

Geleitwort

In den Händen halten Sie eine Leseprobe des Widmann/Mayer, dem Standardkommentar zum Umwandlungsrecht. Sie gibt Ihnen einen Überblick über die Kommentierungsqualität zu den Vorschriften, die auf Grund der Gesetzesänderungen durch das SEStEG und das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes in erheblichem Umfang geändert und „europäisiert“ wurden.

Diese Änderungen ermöglichen nunmehr grenzüberschreitende Umwandlungen, führen aber auch zu einer grundlegenden Neubeurteilung von Umwandlungsfällen im Inland.

Deshalb sind aktuelle Informationen für Sie besonders wichtig. Mit dem Widmann/Mayer sind Sie dabei immer auf der sicheren Seite. Überzeugen Sie sich selbst.

Zum Beispiel mit der Kommentierung von Mayer zur internationalen Verschmelzung. Der Auszug aus der Kommentierung zu § 122c UmwG stellt detailliert den Inhalt des Verschmelzungsplans und dessen Aufstellung dar. Im Werk ist dazu ein Muster bereits enthalten.

Oder mit den Auszügen aus den Kommentierungen von Widmann zu den §§ 1 und 20 UmwStG zum neuen Anwendungsbereich oder zur Neuregelung bei der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft. Hier zeigen detaillierte Beispiele die Auswirkungen der Neuregelung.

Sie werden feststellen: Der Widmann/Mayer bürgt wie immer für höchste Qualität und aktuelle Information.

Und das alles auch auf CD-ROM oder online – für Ihre absolute Mobilität!

Bestellen Sie bei Ihrem Buchhändler oder unter www.stollfuss.de oder bei Stollfuß Verlag Bonn, info@stollfuss.de, Kundenservice Telefon (0228) 72 46 40.

Ihr
Stollfuß Verlag

Umwandlungsrecht

Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz

Spruchverfahrensgesetz

Einbringung · Realteilung · Umsatzsteuer · Grunderwerbsteuer ·
Vertragsmuster

Kommentar

Herausgegeben von:

Dr. Siegfried Widmann
Vorsitzender Richter am
Bundesfinanzhof a. D.

Prof. Dr. Dieter Mayer
Notar in München, Honorarprofessor an der
Ludwig-Maximilians-Universität München

Stollfuß
VERLAG · BONN · BERLIN

Titelblatt zur Leseprobe

ISBN: 978-3-08-258100-1

Stollfuß Verlag Bonn, Berlin 2007 · Alle Rechte vorbehalten

Satz: X Con Media AG, Bonn
Druck und Verarbeitung: Zimmermann Druck & Verlag GmbH, Balve

Autorenverzeichnis

Dr. Michael Fronhöfer
Notar in Fürstenfeldbruck

Dr. Hans-Joachim Vollrath
Notar in München

Dr. Heribert Heckschen
Notar in Dresden

Dr. Oliver Vossius
Notar in München

Prof. Dr. Dieter Mayer
Notar in München, Honorarprofessor an
der Ludwig-Maximilians-Universität
München

Dr. Eckard Wälzholz
Notar in Füssen

Dr. Norbert Rieger, LL. M.
Rechtsanwalt und Fachanwalt für
Steuerrecht in München

Dr. Siegfried Widmann
Vorsitzender Richter
am Bundesfinanzhof a. D.

Weitere Bearbeiter sind:

Dr. oec. publ. Julia von Ah
Dipl. Steuerexpertin, Zürich

Hans F. W. Flick
Certified Public Accountant, Detroit,
Michigan

Dr. iur. Werner Beilstein
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
Zürich

Dr. iur. Marco Greter
Steuerexperte, Zürich

Dr. Hans-Georg Berg
Fachanwalt für Steuerrecht,
Frankfurt a. M.

Dr. Klaus Hirschler
Univ. Ass., Wirtschaftsuniversität Wien

Luis Crespo Vázquez
Rechtsanwalt, Madrid

Univ. Prof. Dr. Hanns F. Hügel
Rechtsanwalt, Wien

Colette Deridder
conseil juridique, Brüssel

Walter Knoll
Rechtsanwalt und Steuerberater,
München

Dr. iur. Marco Duss
Steuerexperte VSB, Zürich

Dr. Siegfried Mayr
Mailand

Klaus Eicker
Rechtsanwalt, München

Dr. Ireneusz Mirek
Universität Lodz

Dipl.-Kfm. Richard L. Engl
Steuerberater, München-Martinsried

Dr. Johann Mühlhner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Wien

<p>Alexandra Müller Rechtsanwältin, Frankfurt</p>	<p>Wolfhard Tillmanns Rechtsanwalt und Steuerberater, Avocat au Barreau des Hauts de Seine, Düsseldorf</p>
<p>Dr. Armin Pahlke Richter am Bundesfinanzhof, München</p>	<p>Eric Tomsett BA, FCA, AT II, London</p>
<p>Ewa Prejs Universität Torun</p>	<p>Manuel Verdera Rodríguez Rechtsanwalt, Madrid</p>
<p>Prof. Dr. iur. Markus Reich Zürich</p>	<p>Jef Verstraelen Belastingsadviseur, Brüssel</p>
<p>Thomas Sauermilch Attorney at Law, New York, N. Y.</p>	<p>mr. jur. Jean Pierre Viergever Rotterdam</p>
<p>mr. jur. Erik Smits Rotterdam</p>	<p>Dr. Anton Wagner LL.M., K. Jur. N., Diplomjurist, München/Moskau</p>
<p>Silvia Sparfeld M. A., Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht, Advokatkja, München/Prag/Moskau</p>	<p>Jean Pierre Winandy Rechtsanwalt, Luxemburg</p>
<p>Dr. Fons Stollenwerck Notar, Rotterdam und stellvertretender Gerichtsrat, s'-Hertogenbosch</p>	<p>Prof. Dr. Hellmut Wißmann Präsident des Bundesarbeits- gerichts a. D., Erfurt</p>
<p>Dr. Otmar Thömmes Rechtsanwalt, München</p>	<p>Dr. iur. Urs Zeltner Fürsprech und Notar, Zürich</p>

Inhaltsübersicht

Hinweis: Die mit dem Zeichen  markierten und kursiv gesetzten Texte sind ausschließlich online bzw. auf der begleitenden Software zu finden.

Autorenverzeichnis

Vorwort

Bearbeiterverzeichnis

Inhaltsübersicht

Gesamtschrifttum

Abkürzungsverzeichnis

Gesetzestexte

Umwandlungsgesetz (UmwG)

Spruchverfahrensgesetz (SpruchG)

SE-Ausführungsgesetz (SEAG)

SE-Beteiligungsgesetz (SEBG)

SCE-Ausführungsgesetz (SCEAG)

SCE-Beteiligungsgesetz (SCEBG)

Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)

Mitbestimmungs-Beibehaltungsgesetz (MitbestBeiG)

Verwaltungsanweisungen

Umwandlungssteuergesetz 1995 (BMF v. 25.3.1998)

 *Wesentliche Betriebsgrundlage (BMF v. 16.8.2000)*

 *Zweifelsfragen StSenkG/UntStFG (BMF v. 16.12.2003)*

 *Umwandlungssteuergesetz 1977 (BMF v. 16.6.1978)*

 *Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug (BMF v. 16.4.1999)*

 *Grunderwerbsteuer/Umwandlung (FinMin Baden-Württemberg v. 19.12.1997)*

 *Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG (Gleich lautende Ländererlasse v. 24.6.1998)*

 *Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG 2000 (Gleich lautende Ländererlasse v. 7.2.2000)*

 *Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG 2003 (Gleich lautende Ländererlasse v. 26.2.2003)*

 *Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG (Gleich lautende Ländererlasse v. 2.12.1999)*

EG-Verordnungen

Statut der Europäischen Aktiengesellschaft – SE-VO (Deutsche Fassung)

Statut der Europäischen Aktiengesellschaft – SE-VO (Französische Fassung)

Statut der Europäischen Aktiengesellschaft – SE-VO (Englische Fassung)

EG-Richtlinien

Fusionsrichtlinie (Deutsche Fassung)

Fusionsrichtlinie (Französische Fassung)

Fusionsrichtlinie (Englische Fassung)

Fusionsrichtlinie (Italienische Fassung)

Fusionsrichtlinie (Spanische Fassung)

Änderung der Fusionsrichtlinie (Vorschlag)

Spaltungsrichtlinie

Internationale Verschmelzungsrichtlinie

Verschmelzungsrichtlinie

Zweite Richtlinie des Rates

Arbeitnehmerschutzrichtlinie

Arbeitnehmer-Richtlinie

Gesetzesbegründungen

Begründung zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften – SEStEG (Auszug)

- ◉ Begründung zum Umwandlungsgesetz 1995
- ◉ Begründung zum Spaltungsgesetz
- ◉ Begründung zum Nachhaftungsbegrenzungsgesetz
- ◉ Begründung zum Umwandlungssteuergesetz 1995
- ◉ Begründung zum Umwandlungssteuergesetz 1969 (Auszug)
- ◉ Begründung zum Steueränderungsgesetz 1992 (Auszug)
- ◉ Begründung zum Standortsicherungsgesetz (Auszug)
- ◉ Begründung zum Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (Auszug)
- ◉ Begründung zum Jahressteuergesetz 1996 (Auszug)
- ◉ Begründung zum Jahressteuer-Ergänzungsgesetz 1996 (Auszug)
- ◉ Begründung zum Jahressteuergesetz 1997 (Auszug)
- ◉ Begründung zum Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (Auszug)
- ◉ Begründung zum Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur Gesetzlichen Rentenversicherung (Auszug)
- ◉ Begründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
- ◉ Begründung zum Steuerbereinigungsgesetz 1999 (Auszug)
- ◉ Begründung zum Steuersenkungsgesetz (Auszug)
- ◉ Begründung zum Steueränderungsgesetz 2001 (Auszug)
- ◉ Begründung zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (Auszug)
- ◉ Begründung zum Fünften Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes

-  *Begründung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz*
-  *Begründung zum Mitbestimmungs-Beibehaltungsgesetz*

Verlautbarungen des IDW

Zweifelsfragen beim Formwechsel – Formwechsel (HFA 1/1996)

Zweifelsfragen der Rechnungslegung bei Verschmelzungen (HFA 2/1997)

Zweifelsfragen bei Spaltungen (HFA 1/1998)

Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1)

Aktuelles

-  *Rechtsprechungsübersicht zum Umwandlungsgesetz*
-  *Rechtsprechungsübersicht zum Spruchverfahrensgesetz*

Einführung zum handelsrechtlichen Teil

Kommentierung Umwandlungsgesetz

Einführung zum steuerrechtlichen Teil

Kommentierung Umwandlungssteuergesetz

Anhang 1

Liste der Gesellschaften eines Mitgliedstaates im Sinne der Fusionsrichtlinie (Kommentierung)

Anhang 2

Mitbestimmungsrecht

Anhang 3

Ausländisches Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht

Österreich (A), Belgien (B), Schweiz (CH), Tschechien (CZ), Spanien (E), Frankreich (F), Großbritannien (GB), Italien (I), Luxemburg (L), Niederlande (NL), Polen (PL), Russische Föderation (RUS), USA (U)

Anhang 4

Mustersätze

Erster Teil: Vertragsmuster zur Verschmelzung (Mustersätze 1–11b)

Zweiter Teil: Vertragsmuster zur Spaltung (Mustersätze 12–20b)

Dritter Teil: Vertragsmuster zum Formwechsel (Mustersätze 21–28)

Vierter Teil: Vertragsmuster zur Einbringung (Mustersätze 29–40)

Fünfter Teil: Vertragsmuster zur Europäischen Gesellschaft (SE) (Mustersätze 41–43)

Sechster Teil: Vertragsmuster zur internationalen Verschmelzung (Mustersatz 44)

Anhang 5

Einbringung

Anhang 6

Umwandlung ausländischer Kapitalgesellschaften und deutsches Steuerrecht

Anhang 7

Sitzverlegung

Anhang 8

Die nicht vom 8. Teil des UmwStG erfaßten Einbringungsfälle

Anhang 9

Umformung einer Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen – Übernahme durch einen Gesellschafter

Anhang 10

Realteilung

Anhang 11

Umsatzsteuer

Anhang 12

Grunderwerbsteuer

Anhang 13

Spruchverfahrensgesetz

Anhang 14

Europäische Gesellschaft (SE)

Anhang 15

Weiterhin gültige Altkommentierungen:

§ 21 UmwStG 1995

Stichwortverzeichnis

§ 122c¹⁾ Verschmelzungsplan

(1) Das Vertretungsorgan einer beteiligten Gesellschaft stellt zusammen mit den Vertretungsorganen der übrigen beteiligten Gesellschaften einen gemeinsamen Verschmelzungsplan auf.

