 110 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. 107).

111

Außerhalb von Mitunternehmerschaften können überdies im Einzelfall § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG und § 20 Abs. 4a EStG einen steuerneutralen Reserventransfer 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.⁸ 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.⁹

112

1 Besondere Probleme resultieren bei Teilmitunternehmeranteilsübertragungen auf eine Stiftung, weil § 6 Abs. 3 EStG insoweit nur natürliche Personen als Übernehmer anspricht.

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

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

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

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

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

7 Dazu im einzelnen BMF v. 19.12.2018, DStR 2019, 55 = FR 2019, 93. S. auch zur Sachwertabfindung in ein Betriebsvermögen (sog. „unechte Realteilung“) bspw. BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, DB 2017, 1424 = GmbHR 2017, 933.

8 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.

9 S. Füger/Rieger, DStR 2003, 628.

113

- 114 Für Zwecke der Abgeltungssteuer wurde in 2009/2010 ein neuer § 20 Abs. 4a EStG eingeführt, der Bedeutung auch für Umstrukturierungen hat. Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft 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 §§ 13 bzw. 21 UmwStG die übernommenen Anteile steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist oder Art. 8 der Fusionsrichtlinie anzuwenden ist; in diesem Fall ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines DBA in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft zu besteuern wäre, und § 15 Abs. 1a Satz 2 EStG entsprechend anzuwenden. Erhält der Steuerpflichtige in diesen Fällen zusätzlich zu den Anteilen eine Gegenleistung, gilt diese als Ertrag im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Vorstehendes gilt entsprechend bei Abspaltungsvorgängen.

2. Möglichkeiten steuerfreier Reservenrealisierung

- 115 Ertragsteuerneutralität von Umwandlungen (oder anderen Umstrukturierungsvorgängen) kann nicht nur (wie im UmwStG oder nach Maßgabe der in Rz. 108 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 Rücklagenbildung auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden kann. Beide Mechanismen sieht das gegenwärtige Ertragsteuerrecht vor allem für Anteile an Kapitalgesellschaften vor.
- 116 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 vor allem, dass auf die veräußerten Kapitalanteile keine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen worden und kein Fall des § 8b Abs. 7 oder 8 KStG gegeben ist. 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

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 (Gewerbesteuer) und Teileinkünfte-Einkommensteuer bzw. Abgeltungssteuer belastet werden, woraus bei Dividendenvereinnahmung durch zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften grds. 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 Rödder, 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 %.

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.¹ Vorausgesetzt ist hinsichtlich der veräußerten Kapitalanteile (neben der „Veräußerung“) insbesondere eine mindestens sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Anteile zum inländischen Anlagevermögen des Veräußerers.

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

117

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 kommtt 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)² eine besondere Bedeutung zu. Als relevante Fallgruppen können insoweit Hinausumwandlungen, Hereinumwandlungen, Auslandsumwandlungen mit Inlandsberührungen und Inlandsumwandlungen 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. Auch eine steuerlich erfolgsneutrale „europäische“ Umwandlung setzt grundsätzlich voraus, dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränkt wird (wobei hervorzuheben ist, dass bei umwandlungsbedingter Entstrickung nach derzeitiger gesetzlicher Regelung anders als in bestimmten „laufenden“ Entstrickungssituationen keine Stundung gewährt wird)³.

Grenzüberschreitende und ausländische **Umwandlungen mit Drittstaatenbezug** (wie auch nicht den deutschen Umwandlungen vergleichbare „europäische“ Umwandlungen) werden dagegen nicht vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasst.⁴ Für sie gelten grundsätzlich die normalen ertragsteuer-

119

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

2 S. auch die Übersicht bei *Rödder*, DStR 1998, 234.

3 Allerdings sind nach BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 03.19 f. nur in Fällen rechtlicher Entstrickung die Entstrickungsnormen des UmwStG anwendbar, in Fällen tatsächlicher Entstrickung hingegen die allgemeinen Entstrickungsnormen. Auch Hinweis auf die Entscheidungen des EuGH National Grid Indus v. 29.11.2011 – C-371/10, DStR 2011, 2334; DMC v. 23.1.2014 – C-164/12, DStR 2013, 193, und Verder LabTec v. 21.5.2015 – C-657/13, DStR 2015, 1166, sowie auf Art. 5 der aktuellen ATAD-Richtlinie (Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl. EG Nr. L 193/1). S. dazu auch näher w.u. Rz. 133.

4 Mit dem anstehenden Brexit zum 31.10.2019 (oder früher) wird Großbritannien aus der EU ausscheiden. Das bedeutet, dass dann nach britischem Recht gegründete Rechtsträger bzw. dort ansässige natürliche Personen die Anforderungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 und 4 Satz 1 UmwStG für die Anwendbarkeit des UmwStG nicht mehr erfüllen werden. Die entsprechenden Rechtsträger sind dann Drittstaaten-Rechtsträger. Der deutsche Gesetzgeber hat mit Blick auf den Brexit gesetzgeberische Erleichterungen beschlossen. § 122m UmwG n.F. (BGBl. I 2018, 2694) erleichtert bzw. ermöglicht u.a. grenzüberschreitende Verschmelzungen britischer Ltd. bzw. PLC mit Geschäftsleitung im Inland (s. auch § 1 Abs. 2 Satz 3 UmwStG n.F.). Und das Brexit-Steuerbegleitgesetz (BGBl. I 2019, 357) regelt, dass der Brexit als solcher, d.h. ohne eigenes Zutun des betroffenen Steuerpflichtigen, bei der umwandlungssteuerlichen Sperrfrist des § 22 UmwStG und ähnlichen Fragestellungen nicht zu nachteiligen Steuerfolgen führt (s. dazu § 22 Abs. 8 UmwStG n.F., § 4g Abs. 6 EStG n.F., § 12 Abs. 3 Satz 4, Abs. 4 KStG n.F. und § 6 Abs. 8 AStG n.F.; anders dagegen zu sonstigen sog. passiven Entstrickungsfällen BMF v.