(2) Der Verschmelzungsplan oder sein Entwurf muss mindestens folgende Angaben enthalten:

1. Rechtsform, Firma und Sitz der übertragenden und übernehmenden oder neuen Gesellschaft,
2. das Umtauschverhältnis der Gesellschaftsanteile und gegebenenfalls die Höhe der baren Zuzahlungen,
3. die Einzelheiten hinsichtlich der Übertragung der Gesellschaftsanteile der übernehmenden oder neuen Gesellschaft,
4. die voraussichtlichen Auswirkungen der Verschmelzung auf die Beschäftigung,
5. den Zeitpunkt, von dem an die Gesellschaftsanteile deren Inhabern das Recht auf Beteiligung am Gewinn gewähren, sowie alle Besonderheiten, die eine Auswirkung auf dieses Recht haben,
6. den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaften unter dem Gesichtspunkt der Rechnungslegung als für Rechnung der übernehmenden oder neuen Gesellschaft vorgenommen gelten (Verschmelzungstichtag),
7. die Rechte, die die übernehmende oder neue Gesellschaft den mit Sonderrechten ausgestatteten Gesellschaftern und den Inhabern von anderen Wertpapieren als Gesellschaftsanteilen gewährt, oder die für diese Personen vorgeschlagenen Maßnahmen,
8. etwaige besondere Vorteile, die den Sachverständigen, die den Verschmelzungsplan prüfen, oder den Mitgliedern der Verwaltungs-, Leitungs-, Aufsichts- oder Kontrollorgane der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften gewährt werden,
9. die Satzung der übernehmenden oder neuen Gesellschaft,
10. gegebenenfalls Angaben zu dem Verfahren, nach dem die Einzelheiten über die Beteiligung der Arbeitnehmer an der Festlegung ihrer Mitbestimmungsrechte in der aus der grenzüberschreitenden Verschmelzung hervorgehenden Gesellschaft geregelt werden,
11. Angaben zur Bewertung des Aktiv- und Passivvermögens, das auf die übernehmende oder neue Gesellschaft übertragen wird,
12. den Stichtag der Bilanzen der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, die zur Festlegung der Bedingungen der Verschmelzung verwendet werden.

(3) Befinden sich alle Anteile einer übertragenden Gesellschaft in der Hand der übernehmenden Gesellschaft, so entfallen die Angaben über den Umtausch der Anteile (Absatz 2 Nr. 2, 3 und 5), soweit sie die Aufnahme dieser Gesellschaft betreffen.

(4) Der Verschmelzungsplan muss notariell beurkundet werden.

1) § 122c UmwG mit Wirkung vom 25.4.2007 neu eingefügt durch Zweites Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes v. 19.4.2007, BGBl. I 2007, 542.

UmwG § 122c

	Inhalt	Rz.
A. Inhalt und Bedeutung		1–14
I. Norminhalt und -zweck		1–10
...		
II. Normzusammenhänge		11
III. Inhalt der Darstellung		12–14
B. Rechtsnatur des Verschmelzungsplans		15–18
C. Aufstellung des Verschmelzungsplans		19–31
I. Gemeinsamer Verschmelzungsplan		19–21
II. Aufstellungs- und Abschlusskompetenz		22–23
III. Sprache		24–25
IV. Form		26
V. Zulässigkeit eines Verschmelzungsvertrags		27–28
VI. Zuleitung an den Betriebsrat		29–31
D. Verhältnis von Verschmelzungsplan und Verschmelzungsplanentwurf		32–35
E. Inhalt des Verschmelzungsplans		36–160
I. Zwingender Mindestinhalt		36–141
...		
II. Besonderheiten für die Verschmelzung einer 100-prozentigen Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft		142
III. Gesetzliche Pflichtangaben nach nationalem Recht		143–158
...		
IV. Sonstige fakultative Bestandteile		159–160
F. Besonderheiten bei der Verschmelzung durch Neugründung		161
G. Zeitpunkt der Planaufstellung und Nachgründungsrecht		162
H. Auslegung des Verschmelzungsplans		163–165
I. Aufhebung und Änderung des Verschmelzungsplans		166–170
I. Aufhebung		166–168
II. Änderung des Verschmelzungsplans		169–170
J. Kosten des Verschmelzungsplans		171–176
I. Notarkosten		171
II. Geschäftswert		172–173
III. Beurkundung der Satzung		174
IV. Eintragung der Verschmelzung		175–176
...		
K. Form des Verschmelzungsplans (Abs. 4)		177–213
I. Notarielle Beurkundung		177–191
II. Anerkennung ausländischer Urkunden		192–210
III. Entwurf des Verschmelzungsplans		211
IV. Beurkundungsumfang		212–213

...

A. Inhalt und Bedeutung

I. Norminhalt und -zweck

1. Norminhalt

§ 122c Abs. 1 UmwG setzt Art. 5 Satz 1 der 10. Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedschaften (**nachstehend: Internationale Verschmelzungsrichtlinie¹⁾**) um, wonach die an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften einen **gemeinsamen** Verschmelzungsplan aufzustellen haben. Bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung tritt dieser an die Stelle des Verschmelzungsvertrags (→ Rz. 15). Die Formulierung des § 122c Abs. 1 UmwG trägt der Tatsache Rechnung, dass hier lediglich eine Verpflichtung für die beteiligten Kapitalgesellschaften begründet werden kann, die dem **deutschen Recht** unterliegen.²⁾

§ 122c Abs. 2 UmwG regelt den **Inhalt des Verschmelzungsplans** und setzt damit Art. 5 Satz 2 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie in deutsches Recht um. Der nationale Gesetzgeber hat dabei zur Vermeidung von Unklarheiten alle von der Richtlinie geforderten Angaben aufgenommen, auch soweit sie weitgehend dem Inhalt des für innerstaatliche Verschmelzung nach § 5 UmwG vorgeschriebenen Verschmelzungsvertrags sachlich entsprechen. Der Katalog in § 122c Abs. 2 Nr. 1 bis 12 UmwG entspricht damit den Anforderungen des Art. 5 Sätze 2a bis 2l der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie, wobei der zwingende Mindestinhalt gem. § 122c Abs. 2 Nr. 1, 3, 5, 6, 7 und 8 UmwG den Vorgaben in § 5 UmwG entspricht, der wiederum auf Art. 5 Abs. 2 der 3. Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie (nachstehend: **Nationale Verschmelzungsrichtlinie³⁾**) beruht.

Dabei fällt auf, dass der Inhalt des § 5 Abs. 1 Nr. 2 UmwG – „Die Vereinbarung über die Übertragung des Vermögens jedes übertragenden Rechtsträgers als Ganzes gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften an dem übernehmenden Rechtsträger“ – nicht mehr als zwingender Bestandteil des Verschmelzungsplans erwähnt ist. Die Regelung in § 5 Abs. 1 Nr. 2 UmwG zum Verschmelzungsvertrag lehnt sich an die Definition der Verschmelzung in Art. 3 Abs. 1 der Nationalen Verschmelzungsrichtlinie an und dient dort lediglich der **Klarstellung**.⁴⁾ Aus dem Zusammenspiel insbesondere mit § 122c Abs. 2 Nr. 2 und 3 UmwG und auf Grund der zwingenden Vorgaben der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie in Art. 2 Abs. 2 Nr. a und b folgt, dass auch die grenzüberschreitende Verschmelzung durch folgende **zwingende Strukturmerkmale** definiert ist:

- 1) Vgl. 10. Gesellschaftsrechtliche Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten v. 26.10.2005, 2005/56/EG, ABl.EU 2005, Nr. L 310, 1, abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach EG-Richtlinien → Internationale Verschmelzungsrichtlinie.
- 2) Vgl. auch Kiem, WM 2006, 1091, 1093.
- 3) Vgl. 3. Gesellschaftsrechtliche Richtlinie 78/855/EWG v. 9.10.1978, ABl.EG Nr. L 295, 36 (Verschmelzungsrichtlinie), abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach EG-Richtlinien → Verschmelzungsrichtlinie.
- 4) Vgl. Lutter/Drygala in Lutter, 3. Aufl. 2004, § 5 UmwG Rz. 2.

- Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer übertragender Rechtsträger im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** auf einen übernehmenden oder hierdurch neu gegründeten Rechtsträger;
 - **Abfindung** der Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers **durch Anteile** am übernehmenden oder hierdurch neu gegründeten Rechtsträger;
 - **liquidationslose Vollbeendigung** des übertragenden Rechtsträgers.
- 4 Dies bedingt, dass sich aus dem Text des Verschmelzungsplans ergeben muss, dass es sich um die „Vereinbarung über die Übertragung des Vermögens des oder der übertragenden Rechtsträger“ handelt. Ein Hinweis, dass der Vermögensübergang „unter Ausschluss der Abwicklung“ stattfindet (vgl. Art. 2 Nr. 2 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie und § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG), ist dagegen überflüssig, da es sich um eine **zwingende gesetzliche Folge** des Wirksamwerdens der Verschmelzung handelt (→ § 5 UmwG Rz. 12).
- 5 Die Verwendung der Worte „Verschmelzung“ oder „Vereinigung“ im Plantext ist nicht erforderlich, soweit im Übrigen aus der Urkunde hervorgeht, dass eine Verschmelzung nach den §§ 122a ff. UmwG – d. h. ein **Vorgang mit Gesamtrechtsnachfolge** – gewollt ist. Es muss sich jedenfalls aus der Plandokumentation klar und eindeutig ergeben, dass eine Verschmelzung nach den Bestimmungen über die grenzüberschreitende Verschmelzung nach deutschem UmwG erfolgen soll, die Bestimmungen der §§ 122a ff. UmwG brauchen allerdings nicht ausdrücklich genannt zu werden (→ § 5 UmwG Rz. 12). Neu und über die zwingenden Mindestangaben des § 5 Abs. 1 UmwG für den Verschmelzungsvertrag und Art. 5 Abs. 2 Buchst. a bis g hinausgehend sind die Angaben in § 122c Abs. 2 Nr. 4, 9, 10 bis 12 UmwG, die die Bestimmungen in Art. 5 Buchst. d sowie i bis l der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie umsetzen.
- Im Einzelnen** handelt es sich dabei um:
- die voraussichtlichen Auswirkungen der Verschmelzung auf die Beschäftigung (§ 122c Abs. 2 Nr. 4 UmwG);
 - die Aufnahme der Satzung der aus der Verschmelzung hervorgehenden Gesellschaft (§ 122c Abs. 2 Nr. 9 UmwG);
 - Angaben zu dem Verfahren, in dem die Einzelheiten der Arbeitnehmermitbestimmung geregelt wurden (§ 122c Abs. 2 Nr. 10 UmwG);
 - die Bewertung der übergehenden Aktiva und Passiva (§ 122c Abs. 2 Nr. 11 UmwG);
 - die Bilanzstichtage der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften (§ 122c Abs. 2 Nr. 12 UmwG).
- 6 § 122c Abs. 3 UmwG entspricht der Regelung für den Verschmelzungsvertrag in § 5 Abs. 2 UmwG. Befinden sich alle Anteile an der übertragenden Gesellschaft bereits in der Hand der übernehmenden Gesellschaft, sind die **Angaben über das Umtauschverhältnis** und die Übertragung der Anteile sowie den Wechsel der Gesellschafter **nicht erforderlich**. Abs. 3 setzt insofern die Ausnahme aus Art. 15 Abs. 1 erster Spiegelstrich der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie in deutsches Recht um.
- 7 § 122c Abs. 4 UmwG stellt klar, dass der Verschmelzungsplan **notariell beurkundet** werden muss. Dies entspricht der Regelung für den Verschmelzungsvertrag in § 6 UmwG.

Ergänzend können **zusätzliche Pflichtangaben** nach nationalem Recht erforderlich sein, etwa die Aufnahme eines Barabfindungsangebots nach § 122i UmwG und/oder rechtsformspezifische Angaben, etwa für eine deutsche GmbH als übernehmende Gesellschaft nach § 46 UmwG (→ Rz. 157).

2. Normzweck

Der **Verschmelzungsplan** legt die Bedingungen verbindlich fest, unter denen eine Verschmelzung der am Verschmelzungsvorgang beteiligten Rechtsträger stattfindet (zur Rechtsnatur und Abgrenzung zum Verschmelzungsvertrag → Rz. 15 f.). Die von § 122c Abs. 2 Nr. 1 bis 12 UmwG geforderten Mindestangaben müssen in jedem Verschmelzungsplan oder Planentwurf enthalten sein.

Die Festlegung eines **notwendigen Mindestinhalts** für den Verschmelzungsplan dient dem Interesse einer Verbesserung der Information der Gesellschafter vor Beschlussfassung über den Verschmelzungsplan bzw. dessen Entwurf. Die Festsetzungen in § 122c Abs. 2 Nr. 4 und 10 UmwG dienen – obwohl der Verschmelzungsplan bzw. dessen Entwurf, anders als von § 5 Abs. 3 UmwG vorgesehen, nicht mehr an den **Betriebsrat** einer beteiligten nationalen Gesellschaft **zuzuleiten** ist (→ Rz. 29 f.) – auch der Information der Arbeitnehmer und ihrer Vertretungen. Die **Information der Gesellschafter** wird sichergestellt, indem ihnen im Vorfeld und bei der Beschlussfassung der Verschmelzungsplan bzw. dessen Entwurf zur Verfügung gestellt werden müssen (vgl. §§ 47, 49 UmwG für eine beteiligte deutsche GmbH sowie §§ 63, 64 Abs. 1, 78 UmwG für eine beteiligte deutsche AG bzw. KGaA). Diese Information wird ergänzt durch das Verfahren nach § 122d UmwG zur **Bekanntmachung des Verschmelzungsplans**.

II. Normzusammenhänge

Art. 5 der Nationalen Verschmelzungsrichtlinie schreibt für innerstaatliche Fusionen die Aufstellung eines **Verschmelzungsplans** vor. § 122c Abs. 2 UmwG stimmt überdies – von drei Ausnahmen abgesehen – mit Art. 20 Abs. 1 der SE-VO überein.¹⁾ Lediglich die Angaben nach § 122c Abs. 2 Nr. 4 UmwG (voraussichtliche Auswirkungen auf die Beschäftigung), Nr. 11 (Bewertung des Aktiv- und Passivvermögens) und Nr. 12 (Bilanzstichtage) sind nicht in den Verschmelzungsplan nach Art. 20 SE-VO aufzunehmen (→ Anhang 14 Rz. 153 ff.).

III. Inhalt der Darstellung

Die Internationale Verschmelzungsrichtlinie gilt gem. Art. 249 EGV unmittelbar in allen Staaten der EU. Seit der Beschlussfassung des gemeinsamen EWR-Ausschusses 93/2002 vom 25.6.2002 zur Änderung des Anhangs XXII (Gesellschaftsrecht)²⁾ gilt die **Internationale Verschmelzungsrichtlinie** auch in den Unterzeichnerstaaten des EWR-Abkommens. Dazu gehören neben sämtlichen Mitgliedern der EU drei der vier EFTA-Staaten, nämlich **Norwegen**, **Liechtenstein** und **Island**. Allein der EFTA-Staat Schweiz hat das EWR-Abkommen – auf Grund eines Volksentscheids – nicht unterzeichnet.

1) VO 2175/2001/EG v. 8.10.2001, ABl. EG Nr. L 294, 1, abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach EG-Verordnungen → SE-VO.

2) ABl. EG Nr. L 266, 69 v. 3.10.2003.

- 13 Die Mitgliedstaaten der EU und die (weiteren) Unterzeichnerstaaten des EWR-Abkommens sind zur Umsetzung der Regelungsaufträge der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie verpflichtet. Diese Verpflichtung zur Umsetzung müssen die Mitgliedstaaten spätestens bis zum Dezember 2007 erfüllen (Art. 19 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie). Dies ist in Deutschland mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung des UmwG, mit dem insbes. die neuen Vorschriften der §§ 122a bis 122l UmwG zur grenzüberschreitenden Verschmelzung aufgenommen wurden, erfolgt (vgl. Vor § 122a ff. UmwG).
- 14 Gemäß der Begriffsbestimmung in § 122a Abs. 1 UmwG ist eine grenzüberschreitende Verschmelzung i. S. d. §§ 122a ff. UmwG nur eine solche unter Beteiligung von Rechtsträgern mit Sitz im Inland, bei der zusätzlich mindestens eine der beteiligten Gesellschaften dem Recht eines anderen Mitgliedstaats der EU oder des EWR unterliegt. § 122a Abs. 2 UmwG verweist für die Gesellschaften, die deutschem Recht unterliegen, weitgehend auf die Vorschriften des deutschen UmwG. Erfasst sind alle Verschmelzungsarten gem. § 2 UmwG. Der Anwendungsbereich erfasst nur **Kapitalgesellschaften** (§ 122b Abs. 1 UmwG). In Deutschland betrifft dies GmbH, AG und KGaA. Vor diesem Hintergrund beschränkt sich die nachstehende Darstellung auf die Beteiligung der deutschen Kapitalgesellschaft am Vorgang der grenzüberschreitenden Verschmelzung.

B. Rechtsnatur des Verschmelzungsplans

- 15 Anders als die §§ 4 ff. UmwG verlangt § 122c Abs. 1 UmwG keinen **Verschmelzungsvertrag**, sondern einen **gemeinsamen Verschmelzungsplan**. Der Verschmelzungsplan legt die rechtlich-organisatorische Grundlage der Verschmelzung fest. Er ist als **gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt einzustufen**.¹⁾ Für die am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligten übertragenden Gesellschaften führt die Verschmelzung zu einer tiefgreifenden Änderung der Organisationsstruktur, weil sie infolge der Fusion erloschen (Art. 14 Abs. 2c der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie; für eine übertragende deutsche Kapitalgesellschaft § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG). Dies gilt im gleichen Maße sowohl für die **Verschmelzung zur Aufnahme** als auch für die **Verschmelzung zur Neugründung**. Bei der Verschmelzung zur Aufnahme wird sich häufig auch die Organisationsstruktur der aufnehmenden Gesellschaft ändern, insbesondere auf Grund verschmelzungsbedingter Änderungen der Firma, des Unternehmensgegenstands oder des Einflusses mitbestimmungsrechtlicher Vorgaben.
- 16 Bei der Verschmelzung durch Neugründung (→ Rz. 161) nimmt zumindest eine der beteiligten übertragenden Gesellschaften eine neue nationale Rechtsform an. Unerheblich ist dabei, dass diese Wirkung erst nach der Beschlussfassung **mit der Eintragung** herbeigeführt wird (Art. 12, 14 Internationale Verschmelzungsrichtlinie; für eine beteiligte deutsche übernehmende Kapitalgesellschaft § 20 Abs. 1 UmwG), weil hierdurch an der im Verschmelzungsplan getroffenen inhaltlichen Festlegung der zukünftigen Rechtsverhältnisse nichts mehr geändert wird. Allerdings entfaltet der Verschmelzungsplan **nicht** selbst unmittelbare **dingliche Wirkungen**. Erst die Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesell-

1) Schwarz, 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 12; Scheifele, 2004, 151; Teichmann, ZGR 2002, 383, 419; Schäfer in MünchKomm/AktG, Bd. 9/2, 2. Aufl. 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 3.

schaft führt die in Art. 14 Internationale Verschmelzungsrichtlinie und für eine deutsche übernehmende Gesellschaft bzw. neu gegründete Gesellschaft in § 20 UmwG angeordneten Rechtsfolgen herbei (→ § 4 UmwG Rz. 23).

Das deutsche Recht qualifiziert den **Verschmelzungsvertrag** überwiegend als gesellschaftsrechtlichen Organisationsakt, der **auch schuldrechtliche Wirkungen entfaltet** (→ § 4 UmwG Rz. 23 ff.). Mit ihm werden zahlreiche wechselseitige (schuldrechtliche) Pflichten der am Vertragsabschluss beteiligten Rechtsträger begründet. In diesem pflichtenbegründenden Teil geht der Verschmelzungsvertrag über den Verschmelzungsplan i. S. d. § 122c UmwG hinaus. Der Verschmelzungsplan ist **kein schuldrechtlicher Vertrag**.¹⁾ Dem liegt eine bewusste Entscheidung des Europäischen Gesetzgebers zu Grunde, sich an der Nationalen Verschmelzungsrichtlinie zu orientieren, welche die Form, in der die beteiligten Gesellschaften sich über die Verschmelzung verständigen, dem nationalen Recht überlässt.²⁾ Eine Anlehnung an § 5 UmwG (Verschmelzungsvertrag) würde auf immannente Grenzen stoßen, da die Frage, ob ein Verschmelzungsvertrag erforderlich ist, nur einheitlich für die an einem grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften entschieden werden kann.³⁾

Es ist überdies auch **kein praktisches Bedürfnis** dafür erkennbar, aus dem Verschmelzungsplan schuldrechtliche Rechte und Pflichten herzuleiten. Den Interessen der am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften an verbindlichen Absprachen über den Ablauf und die Eckdaten der Verschmelzung kann durch den Abschluss eines Zusammenschlussvertrages (**Business Combination Agreement**) Genüge getan werden. In der Praxis internationaler Unternehmenszusammenführungen hat es sich eingebürgert, einen solchen Zusammenschlussvertrag abzuschließen, der die Bedingungen und Ziele des Zusammenschlusses regelt.⁴⁾ Diese Zusammenschlussverträge sind nicht mit dem Verschmelzungsvertrag nach deutschem Umwandlungsrecht gleichzusetzen. Sie werden zwar von den am Verschmelzungsvorgang beteiligten Unternehmen ausgehandelt, haben aber **keine gesellschaftsrechtlichen Wirkungen**, soweit sich die beteiligten Gesellschaften nicht im Einzelfall dazu verpflichten, die Herbeiführung gesellschaftsrechtlicher Wirkungen zu fördern, wie etwa eine bestimmte Besetzung der Gesellschaftsorgane. Sollen solche schuldrechtlichen Verpflichtungen zwischen den Verschmelzungspartnern begründet werden, so bedarf auch der Zusammenschlussvertrag der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bzw. Hauptversammlung der am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften. Er muss deshalb unter einer entsprechenden **auf-schiebenden Bedingung** abgeschlossen werden.⁵⁾

1) Schwarz, 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 13; Schäfer in MünchKomm/AktG, Bd. 9/2, 2. Aufl. 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 3; Scheifele, 2004, 152.

2) Schäfer in MünchKomm/AktG, Bd. 9/2, 2. Aufl. 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 3; Teichmann, ZGR 2002, 383, 419.

3) Vgl. auch Kiem, WM 2006, 1091, 1094.

4) Vgl. etwa die Zusammenschlüsse von Daimler-Benz mit Chrysler, dazu Hoffmann, NZG 1999, 1077 ff. sowie Rhone-Poulenc mit Hoechst und hierzu auch Aha, BB 2001, 2225.

5) Ausführlich hierzu Schwarz, 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 14; Hoffmann-Becking, FS Lutter, 2000, 453; Horn, FS Lutter, 2000, 1113, 1114 sowie die Nachweise über die Fundstelle zum Zusammenschlussvertrag von Hoechst und Rhone-Poulenc bei Schwarz, 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 14 bei Fn. 40.

C. Aufstellung des Verschmelzungsplans

I. Gemeinsamer Verschmelzungsplan

- 19 Der Verschmelzungsplan bzw. der Verschmelzungsplanentwurf sind als einheitliches und **gemeinsames Dokument** auszugestalten. Hieraus wird deutlich, dass die am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften **nicht verpflichtet sind**, jeweils einen eigenen Verschmelzungsplan aufzustellen.¹⁾ Der Verschmelzungsplan dokumentiert die Übereinkunft der beteiligten Gesellschaften über die Bedingungen der grenzüberschreitenden Verschmelzung. Dies entspricht der gemeinsamen Grundlinie aller mitgliedschaftlichen Rechtsvorschriften, wonach die Gesellschaften vor der Beschlussfassung in einem gemeinsamen Dokument die **Rahmendaten** der Verschmelzung festlegen (Art. 5 Abs. 1 der Nationalen Verschmelzungsrichtlinie und Art. 5 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie).
- 20 Soweit in § 122l Abs. 2 UmwG im **Rahmen des Eintragungsverfahrens** verlangt wird, dass geprüft werden muss, ob die sich verschmelzenden Gesellschaften einem gemeinsamen, **gleichlautenden** Verschmelzungsplan zugestimmt haben, ist dies keineswegs als Hinweis auf die Existenz mehrerer und für jede am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligte Gesellschaft gesondert zu erstellender Verschmelzungspläne zu werten. Darin kommt nichts weiter als eine Selbstverständlichkeit zum Ausdruck, nämlich dass sichergestellt werden soll, dass nach der Aufstellung des gemeinsamen Verschmelzungsplans **keine Änderungen** mehr an der Textfassung vorgenommen worden sind und den Gesellschaftern bzw. Aktionären in ihrer Gesellschafterversammlung bzw. Hauptversammlung dementsprechend inhaltlich übereinstimmende Fassungen des Verschmelzungsplans zur Zustimmung vorgelegen haben (→ Anhang 14 Rz. 151).²⁾
- 21 Das Erfordernis eines gleich lautenden Verschmelzungsplans beschränkt sich überdies auf einen **inhaltlichen Gleichlaut**. Eine wörtliche Identität ist bei Plänen, die ggf. in verschiedenen Sprachen abgefasst sind, nicht möglich. In der Praxis ist damit letztlich eine zweisprachige (bzw. bei der Beteiligung von mehr als zwei Rechtsträgern eine mehrsprachige) Fassung des Verschmelzungsplans vorgegeben (→ Rz. 24f.).

II. Aufstellungs- und Abschlusskompetenz

- 22 Zuständig für die Aufstellung des Verschmelzungsplans bzw. des Verschmelzungsplanentwurfs sind gem. § 122c Abs. 1 UmwG die jeweiligen **Vertretungsorgane** der sich verschmelzenden Gesellschaften. Zuständig ist danach das Vertretungsorgan der Gesellschaft, für gewöhnlich also der Geschäftsführer (bei einer GmbH) oder der Vorstand (bei einer AG). Art. 5 Satz 1 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie, den § 122c Abs. 1 UmwG umsetzt, sieht die Erstellung des Verschmelzungsplans durch die „Leitungs- oder Verwaltungsorgane“ der beteiligten Gesellschaften vor. Demgegenüber stellt der nationale Gesetzgeber auf das „Vertretungsorgan“ ab. Dies ist zumindest missverständlich, wenn die an der Verschmelzung beteiligte Gesellschaft eine nach dem monistischen System organi-

1) Vgl. zum Meinungsstreit beim Verschmelzungsplan der SE Schwarz, 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 10.

2) Vgl. auch zutreffend Schwarz, 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 11.

sierte SE ist, die deutschem Recht unterliegt. Vertretungsorgan der monistischen SE sind die geschäftsführenden Direktoren (§ 41 Abs. 1 SEAG). Diese, und nicht der Verwaltungsrat, der „Leitungsorgan“ der SE ist (Art. 43 Abs. 1 SE-VO, § 22 Abs. 1 SEAG), sind für die Aufstellung des Verschmelzungsplans zuständig.¹⁾

Für die beteiligte ausländische Gesellschaft gelten die für diese geregelten Vertretungskompetenzen. Hinsichtlich der beteiligten deutschen GmbH, AG oder KGaA kann hierzu auf → § 4 UmwG Rz. 32 ff. verwiesen werden. Zur Aufstellung durch Bevollmächtigte → § 4 UmwG Rz. 41.

III. Sprache

Unklar ist, in welcher Sprache der gemeinsame Verschmelzungsplan aufgestellt werden muss, wenn Gesellschaften aus verschiedenen europäischen Sprachkreisen beteiligt sind. Da der Verschmelzungsplan gem. § 122d UmwG zum nationalen Handelsregister einzureichen ist, muss er nach § 8 FGG i. V. m. § 184 GVG zumindest **auch in deutscher Sprache** vorliegen, unabhängig davon, ob die aufnehmende oder die übertragende Gesellschaft dem deutschen Recht unterliegt. Da die Eintragung der Verschmelzung voraussetzt, dass die sich verschmelzenden Rechtsträger einem gemeinsamen (gleich lautenden) Verschmelzungsplan zugesimmt haben (§ 122l Abs. 2 UmwG in Umsetzung des Art. 11 Abs. 1 Satz 2 Internationale Verschmelzungsrichtlinie), spricht einiges dafür, dass sich die Zustimmung der Gesellschafter bzw. Aktionäre zum Verschmelzungsplan auf die Fassung des Verschmelzungsplans in derjenigen Sprache bezieht, die im Mitgliedstaat der **aufnehmenden Gesellschaft** Amts-/Gerichtssprache ist.²⁾ Dies sollte entsprechend im Verschmelzungsplan klargestellt werden. Wird dieser „zweispaltig“ beurkundet, unter Berücksichtigung der Sprachen der am Internationalen Verschmelzungsvorgang beteiligten Rechtsträger, so sollte verdeutlicht werden, dass die rechtsverbindliche Fassung des Verschmelzungsplans in der Sprache der aufnehmenden Gesellschaft erfolgt. Derjenige Text, der sich auf die Landessprache des übertragenden Rechtsträgers bezieht, dient als Entscheidungsgrundlage für die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers, die dort betroffenen Verkehrskreise und insbesondere auch für das Register beim übertragenden Rechtsträger.

Unterliegt die aufnehmende Gesellschaft also deutschem Recht, sollte die verbindliche Fassung des Verschmelzungsplans – schon um Eintragungsverzögerungen zu vermeiden – in **deutscher Sprache** sein.³⁾

IV. Form

Die Internationale Verschmelzungsrichtlinie enthält selbst keine Formvorschriften. Die Formerfordernisse können auf Grund verschiedener mitgliedstaatlicher Umsetzungsregelungen für die einzelnen am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligten Rechtsträger durchaus differieren. Für eine **beteiligte deutsche Kapitalgesellschaft** stellt § 122c Abs. 4 UmwG klar, dass der Verschmelzungsplan **notariell zu beurkunden** ist. Dies gilt auch dann, wenn das Personal-

1) Vgl. hierzu auch Drinhausen/Keinath, BB 2006, 725, 727; Krause/Kulpa, ZHR 171 (2007), 38, 57.

2) Krause/Kulpa, ZHR 171 (2007), 38, 61.

3) Zutreffend Haritz/von Wolff, GmbHR 2006, 340, 341 bei Fn. 7.

statut der beteiligten ausländischen Gesellschaft ein solches Erfordernis nicht vor sieht, da sich hier das strengste Recht durchsetzt (→ Rz. 177 ff.).

V. Zulässigkeit eines Verschmelzungsvertrags

- 27 Die nationale Verschmelzungsrichtlinie (→ Rz. 17) sieht einen Verschmelzungsplan (Art. 5) nur als Mindestvoraussetzung an. Die nationalen Gesetzgeber konnten bei der Umsetzung über das Merkmal des „Verschmelzungsplans“ hinausgehen. Demgegenüber muss § 122c Abs. 1 UmwG in Umsetzung von Art. 5 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie (→ Rz. 15) vor den immanenten Grenzen einer internationalen Fusion haltmachen, denn die **Entscheidung**, ob ein Verschmelzungsvertrag erforderlich ist, muss dem jeweiligen Mitgliedstaat zustehen. Dieser kann festlegen, in welcher Form seine am Verschmelzungsvorgang beteiligte Gesellschaft sich über eine Verschmelzung verständigen soll. Andernfalls könnte Ländern ohne Vertragserfordernis ein solches aufgedrängt werden.
- 28 Es steht den am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften aber frei, **freiwillig einen Verschmelzungsvertrag** bzw. einen zusätzlichen Zusammenschlussvertrag (→ Rz. 18) zu schließen, um wechselseitige Bindungen zu erzeugen. Ein solches Vorgehen ist nicht nur empfehlenswert, sondern auch weithin üblich. Im Falle eines einheitlichen und gleich lautenden Verschmelzungsvertrags erfüllt dieser ohne weiteres die Voraussetzungen eines gemeinsamen gleich lautenden Verschmelzungsplans. Das zusätzliche Element wechselseitiger vertraglicher Bindung ist unschädlich, da Art. 5 Satz 2 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie nur festlegt, dass der Verschmelzungsplan „**mindestens**“ die dort näher bezeichneten Angaben enthalten muss.¹⁾

VI. Zuleitung an den Betriebsrat

- 29 Nach § 5 Abs. 3 UmwG muss bei einer **rein nationalen Verschmelzung** dem Betriebsrat spätestens einen Monat vor der Anteilsinhaberversammlung, die über den Verschmelzungsvertrag beschließen soll, der Verschmelzungsvertrag bzw. dessen Entwurf zugeleitet werden (→ § 5 UmwG Rz. 250ff.). Eine entsprechende Anordnung für eine am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang beteiligte deutsche Gesellschaft findet sich in § 122c UmwG nicht. Damit stellt sich die Frage, ob über § 122a Abs. 2 UmwG die Bestimmung des § 5 Abs. 3 UmwG zur Anwendung kommt. Dagegen spricht, dass der deutsche Gesetzgeber den Regelungsinhalt in § 5 UmwG entsprechend den Vorgaben in Art. 5 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie vollständig in den Text des § 122c UmwG aufgenommen hat. **Zweck der Regelung** in § 5 Abs. 3 UmwG ist es, den Betriebsrat durch die rechtzeitige Information über den Inhalt des Verschmelzungsvertrags in die Lage zu versetzen, die Rechte der Arbeitnehmer wahrzunehmen. Diese Funktion übernimmt aber nunmehr der **Verschmelzungsbericht**, denn nach § 122e UmwG sind im Verschmelzungsbericht auch die Auswirkungen der grenzüberschreitenden Verschmelzung auf die Arbeitnehmer der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften zu erläutern. Der Verschmelzungsbericht ist dem zuständigen Betriebsrat der an der grenzüberschreitenden Verschmelzung beteiligten Gesellschaft spätestens einen Monat vor der Versammlung der Anteilsinhaber, die über die Zustimmung zum Verschmelzungsplan beschließen sollen, zugänglich zu

1) Zutreffend Schäfer in MünchKomm/AktG, Bd. 9/2, 2. Aufl. 2006, Art. 20 SE-VO Rz. 9.

machen. Da im Verschmelzungsbericht gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 UmwG für die beteiligte deutsche Gesellschaft auch der Verschmelzungsplan bzw. der Planentwurf zu erläutern ist, tritt die Information über § 122e Satz 2 i. V. m. § 63 Abs. 1 Nr. 4 UmwG (vgl. § 122e UmwG) an die Stelle des § 5 Abs. 3 UmwG für die rein nationale Verschmelzung.

Hinzu kommt, dass das Gesetz zur Umsetzung der Regelungen über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei einer Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten (MgVG¹), das am 29.12.2006 in Kraft getreten ist und die Vorgaben des Art. 16 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie umsetzt, den Arbeitnehmern viel weiter reichende Rechte einräumt, als dies die bloße Information des Betriebsrats gem. § 5 Abs. 3 UmwG vermitteln könnte. 30

Aus den vorgenannten Gründen ist davon auszugehen, dass eine Zuleitung an den Betriebsrat bei einer am Verschmelzungsvorgang beteiligten deutschen Kapitalgesellschaft entfällt.² Bis zu einer Klärung dieser als offen zu bezeichnenden Frage empfiehlt es sich aber aus Rechtssicherheitsgründen, den Verschmelzungsplan höchstvorsorglich auch dem Betriebsrat einer beteiligten deutschen Kapitalgesellschaft, entsprechend den Vorgaben in § 5 Abs. 3 UmwG, zuzuleiten. Zu den Einzelheiten → § 5 UmwG Rz. 250 ff. 31

D. Verhältnis von Verschmelzungsplan und Verschmelzungsplanentwurf

§ 122c Abs. 1 UmwG (vgl. auch §§ 122d Satz 1, 122f Satz 1 UmwG) sieht vor, dass die beteiligten Gesellschaften zunächst **den Entwurf** eines Verschmelzungsplans aufstellen. Aus Art. 5 Abs. 1 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie (→ Rz. 2) wurde geschlossen, dass der nationale Gesetzgeber befugt ist, auch den Entwurf eines Verschmelzungsvertrags bzw. Verschmelzungsplans als Grundlage für die Zustimmungsbeschlüsse vorzusehen, da die Nationale Verschmelzungsrichtlinie lediglich die **Aufstellung** eines Verschmelzungsplans verlangt. Eine entsprechende Umsetzung ist durch § 4 Abs. 2 UmwG erfolgt. Ob der nationale Gesetzgeber Art. 5 Satz 1 der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie (→ Rz. 1) damit richtlinienkonform umgesetzt hat, ist durchaus zweifelhaft, da sich in der Internationalen Verschmelzungsrichtlinie hierfür keine Vorgaben finden. Dennoch wird man davon ausgehen können, dass der Verschmelzungsplan auch erst **nach der Beschlussfassung** der Anteilsinhaberversammlung beurkundet werden kann. Dadurch lassen sich unnötige Beurkundungskosten sparen, wenn die Anteilsinhaberversammlungen noch Änderungen verlangen oder die Zustimmung verweigern. Dies zeigt sich vor allem am Beispiel der nach § 122c Nr. 9 UmwG als zwingender Mindestbestandteil des Verschmelzungsplans **aufzunehmenden Satzung** der übernehmenden oder neuen Gesellschaft. Diese Satzung darf nicht im Widerspruch zum Mitbestimmungsmodell der aufnehmenden bzw. der durch die Verschmelzung neu gegründeten Gesellschaft stehen. Das Mitbestimmungsmodell

1) MgVG v. 21.12.2006, BGBl I 2006, 3332, abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach Gesetzestexte → MgVG.

2) So auch Simon/Rubner, Der Konzern 2007, 835, 837; a. A., allerdings ohne Begründung, Krause/Kulpa, ZHR 171 (2007), 38, 60 (unten).

wird aber im Regelfall erst nach der erstmaligen Aufstellung des Verschmelzungsplans ausgehandelt (vgl. § 6 Abs. 2 Satz 3 MgVG) und steht damit erst später fest. Hier würde es **unnötige Kosten** verursachen, wenn der Verschmelzungsplan gleichzeitig mit seiner Aufstellung beurkundet werden müsste.

- 33 Damit kann entweder **vor der Beschlussfassung** der Anteilsinhaber bereits der Verschmelzungsplan in der Form des § 122c Abs. 4 UmwG (notarielle Beurkundung) aufgestellt oder ein detaillierter privatschriftlicher Verschmelzungsplan in Entwurf fassung erstellt werden. Ist am grenzüberschreitenden Verschmelzungsvorgang eine deutsche Gesellschaft beteiligt, ist zu beachten, dass der Verschmelzungsplan, solange er nicht beurkundet ist, ungeachtet einer etwaigen Zustimmung durch die Anteilsinhaber, stets nur einen **Verschmelzungsplanentwurf** darstellt.
- 34 In diesem Zusammenhang ist in der Praxis besonders darauf zu achten, dass sich der Verschmelzungsplanentwurf nur durch das Fehlen der notariellen Form vom endgültigen Verschmelzungsplan unterscheidet. Dies bedeutet insbesondere, dass der Verschmelzungsplan in privatschriftlicher Form von den zuständigen Vertretungsorganen erstellt und inhaltlich vollständig sein muss. Eine Unterzeichnung der Planentwerfer ist allerdings dann nicht erforderlich, wenn sich aus **den sonstigen Umständen** ergibt, dass der Planentwurf von den vertretungsbefugten Organen „herrührt“. Der Planentwurf muss **sämtliche gesetzlichen Mindestangaben** des § 122c Abs. 2 UmwG enthalten, also insbesondere auch die Satzung der aufnehmenden bzw. neu gegründeten Gesellschaft (§ 122c Abs. 2 Nr. 9 UmwG).
- 35 Zum Verhältnis **Planentwurf und Verschmelzungsplan** auch → § 4 UmwG Rz. 6 ff.; → § 13 UmwG Rz. 53 ff. – dort auch zur Möglichkeit der Aufstellung alternativer Verschmelzungspläne bzw. Planentwürfe.

...

§ 1 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen¹⁾

(1) ¹⁾Der Zweite bis Fünfte Teil gilt nur für

1. die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung im Sinne der §§ 2, 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes von Körperschaften oder vergleichbare ausländische Vorgänge sowie des Artikels 17 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 und des Artikels 19 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003;
2. den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft im Sinne des § 190 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes oder vergleichbare ausländische Vorgänge;
3. die Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes, soweit sie einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes entspricht sowie
4. die Vermögensübertragung im Sinne des § 174 des Umwandlungsgesetzes vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3210, 1995 I S. 428), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3214) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung.

²⁾Diese Teile gelten nicht für die Ausgliederung im Sinne des § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes.

(2) ¹⁾Absatz 1 findet nur Anwendung, wenn

1. beim Formwechsel der umandelnde Rechtsträger oder bei den anderen Umwandlungen die übertragenden und die übernehmenden Rechtsträger nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gegründete Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befinden oder
2. übertragender Rechtsträger eine Gesellschaft im Sinne der Nummer 1 und übernehmender Rechtsträger eine natürliche Person ist, deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines der Staaten im Sinne der Nummer 1 befindet und die nicht auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einem dritten Staat als außerhalb des Hoheitsgebiets dieser Staaten ansässig angesehen wird.

²⁾Eine Europäische Gesellschaft im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 und eine Europäische Genossenschaft im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 gelten für die Anwendung des Satzes 1 als eine nach den Rechtsvorschriften des Staates gegründete Gesellschaft, in dessen Hoheitsgebiet sich der Sitz der Gesellschaft befindet.

(3) Der Sechste bis Achte Teil gilt nur für

1. die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung im Sinne der §§ 2 und 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes von Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften oder vergleichbare ausländische Vorgänge;

1) § 1 UmwStG neu gefasst durch SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

UmwStG § 1

2. die Ausgliederung von Vermögensteilen im Sinne des § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes oder vergleichbare ausländische Vorgänge;
3. den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Sinne des § 190 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes oder vergleichbare ausländische Vorgänge;
4. die Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft oder Personengesellschaft sowie
5. den Austausch von Anteilen.

(4) ¹Absatz 3 gilt nur, wenn

1. der übernehmende Rechtsträger eine Gesellschaft im Sinne von Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 ist und
2. in den Fällen des Absatzes 3 Nr. 1 bis 4
 - a) beim Formwechsel der umwandelnde Rechtsträger, bei der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge der einbringende Rechtsträger oder bei den anderen Umwandlungen der übertragende Rechtsträger
 - aa) eine Gesellschaft im Sinne von Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 ist und, wenn es sich um eine Personengesellschaft handelt, soweit an dieser Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, die die Voraussetzungen im Sinne von Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 erfüllen, oder
 - bb) eine natürliche Person im Sinne von Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 ist
 - oder
 - b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist.

²Satz 1 ist in den Fällen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft nach § 24 nicht anzuwenden.

(5) Soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, ist

1. Richtlinie 90/434/EWG

die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. EG Nr. L 225 S. 1), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 (ABl. EU Nr. L 58 S. 19), in der zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags jeweils geltenden Fassung;

2. Verordnung (EG) Nr. 2157/2001

die Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (ABl. EG Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1), in der zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags jeweils geltenden Fassung;

3. Verordnung (EG) Nr. 1435/2003

die Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaften (SCE) (ABl. EU Nr. L 207 S. 1) in der zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags jeweils geltenden Fassung;

4. Buchwert

der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellenden Steuerbilanz ergibt oder ergäbe.

	Inhalt	Rz.
A. Inhalt und Bedeutung		1–6
...		
B. Anwendbarkeit des UmwStG		7–198
I. Anwendbarkeit des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG		8–65
1. Inlandsfälle		9–14
...		
2. Auslandsfälle		15–61
...		
II. Anwendbarkeit des Sechsten und Achten Teils des UmwStG		66–172
...		
III. Anwendbarkeit des Siebten Teils des UmwStG		173–197
...		
IV. Tabellarische Übersicht zur Anwendung des Sechsten bis Achten Teils des UmwStG		198
C. Steuerfreiheit der übertragenden Körperschaft (umgewandelten Kapitalgesellschaft) und Steuerfreiheit der Übernehmerin		199
D. Stille Beteiligung an übertragender Körperschaft (umgewandelter Kapitalgesellschaft) oder an der Übernehmerin		200–201
E. Bindung an Entscheidung des Registerrichters		202–214
...		
F. Im Zweiten bis Fünften Teil nicht geregelte Fälle		215–266
...		
G. Definitionen		267–271
...		

B. Anwendbarkeit des UmwStG

- 7 In § 1 Abs. 1 bis 4 UmwStG ist geregelt, auf welche Umstrukturierungen das UmwStG Anwendung findet.

Dabei betrifft **§ 1 Abs. 1 UmwStG** die Anwendbarkeit des **Zweiten bis Fünften Teils**, **§ 1 Abs. 3 und 4 UmwStG** die Anwendbarkeit des **Sechsten bis Achten Teils** des UmwStG.

I. Anwendbarkeit des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG

- 8 Unterschieden wird für die vorliegende Kommentierung zwischen den Fällen, in denen hinsichtlich der beteiligten Rechtsträger ein Auslandsbezug fehlt (**Inlandsfälle**), und denjenigen Fällen, in denen hinsichtlich der beteiligten Rechtsträger ein Auslandsbezug (**Auslandsfälle**) vorhanden ist.

Nicht Unterscheidungskriterium für die vorliegende Kommentierung soll sein, ob sich der Vorgang auch im Ausland auswirkt. So zählt bspw. der Fall, dass beim Formwechsel einer inländischen Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zum Vermögen der Kapitalgesellschaft eine Betriebsstätte im Ausland gehört, zu der Kategorie Inlandsfall.

Nicht Unterscheidungskriterium soll für die vorliegende Kommentierung zur Anwendbarkeit des Zweiten bis Fünften Teils (anders bezüglich der Anwendbarkeit des Sechsten bis Achten Teils → Rz. 66–172) sein, ob an den beteiligten Rechtsträgern ein im Ausland Ansässiger beteiligt ist. Sind bspw. bei der Verschmelzung einer deutschen GmbH auf eine andere deutsche GmbH in den USA ansässige Gesellschafter beteiligt, ist von einem Inlandsfall auszugehen.

1. Inlandsfälle

...

2. Auslandsfälle

- 15 Die Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG kommt in folgenden Auslandsfällen in Betracht:

- (1) Umwandlung nach ausländischem Recht, die mit einer Umwandlung nach dem UmwG vergleichbar ist, und EU- bzw. EWR-Bezug hat;
- (2) Verschmelzung einer deutschen Kapitalgesellschaft mit einer EU- bzw. EWR-Kapitalgesellschaft und EU- bzw. EWR-Bezug;
- (3) Anwendbarkeit des UmwG unter Verstoß gegen den EGV beschränkt und EU- bzw. EWR-Bezug;
- (4) Vorgänge nach Art. 17 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001;
- (5) Vorgänge nach Art. 19 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003.

- a) *Umwandlung nach ausländischem Recht, die mit einer Umwandlung nach dem UmwG vergleichbar ist und EU- bzw. EWR-Bezug hat*

Auf die Umwandlung nach ausländischem Recht findet der Zweite bis Fünfte Teil 16 des UmwStG unter folgenden Voraussetzungen Anwendung:

- mit den im UmwG geregelten Umwandlungen vergleichbarer Vorgang;
- Bezug zur EU oder zum EWR.

aa) Mit den im UmwG geregelten Umwandlungen vergleichbarer Vorgang

(1) **Grundsätze**

Findest auf den Vorgang das UmwG keine Anwendung, z. B. bei

17

- Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften, die beide nach den Rechtsvorschriften ein und desselben EU-Mitgliedstaates gegründet sind und die beide den Sitz und die Geschäftsleitung innerhalb dieses EU-Mitgliedstaates haben;
- Verschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die nach den Rechtsvorschriften des EU-Mitgliedstaates A gegründet ist und den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung innerhalb dieses EU-Mitgliedstaates A hat, mit einer Kapitalgesellschaft, die nach den Rechtsvorschriften des EU-Mitgliedstaates B gegründet ist und den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung innerhalb dieses EU-Mitgliedstaates B hat,

kommt der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG nur zum Zuge, wenn die ausländische Umwandlung ein mit den im UmwG geregelten Umwandlungen vergleichbarer Vorgang ist (so § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG für den Fall der Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung und § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwStG für den Fall des Formwechsels). Es wird – anders als im Regierungsentwurf für den Fall der Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung vorgesehen – nicht auf vergleichbare ausländische Vorschriften abgestellt, sondern auf Vorgänge.

Das Wort „**vergleichbar**“ ist an sich mehrdeutig. Vergleichbarkeit bedeutet, dass **zwei Dinge nach bestimmten Maßstäben vergleichbar** sind, wobei es allerdings auf die Maßstäbe ankommt. Äpfel und Birnen sind vergleichbar, wenn man lediglich auf den Maßstab „Baumobst“ abstellt. Die Nichtvergleichbarkeit beruht vielmehr auf einem derartigen Fehlen übereinstimmender Merkmale, so dass eine Vergleichsbetrachtung ohne jeden Sinn und ohne Aussagekraft ist. Die zu vergleichenden **Zustände** müssen derart voneinander **abweichen, dass Aussagen über Unterschiede sinnvoll nicht mehr gemacht werden können** (→ § 12 UmwStG Rz. 642 zu der entsprechenden Problematik bei § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a. F., der für die Übertragbarkeit eines Verlustvortrags voraussetzte, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt wird).

Dies bedeutet, dass es darauf ankommt, ob die Regelung im ausländischen Recht letztlich zu demselben wirtschaftlichen Ergebnis führt. Nicht entscheidend ist, dass die Rechtsvorschriften übereinstimmen. Es muss sich letztlich um einen Vorgang handeln, der dazu führt, dass die Scheinheit von einem anderen Rechtsträger fortgeführt wird, ohne dass die Scheinheit zerschlagen und ohne dass der Vorgang einem Kaufvorgang zwischen Fremden nahe

kommt. Ob dazu die Technik der Gesamtrechtsnachfolge verwendet wird, ist nicht entscheidend.¹⁾

Nach der Regierungsbegründung²⁾ muss der grenzüberschreitende Vorgang seinem Wesen nach einem der Umwandlungsarten des deutschen UmwG entsprechen. Die Vergleichbarkeitsprüfung umfasse sowohl die Rechtsfolgen des Umwandlungsvorgangs (z. B. Auflösung ohne Abwicklung, Gesamtrechtsnachfolge) als auch die beteiligten Rechtsträger (Typenvergleich). Die Ausführungen sind insofern zu eng, als sie nur grenzüberschreitende Vorgänge umfassen; § 1 UmwStG bezieht sich nämlich auch auf nicht grenzüberschreitende Vorgänge in einem ausländischen Staat. Das Abstellen auf die Gesamtrechtsnachfolge, also auf die Rechtstechnik des Vorgangs, stimmt nicht mit der Zielrichtung des Wortes „Vorgang“ überein, die auf eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit des Gesamtvorgangs abstellt. Dagegen ist es zutreffend, wenn die Regierungsbegründung eine Auflösung mit Abwicklung nicht als vergleichbaren Vorgang ansieht und somit alle ausländischen Liquidationen als nicht vergleichbare Vorgänge betrachtet.

Das österreichische Umgründungssteuergesetz, das bei der Neufassung des UmwStG wohl Pate gestanden haben dürfte, stellt auf „Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften“ ab (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 österreichisches Umgründungssteuergesetz, vgl. Anhang 3 Österreich). In der Kommentierung hierzu wird ausgeführt, dass die Vergleichbarkeit mit den inländischen Verschmelzungsvorschriften jedenfalls dann zu bejahen sei, wenn der übertragende Rechtsträger ohne Liquidation erlischt und keine oder nur eine untergeordnete Geldleistung neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt (→ Anhang 3 Österreich § 1 Rz. A 32). Eine entsprechende Formulierung enthält Tz. 38 der Richtlinien der österreichischen Finanzverwaltung

1) Benecke/Schnitger, IStR 2006, 765, 769 stellen bezüglich der Vergleichbarkeit folgende Voraussetzungen auf, wobei allerdings die Ausführungen noch die Fassung des Gesetzesentwurfes betreffen, in dem auf vergleichbare Vorschriften abgestellt wurde (Regierungsbegründung, abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach Gesetzesbegründungen → Begr SEStEG, S. 65f.).

Wesentliche Strukturmerkmale einer Verschmelzung nach deutschem Recht seien

- Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer Rechtsträger auf den übernehmenden Rechtsträger,
- auf Grund eines Rechtsgeschäfts,
- im Wege der Gesamtrechtsnachfolge,
- gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaftsrechten des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des/der übertragenden Rechtsträger/s,
- bei liquidationsloser Auflösung des übertragenden Rechtsträgers.

Für die Spaltung seien folgende Merkmale erforderlich:

- die Übertragung von Vermögensteilen des übertragenden Rechtsträgers,
- auf Grund eines Rechtsgeschäfts,
- im Wege der Gesamtrechtsnachfolge,
- gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaftsrechten des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers,
- (bei der Aufspaltung) mit oder (bei der Abspaltung) ohne liquidationslose Auflösung des übertragenden Rechtsträgers.

2) Abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach Gesetzesbegründungen → Begr SEStEG S. 86.

zum österreichischen Umgründungssteuergesetz.¹⁾ Danach kommt man in Österreich zu einem ähnlichen Ergebnis, obwohl die entsprechende österreichische Vorschrift es nahe legt, mehr die Förmlichkeit des Ablaufes zu vergleichen.

Verwiesen sei auch auf die Definition des Begriffs „reconstruction“ im Recht des Vereinigten Königreichs.

Eine Umstrukturierung wurde von Richter Buckley im Fall Re South African Supply & Cold Storage Company [1904] 2 Ch 268 wie folgt definiert:

„What does ‘reconstructions’ mean? To my mind it means this. An undertaking of some definite kind is being carried on, and the conclusion is arrived at that it is not desirable to kill that undertaking, but that it is desirable to preserve it in some form, and to do so, not by selling it to an outsider who shall carry it on – that would be a mere sale – but in some altered form to continue the undertaking in such a manner as the persons now carrying it on will substantially continue to carry it on. It involves, I think, that substantially the same business shall be carried on and substantially the same persons shall carry it on. But it does not involve that all the assets shall pass to the new company or reconstructed company or that all the shareholders of the old company should be shareholders in the new company or resuscitated company. Substantially the business and the persons interested must be the same.“

Übersetzung:

„Was bedeutet ‚Umstrukturierung‘? Meiner Meinung nach bedeutet es Folgendes. Es wird ein Unternehmen einer bestimmten Art betrieben und man kommt zu dem Schluss, dass man das Unternehmen nicht aufgeben möchte, sondern dass es wünschenswert ist, es in irgendeiner Form zu erhalten. Dies soll nicht durch eine Veräußerung an einen Fremden geschehen – das wäre ein einfacher Verkauf –, sondern in einer geänderten Form, die es erlaubt, dass diejenigen Personen, die das Unternehmen jetzt führen, es im Wesentlichen weiterführen. Ich glaube, dass im Wesentlichen das gleiche Geschäft von den gleichen Personen fortgeführt werden muß. Aber es ist nicht erforderlich, dass das gesamte Vermögen auf die neue bzw. restrukturierte Gesellschaft übertragen wird oder dass alle Anteilseigner der alten Gesellschaft Anteilseigner der neuen oder wiederbelebten Gesellschaft sein müssen. Im Wesentlichen müssen das Geschäft und die beteiligten Personen die Gleichen sein.“

Abgestellt wird nicht nur auf grenzüberschreitende Vorgänge. Es kann sich auch um Vorgänge handeln, die sich in einem EU- bzw. EWR-Staat ereignen (Beispiel: Verschmelzung einer spanischen Kapitalgesellschaft auf eine andere spanische Kapitalgesellschaft, wobei die Überträgerin über eine Betriebsstätte in Deutschland verfügt.)²⁾

-
- 1) Abrufbar unter <https://findok.bmf.gv.at/findok/welcome.do>, dann Klick auf „Richtlinien (PDF)“, dann „Umgründungssteuerrichtlinien 2002“.
 - 2) Zu eng ist daher die Regierungsbegründung, auszugsweise abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach Gesetzesbegründungen → Begr SEStEG, S. 86, wo nur auf grenzüberschreitende Vorgänge abgestellt wird.

(2) Einzelfälle

- 18 Verschmelzungen und Spaltungen sind nach dem Recht des **Vereinigten Königreiches** (→ Anhang 3 Großbritannien Rz. GB 16–23) vergleichbare Vorgänge, obwohl ihnen keine Gesamtrechtsnachfolge zu Grunde liegt.¹⁾
- Entsprechendes gilt für Verschmelzungen und Spaltungen in **Irland**.²⁾
- 19 Nach **österreichischem Recht** kann eine Personengesellschaft nicht im Wege des Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden, sondern nur im Wege der **errichtenden Umwandlung**, die zu einer Gesamtrechtsnachfolge führt (→ Anhang 3 Österreich § 7 Rz. A 14 und A 18). Dennoch ist eine errichtende Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach österreichischem Recht ein mit einem Formwechsel i. S. d. § 190 Abs. 1 UmwG vergleichbarer Vorgang, da im Endergebnis eine Personengesellschaft entsteht. Dem steht auch nicht entgegen, dass nach der h. M. in Österreich die Möglichkeit besteht, dass im Zuge der Umwandlung ein weiterer Gesellschafter beitritt (→ Anhang 3 Österreich § 7 Rz. A 20), obwohl dies nach deutschem Recht nicht möglich ist (vgl. § 202 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG; Ausnahmen bestehen nur im Falle der KGaA, → § 202 UmwG Rz. 30; vgl. jedoch jetzt BGH v. 9.5.2005, II ZR 29/03, DStR 2005, 1539).
- 20 Nicht als vergleichbarer Vorgang ist eine Regelung anzusehen, die es ermöglicht, eine Körperschaft auf eine **natürliche Person auf- bzw. abspalten**, weil die Vorschrift des § 123 UmwG konzeptionell auf dem Vermögensübergang auf eine Gesellschaft beruht.
- 21 Ein einer Verschmelzung vergleichbarer ausländischer Vorgang liegt vor, wenn das Vermögen einer Gesellschaft nicht im Rahmen einer Verschmelzung, sondern im Rahmen des Instituts „**Verschmelzung auf den Alleingesellschafter**“ übergeht. Eine derartige Umwandlung kommt nach dem österreichischen Umwandlungsrecht in Betracht.³⁾
- 22 **Keine Vergleichbarkeit** ist mehr gegeben, wenn **Zuzahlungen** möglich sind, die **50 v. H. des Gesamtnennbetrags** der gewährten Gesellschaftsanteile der übernehmenden Gesellschaft **übersteigen**. Soweit Verschmelzungen betroffen sind, ist dies nicht denkbar, weil Art 3 Abs. 1 der Verschmelzungsrichtlinie⁴⁾ nur eine bare Zuzahlung zulässt, die den zehnten Teil des Nennbetrags der gewährten Anteile nicht übersteigt.
- 23 **Nicht entscheidend** ist, ob die Regelung über die **Gewährung von Anteilen** den Vorschriften des UmwG entspricht. So ist die Vergleichbarkeit auch dann gegeben,
-
- 1) A. A. Benecke/Schnitger, IStR 2006, 765, 769 rechte Sp.; Dötsch/Pung, DB 2006, 2704 f. und Kinzl, steuer-journal 2006, 580, 581 linke Sp., die eine Gesamtrechtsnachfolge voraussetzen; wie hier dagegen Rödder/Schumacher, DStR 2006, 1481, 1525, 1526 rechte Sp.
- 2) Hynes in EC Corporate Tax Law (hrsg. vom International Bureau of Fiscal Documentation), chapter „Ireland“ Rz. 1 und 5.
- 3) Beschluss des österreichischen OGH v. 20.3.2003, 6 Ob 283/02 i, ZIP 2003, 1086, wonach die Eintragung der grenzüberschreitenden Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens einer österreichischen GmbH auf ihren deutschen Alleingesellschafter (GmbH) im österreichischen Firmenbuch keine vorangehende Eintragung dieser Umwandlung im deutschen Handelsregister voraussetzt.
- 4) Abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach EG-Richtlinien → Verschmelzungsrichtlinie.

wenn das maßgebende ausländische Recht keine Anteilsgewährungspflicht bei der übernehmenden Gesellschaft vorsieht.¹⁾ Zudem sieht der Regierungsentwurf zur Änderung des UmwG vor, dass von der Gewährung von Gesellschaftsrechten abgesehen werden kann, wenn alle Anteilseigner des übertragenden Rechts trägers darauf verzichten.²⁾

Einer Vergleichbarkeit steht auch **nicht entgegen**, wenn im Falle einer Verschmelzung das ausländische Recht der übernehmenden Gesellschaft abweichend von § 54 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwG eine **Kapitalerhöhung** auch dann gestattet, soweit die **übernehmende** Gesellschaft **Anteile am übertragenden** Rechtsträger hat. 24

(3) Abstrakte Regelung entscheidend

Für die Vergleichbarkeit kommt es auf die abstrakte Regelung im ausländischen Recht an. Eine Vergleichbarkeit ist somit **auch dann** gegeben, wenn diese nach den maßgebenden ausländischen Gesetzen besteht, jedoch der **Vorgang in Abweichung von den maßgebenden ausländischen Gesetzen** so gestaltet wurde, dass keine Vergleichbarkeit mehr besteht. Eine nach dem ausländischen Recht durch geführte Verschmelzung ist daher auch dann vergleichbar, wenn das ausländische Recht hinsichtlich der Zuzahlungen eine dem § 54 Abs. 4 UmwG entsprechende Regelung enthält, in einem Fall jedoch Zuzahlungen vorgesehen sind, die 50 v. H. des Gesamtnennbetrags der gewährten Gesellschaftsanteile übersteigen. 25

Keine Vergleichbarkeit ist gegeben, wenn diese nach den maßgebenden ausländischen Gesetzen nicht besteht, jedoch der **Vorgang tatsächlich** so gestaltet wurde, dass Vergleichbarkeit gegeben ist. Eine nach dem ausländischen Recht durch geführte Abspaltung ist daher auch dann nicht vergleichbar, wenn das ausländische Recht Zuzahlungen gestattet, die 50 v. H. des Gesamtnennbetrages der gewährten Gesellschaftsanteile übersteigen, im Einzelfall jedoch Zahlungen vorgesehen sind, die 50 v. H. des Gesamtnennbetrags der gewährten Gesellschafts anteile nicht übersteigen.

bb) Bezug zur EU bzw. zum EWR

§ 1 Abs. 2 Satz 1 UmwStG macht den EU- bzw.- EWR-Bezug von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängig. 26

Hierbei ist hinsichtlich der Voraussetzungen zwischen dem Ausgangsrechtsträger und dem Zielrechtsträger zu unterscheiden. **Nicht entscheidend** ist, wer am Ausgangs- und Zielrechtsträger **beteiligt** ist.

Erfüllt der Ausgangs- und Zielrechtsträger die unter → Rz. 27–47 erläuterten Voraussetzungen hinsichtlich des EU- bzw. EWR-Bezugs, findet das UmwStG auch dann Anwendung, wenn am Ausgangs- oder Zielrechtsträger oder an beiden ein in einem Drittstaat Ansässiger beteiligt ist.

(1) Ausgangsrechtsträger

Für den Ausgangsrechtsträger eines Formwechsels sowie einer Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung stellt das Gesetz folgende **vier Voraussetzungen** auf: 27

- **Gründung** nach den **Rechtsvorschriften** eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet;

1) A. A. Benecke/Schnitger, IStR 2006, 765, 769 rechte Sp.

2) BR-Drucks. 548/06, Seite 4 betr. Änderung des § 54 Abs. 1 UmwG.

- **Gesellschaft i. S. d. Art. 48 EGV oder des Art. 34 EWR-Abkommen;**
- **Sitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der EU oder eine Staates, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet**
- **Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet.**

(1.1) *Mitgliedstaaten der EU*

28 Mitgliedstaaten der EU sind folgende 27 Staaten:

Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, die Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, Vereinigtes Königreich, Zypern.

(1.2) *Mitgliedstaaten, auf die das EWR-Abkommen Anwendung findet*

29 Da auf Mitgliedstaaten abgestellt wird, auf die das EWR-Abkommen Anwendung findet, sind auch folgende **EFTA-Staaten**, die nicht Mitgliedstaaten der EU sind, erfasst:

Island, Liechtenstein, Norwegen.

(1.3) *Gründung nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet*

30 Eine Gründung nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der EU liegt auch dann vor, wenn der Staat **bei Gründung** der Gesellschaft **noch nicht Mitglied** der EU bzw. des EWR war (bspw. eine im Jahre 1990 gegründete österreichische GmbH).

Eine Gründung nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der EU liegt auch dann vor, wenn die Gründung in einem **Gebiet** erfolgte, das erst **nach** der **Gründung** der Gesellschaft **Bestandteil eines Mitgliedstaates** wurde. So sind bspw. Gesellschaften, die aus VEBs der ehemaligen DDR hervorgingen (→ Vor § 1 UmwStG Rz. 78) nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründete Gesellschaften.

Entsprechendes würde für Gesellschaften in Litauen, Lettland und Estland gelten, die nach sowjetischem Recht gegründet wurden, sowie für Gesellschaften in Slowenien, die nach dem Recht der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien gegründet wurden.

Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwStG gelten eine **SE** und eine **SCE** als eine nach den Rechtsvorschriften des Staates gegründete Gesellschaft, in dessen Hoheitsgebiet sich der Sitz der Gesellschaft befindet. Zu der SE und der SCE im Einzelnen → Rz. 64 f.

(1.4) *Gesellschaft i. S. d. Art. 48 EGV oder des Art. 34 EWR-Abkommen*

31 Art. 48 EGV lautet:

„Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsgemäßen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind. Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen

Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.“

Art. 34 EWR-Abkommen lautet:

„Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines EG-Mitgliedstaates oder eines EFTA-Staates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsgemäßen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der EG-Mitgliedstaaten oder der EFTA-Staaten sind.“

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.“

§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG bezieht sich auf den **jeweiligen Abs. 2** in Art. 48 **32** EGV und Art. 34 EWR-Abkommen, da die Fragen der Gründung sowie die den Fragen des Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung entsprechenden Fragen des satzungsmäßigen Sitzes, der Hauptverwaltung und der Hauptniederlassung in Abs. 1 des Art. 48 EGV und des Art. 34 EWR-Abkommen behandelt sind. Damit bedeutet die Bezugnahme, dass es sich bei den Gesellschaften um Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und um sonstige juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen, handeln muss.

Unter Gesellschaften sind in erster Linie juristische Personen zu verstehen.¹⁾

Darüber hinausgehend kann eine **Gesellschaft eine juristische Person** i. S. d. Art. 48 Abs. 2 EGV und des Art. 34 Abs. 2 EWR-Abkommen auch dann sein, wenn sie **nach ihrem nationalen Recht keine juristische Person** ist. Ausreichend ist es, dass eine Personenvereinigung gegenüber ihren Mitgliedern soweit verselbstständigt ist, dass sie im Rechtsverkehr unter eigenem Namen handeln kann.²⁾

Soweit sie nach deutschem Recht gegründet wurden, gelten als **Gesellschaften** **33** i. S. d. **Art. 48 Abs. 2 EGV** bzw. des Art 34 Abs. 2 EWR-Abkommen folgende **juristische Personen**:

- AG, GmbH, Genossenschaft, Genossenschaftlicher Prüfungsverband, VVaG, Stiftung, juristische Personen des öffentlichen Rechts (dazu zählen u. a. der Bund, die Länder, die Gebietskörperschaften und die Zusammenschlüsse von

1) Randelzhofer/Forsthoff in Grabitz/Hilf, Art. 48 EGV Rz. 7.

2) Randelzhofer/Forsthoff in Grabitz/Hilf, Art. 48 EGV Rz. 7; vgl. auch Müller-Graff in Streinz, Art. 48 EGV Rz. 2, wonach Art. 48 Abs. 2 EGV seinem Normzweck entsprechend alle einen Erwerbszweck verfolgenden, rechtlich konfigurierten Marktakteure umfasst, die als solche im Rechtsverkehr auftreten, soweit sie keine Hoheitsrechte ausüben; nach Pache in Schulze/Zuleeg, 2006, 334 Rz. 39 erfasst der Begriff der Gesellschaft entgegen dem Wortlaut des Art. 48 Abs. 2 EGV auch nicht rechtsfähige oder nur teilrechtsfähige Personenmehrheiten, wenn sie eine rechtlich strukturierte Organisationsform besitzen; nach Troberg/Tiedje in von der Groeben/Schwarze, 6. Aufl. 2004, Art. 48 EGV Rz. 2 erfasst Art. 48 Abs. 2 EGV alle Wirtschaftssubjekte, die keine natürlichen Personen sind, also Gesellschaften, Vereine, Stiftungen und besondere Rechtsformen wie die bergrechtliche Gewerkschaft oder die Reederei, sowie alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts; nach einhelliger Meinung stehe dem die missverständliche Formulierung („sonstige juristische Personen“, obwohl die vorhergehende Aufzählung nach deutscher Systematik Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeiten, z. B. die OHG, umfasst) nicht im Wege.

Gebietskörperschaften), soweit sie Erwerbszwecke verfolgen, sowie öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen (→ § 175 UmwG Rz. 12)

und folgende Gebilde, die **keine juristischen Personen** sind:

- OHG, KG, GbR,¹⁾ Partnerschaftsgesellschaften, Partenreederei, EWIV (→ dazu auch → § 1 UmwG Rz. 60–64), nicht rechtsfähiger Verein (wenn er auch gem. § 50 Abs. 2 ZPO nur verklagt werden kann; jedoch wird entgegen dem Wortlaut des § 51 Abs. 2 ZPO teilweise angenommen, dass nicht rechtsfähige Vereine auch aktive Parteifähigkeit haben²⁾).

Keine Gesellschaften i. S. d. **Art 48 Abs. 2 EGV** und des Art. 34 Abs. 2 EWR-Abkommen sind:

- Erbengemeinschaft, eheliche Gütergemeinschaft, Miteigentumsgemeinschaft, nicht rechtsfähige Anstalt³⁾, nicht rechtsfähige Stiftung⁴⁾, Zweckvermögen des privaten Rechts, die keine Anstalt oder Stiftung darstellt.⁵⁾

- 34** Der **Betrieb gewerblicher Art** einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist als solcher keine Gesellschaft i. S. d. Art 48 Abs. 2 EGV und Art. 34 Abs. 2 EWR-Abkommen, wohl aber die Trägerkörperschaft.
- 35** Wenn auf den Erwerbszweck abgestellt wird, bedeutet dies, dass es ausreicht, wenn der Rechtsträger entweder vor der Umwandlung oder nach der Umwandlung einen Erwerbszweck verfolgt. Dies wirkt sich insbesondere bei **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** und bei **steuerfreien Körperschaften** aus.

Beispiel 1:

Die GmbH X unterhält im Gebiet der Stadtgemeinde S einen Verkehrsbetrieb.

Der Verkehrsbetrieb wird im Wege der Vermögensübertragung auf die Stadtgemeinde S abgespalten (§§ 174 Abs. 2 Nr. 2, 175 Nr. 1 UmwG).

Die Gegenleistung der Stadtgemeinde S besteht in Aktien, die die Stadtgemeinde an einer AG hält, die sich mit dem überörtlichen Verkehr befasst. Eine derartige Abfindung ist möglich (→ § 174 UmwG Rz. 9). Der Vierte Teil des UmwStG findet gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG Anwendung; denn die Übernehmerin ist jedenfalls nach der Umwandlung ein Rechtsträger i. S. d. Art. 48 EGV.

Der Vorgang kann erfolgsneutral gestaltet werden, weil die Gegenleistung in Gesellschaftsrechten besteht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 11 Abs. 1 und 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG).

Beispiel 2:

Die gemeinnützige GmbH G ist zu 100 v. H. an der A-AG beteiligt, die einen Verlag betreibt.

Die A-AG wird auf die GmbH G verschmolzen.

Der Dritte Teil des UmwStG findet gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG Anwendung, denn die Übernehmerin ist jedenfalls nach der Umwandlung ein Rechtsträger i. S. d. Art. 48 EGV.

Auch **vermögensverwaltende Aktivitäten** können Erwerbszwecken dienen.⁶⁾

- 36** Zu beachten ist, dass die Eigenschaft als Gesellschaft i. S. d. Art. 48 EGV oder des Art. 34 EWR-Abkommens nicht nur für die Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG Bedeutung hat, sondern auch für die **Anwendung des Sechsten Teils** des UmwStG (vgl. § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG).

1) Vgl. dazu BGH v. 29.1.2001, II ZR 331/00, ZIP 2001, 330; für die § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG auch Rödder/Schumacher, DStR 2006, 1481, 1525, 1526 linke Sp.

2) Heinrichs in Palandt, 64. Aufl. 2005, § 54 BGB Rz. 10.

3) Altendorf in H/H/R, § 1 KStG Rz. 60.

4) Altendorf in H/H/R, § 1 KStG Rz. 61.

5) Altendorf in H/H/R, § 1 KStG Rz. 62.

6) BFH v. 14.1.2004, I R 94/02, BStBl II 2004, 721 m. w. N.

Soweit nach deutschem Recht gegründete Gebilde betroffen sind, kann sich das u. a. in folgenden Fällen auswirken:

- Eine Erbengemeinschaft bringt einen in Deutschland belegenen Betrieb im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine tschechische GmbH (společnost s ručením omezeným) ein.
- Es liegt zwar eine Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft vor (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG), und zwar in eine EU-Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG).
- Das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile ist jedoch beschränkt, da Deutschland zwar den Gewinn besteuern kann, jedoch die anfallende tschechische Steuer anrechnen muss (vgl. Art. 22 Abs. 1 Buchst. b DBA-Tschechoslowakei; § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG). Aus § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a UmwStG kann die Anwendung des Sechsten Teils des UmwStG nicht hergeleitet werden, da der einbringende Rechtsträger keine Gesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG ist (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG). Es kommt nicht darauf an, wer an der Erbengemeinschaft beteiligt ist, da die Erbengemeinschaft keine Personengesellschaft ist.

Soweit nach dem Recht eines anderen EU- oder EWR-Staates gegründete Gebilde 37 beteiligt sind, ist jeweils nach dem **maßgebenden ausländischen Recht** zu prüfen, ob die **Voraussetzungen des Art. 48 Abs. 2 EGV** oder des Art. 34 Abs. 2 EWR-Abkommen erfüllt sind. Diese Prüfung ist nicht nur dann erforderlich, wenn sich die Umstrukturierung nach ausländischem Recht vollzieht, sondern kann auch bei einer sich nach deutschem Recht vollziehenden Umstrukturierung erforderlich sein.

Beispiel:

Eine liechtensteinische Anstalt verfügt über eine in Deutschland belegene Betriebsstätte. Sie bringt die Betriebsstätte im Wege der Einzelrechtsnachfolge gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte in die französische SARL F ein.

Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG sind erfüllt, jedoch ist die deutsche Besteuerung hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der gewährten Anteile ausgeschlossen, da die Veräußerung nicht zu inländischen Einkünften führen würde (keine inländischen Einkünfte, da keine Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsführung im Inland vorliegen, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG), so dass aus diesem Grunde der Sechste Teil des UmwStG zunächst nicht zur Anwendung kommen würde (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG). Der Sechste Teil des UmwStG kommt jedoch zur Anwendung, wenn hinsichtlich der liechtensteinischen Anstalt die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG vorliegen (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG). Dies hängt davon ab, ob die liechtensteinische Anstalt die Voraussetzungen des Art. 34 Abs. 2 EWR-Abkommen erfüllt. Dies dürfte zu bejahen sein.¹⁾

Als **Beispiel** sei die **Interpretation** des Art. 48 EGV in **Frankreich** angeführt.²⁾

38

- 1) Vgl. Art. 534 des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts, abrufbar unter www.gesetze.li.
- 2) Vgl. dazu Mémento Pratique Francis Lefebvre „Union Européenne“ 2006/2007, Editions Francis Lefebvre, Paris 2005, Rz. 2674: «Personnalité morale. L'interprétation stricte conduit à n'accorder le droit d'établissement et la libre prestation de services qu'aux sociétés dotées de la personnalité morale.

Il s'agit en France des sociétés et groupements suivants :

- *sociétés commerciales (sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple ou par actions),*
- *groupements d'intérêt économique, groupements européens d'intérêt économique,*

(1.5) Sitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet

- 39 Den Sitz hat eine Gesellschaft an dem Ort, der durch **Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung** bestimmt ist (§ 11 AO).

Hierbei bezieht sich die Definition **nicht** auf **Personengesellschaften**, weil § 11 AO nur von dem Sitz von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen spricht.

Zum Sitz einer Personengesellschaft → Rz. 41.

Fortsetzung Fußnote 2 von Seite 13

- établissements publics industriels et commerciaux, sociétés d'économie mixte,
- sociétés coopératives,
- sociétés civiles,
- associations»

Übersetzung: «*Juristische Person. Die enge Auslegung ergibt, dass die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit nur den Gesellschaften gewährt werden, die juristische Personen sind.*

Es handelt sich in Frankreich um die folgenden Gesellschaften und Gemeinschaften:

- Handelsgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien),
- wirtschaftliche Interessenvereinigungen, Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigungen,
- öffentliche Industrie- und Handelsbetriebe, gemischtwirtschaftliche Gesellschaften
- Genossenschaften,
- sociétés civiles (nicht übersetbar, → Anhang 3 Frankreich Rz. F 38–F 43),
- Vereine»

Rz. 2676: «*But lucratif. L'article 48 du traité CE ne vise que les personnes morales qui poursuivent un but lucratif. Prise à la lettre, cette exigence ne permettrait l'exercice de ce droit qu'aux entreprises ayant pour but la recherche de bénéfices,*

Cette définition convient aux sociétés commerciales ou civiles qui, bien entendu, répondent à ce critère. A l'inverse, les établissements publics seraient exclus du fait qu'ils ne recherchent pas la réalisation de bénéfices. En fait, le terme „but lucratif“ vise à exclure les personnes morales dont l'activité n'est pas rémunérée. Ainsi le critère pertinent pour bénéficier de la liberté d'établissement est-il la participation de la personne morale à l'activité économique: se trouvent donc exclus les groupements ou associations charitables, culturels ou religieux.»

Übersetzung:

«*Erwerbszweck. Art. 48 des EGV bezieht sich nur auf juristische Personen, die einen Erwerbszweck verfolgen. Legt man den Wortlaut zu Grunde, würde dieses Erfordernis die Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit nur den Gesellschaften gestatten, die als Zweck die Realisierung von Gewinnen haben. Diese Definition würde auf Handelsgesellschaften und „sociétés civiles“ zutreffen, die diesen Kriterien selbstverständlich entsprechen. Dagegen wären öffentliche Einrichtungen durch den Umstand ausgeschlossen, dass sie nicht auf Gewinnerzielung gerichtet sind. Tatsächlich schließt der Ausdruck „Erwerbszweck“ aber nur juristische Personen aus, deren Tätigkeit nicht vergütet wird. Somit ist das zutreffende Kriterium, um die Niederlassungsfreiheit in Anspruch nehmen zu können, die Teilnahme der juristischen Person am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr: ausgeschlossen sind damit karitative, kulturelle und religiöse Verbände und Vereine.»*

(1.6) *Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet*

Die Geschäftsleitung wird an dem Ort ausgeübt, an dem sich der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** befindet (§ 10 AO). Dies ist der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebende Wille gebildet wird.¹⁾

Der steuerrechtliche Begriff „Ort der Geschäftsleitung“ stimmt mit dem zivilrechtlichen Begriff „**Verwaltungssitz**“ nicht überein; denn Verwaltungssitz ist der Ort, an dem die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung effektiv in laufende Geschäfte umgesetzt werden.²⁾

Vielfach erfüllt jedoch hinsichtlich einer Gesellschaft ein Ort sowohl die Voraussetzungen des Ortes der Geschäftsleitung als auch des Verwaltungssitzes, weil vielfach der für die Geschäftsleitung maßgebende Wille an demselben Ort gebildet wird, an dem die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung effektiv in laufende Geschäfte umgesetzt werden.

Zu den Besonderheiten bei Personengesellschaften → Rz. 41.

Unschädlich für die Anwendbarkeit des UmwStG ist es, wenn die Gesellschaft auf Grund eines DBA mit einem Drittstaat als außerhalb des Hoheitsgebiets der EU- bzw. EWR-Staaten als ansässig gilt. Diese Einschränkung besteht nämlich nur bezüglich einer übernehmenden natürlichen Person (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG und → Rz. 54).

(1.7) *Besonderheiten bei der Personengesellschaft*

Das Gesetz geht auch bei der Personengesellschaft davon aus, dass diese Sitz und Ort der Geschäftsleitung hat und somit von der Vorstellung, dass sich Sitz und Ort der Geschäftsleitung unterscheiden. Dies ist nur dadurch erklärbar, dass das UmwStG jedenfalls hinsichtlich des Sitzes von einer von der AO abweichenden Begriffsbestimmung ausgeht und es für möglich ansieht, dass eine Personengesellschaft einen Ort der Geschäftsleitung hat, der vom Satzungssitz abweicht.

Der **Sitz einer Personengesellschaft** ist für das deutsche Recht in § 107 HGB angesprochen. Nach der h. M. bestimmt sich jedoch der Sitz einer Personenhandelsgesellschaft – unabhängig von einer etwaigen Bestimmung im Gesellschaftsvertrag und auch unabhängig davon, ob eine dahingehende Eintragung im Handelsregister erfolgt ist – allein danach, an welchem Ort die **Verwaltung des Gesellschaftsunternehmens tatsächlich geführt** wird.³⁾

Daraus ergibt sich jedenfalls für **deutsche Personengesellschaften**, d. h. für Personengesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland haben, dass ein davon **abweichender Satzungssitz nicht** in Betracht kommt.

Inwieweit es bei **ausländischen Personengesellschaften** möglich ist, dass Satzungssitz und Ort der Geschäftsleitung differieren, muss anhand des jeweils maßgebenden Gesellschaftsrechts geprüft werden. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG liegen nicht vor, wenn sich der Satzungssitz einer Personengesellschaft in einem EU- bzw. EWR-Staat befindet und der Ort der Geschäftsleitung (was nach dem

1) BFH v. 23.1.1991, I R 22/99, BStBl II 1991, 554.

2) BGH v. 21.3.1986, V ZR 10/85, BGHZ 97, 269.

3) BGH v. 27.5.1957, II ZR 317/55, WPM 1957, 999.

Gesellschaftsrecht des Staates, in dem sich der Satzungssitz befindet, möglich ist, ohne dass sich die Gesellschaft auflöst¹⁾) in einem Drittstaat.

(1.8) *Abgrenzungsfragen wegen der geographischen Ausdehnung*

- 42 Abgrenzungsfragen wegen der geographischen Ausdehnung treten insbesondere in Bezug auf **Dänemark, Frankreich, die Niederlande, Spanien und das Vereinigte Königreich** auf. In → Anhang 1 Rz. 15 ist dazu im Einzelnen unter dem Gesichtspunkt Stellung genommen, ob die Fusionsrichtlinie auf ein Gebiet Anwendung findet. Für die Frage, ob eine Gesellschaft nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründet ist und ob sie Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU-Mitgliedstaates hat, gelten die Ausführungen entsprechend. Ist eine Gesellschaft in einem Gebiet gegründet worden bzw. befindet sich der Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einem Gebiet, auf das die Fusionsrichtlinie nicht Anwendung findet, ist die Beteiligung einer Gesellschaft nicht Grundlage für die Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG, wenn die Nichtanwendung der Fusionsrichtlinie darauf beruht, dass das jeweilige Gebiet als nicht zur EU gehörig betrachtet wird (jedoch → Rz. 43 bezüglich der Kanal-Inseln und der Isle of Man). Dabei ist beachten, dass an die Stelle des Art. 227 EGV der Art. 299 EGV getreten ist. Danach ist bspw. eine Gesellschaft, die Sitz und Ort der Geschäftsleitung auf Martinique hat, als Gesellschaft anzusehen, die Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU-Staates, nämlich Frankreich, hat.
- 43 Gesellschaften, die den Sitz und den Ort der Geschäftsleitung auf den **Kanal-Inseln** (Jersey, Guernsey, Aldernay und Sark) und der Isle of Man haben, haben Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU. Dies ergibt sich aus den Ausführungen unter → Anhang 1 Rz. 15 Stichwort „Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland“. Der Umstand, dass die Fusionsrichtlinie auf derartige Gesellschaften keine Anwendung findet, steht dem nicht entgegen, da die Regelung in § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG nicht darauf absteilt, ob auf die jeweiligen Rechtsträger die Fusionsrichtlinie Anwendung findet.²⁾

(1.9) *Kumulatives Vorliegen der Voraussetzungen erforderlich*

- 44 Die aufgeführten Voraussetzungen (→ Rz. 27) müssen kumulativ vorliegen.

Das UmwStG findet daher in folgenden Fällen (keine abschließende, sondern nur beispielhafte Aufzählung) **keine Anwendung**, wenn Ausgangsrechtsträger für einen Formwechsel, eine Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung

- eine Gesellschaft ist, die nach dem **Recht eines Drittstaates gegründet** ist, im Zeitpunkt der Umwandlung jedoch die übrigen Voraussetzungen erfüllt (dies wird allerdings nur möglich sein, wenn es nach dem Recht des Gründungsstaates und des EU-Mitgliedstaates, in dem die Gesellschaft ihren Sitz und den Ort der Geschäftsleitung hat, möglich ist, dass die Gesellschaft den Satzungssitz verlegt, ohne dass es zur Auflösung der Gesellschaft kommt);
- eine Gesellschaft ist, die ihren **Satzungssitz** in einem **Drittstaat** hat, den Ort der Geschäftsleitung jedoch in einem EU-Mitgliedstaat.

1) Zum deutschen Recht vgl. dagegen Bezzemberger in MünchHdB/GesR, Bd. 2, 2003, § 3 KG Rz. 130.

2) Vgl. das eine Gesellschaft nach dem Recht der Kanal-Insel Jersey betreffende Urteil des BGH v. 1.7.2002, II ZR 380/00, GmbHR 2002, 1021.

Dies ist bspw. bei Übereinstimmung des Ortes der Geschäftsleitung und des Verwaltungssitzes möglich, wenn der Drittstaat und der EU-Mitgliedstaat, in dem die Gesellschaft den Ort der Geschäftsleitung hat, die Gründungstheorie vertritt, da in diesem Fall die Verlegung des Verwaltungssitzes nicht zur Auflösung der Gesellschaft führt. Beispiel: eine US-amerikanische Corporation verlegt den Ort ihrer Geschäftsleitung und ihren Verwaltungssitz nach Portugal; sowohl in den USA als auch in Portugal wird die Gründungstheorie vertreten (→ Anhang 7 Rz. 9);

- eine Gesellschaft ist, die den Ort der Geschäftsleitung in einem **Drittstaat** hat, ihren **Satzungssitz** jedoch in einem EU-Mitgliedstaat. Dies ist beispielsweise bei Übereinstimmung des Ortes der Geschäftsleitung und des Verwaltungssitzes möglich, wenn der Drittstaat, in dem die Gesellschaft den Ort der Geschäftsleitung hat, die Gründungstheorie vertritt, da in diesem Fall die Verlegung des Verwaltungssitzes nicht zur Auflösung der Gesellschaft führt, unabhängig davon, ob der EU-Mitgliedstaat die Gründungstheorie oder die Sitztheorie vertritt.

Beispiel: Eine portugiesische Kapitalgesellschaft verlegt den Ort ihrer Geschäftsleitung und ihren Verwaltungssitz in die USA; sowohl in den USA als auch in Portugal wird die Gründungstheorie vertreten (→ Anhang 7 Rz. 9).

Letztlich erfüllt ein Ausgangsrechtsträger dann nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG, wenn eines der aufgeführten Merkmale in einem Drittstaat verwirklicht ist.

(1.10) Erfüllung der Voraussetzungen in verschiedenen Mitgliedstaaten

Die unter → Rz. 27 genannten Voraussetzungen **müssen nicht in einem EU- bzw. 45 EWR-Mitgliedstaat** erfüllt sein.

Der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG findet bspw. auch dann Anwendung, wenn sich der Satzungssitz und der Ort der Geschäftsleitung in verschiedenen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten befinden oder Gründungsstaat und Sitzstaat sich unterscheiden.¹⁾ Als Ausgangsrechtsträger kommt daher auch eine nach niederländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft in Betracht, die den Ort ihrer Geschäftsleitung in Deutschland hat.

Eine derartige Konstellation ist nach der Rspr. des EuGH auch dann möglich, wenn der Ort der Geschäftsleitung mit dem Verwaltungssitz übereinstimmt und somit Satzungssitz und Verwaltungssitz in verschiedenen Mitgliedstaaten liegen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob in dem jeweiligen Mitgliedstaat die Sitz- oder Gründungstheorie vertreten wird.²⁾

Diese Konstellation ist auch im Verhältnis zwischen EU- und EFTA-Mitgliedstaaten möglich.³⁾

1) Ebenso zu dem Fall, dass sich Gründungsstaat und Sitzstaat unterscheiden, Regierungsbegründung, auszugsweise abgedruckt in Band 1 dieses Kommentars, Fach Gesetzesbegründungen → Begr SEStEG, S. 87; der Wortlaut des Gesetzes ist nicht zweifelsfrei, weil er auf Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebietes eines dieser Staaten abstellt.

2) EuGH v. 5.11.2002, C-208/00 [Überseering], GmbHR 2002, 1137.

3) Vgl. zum Fall einer liechtensteinischen Kapitalgesellschaft, die den Verwaltungssitz in Deutschland hat, BGH v. 19.9.2005, II Z R 372/03, GmbHR 205, 1483.

Erfasst vom Zweiten bis Fünften Teil des UmwStG wird die Verschmelzung einer englischen „ltd.“, die Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland hat, auf eine andere englische „ltd.“, die die gleichen Voraussetzungen erfüllt.

(1.11) *SE und SCE*

- 46** Die SE und SCE gelten nach § 1 Abs. 2 Satz 2 UmwStG als eine nach den Rechtsvorschriften des Staates gegründete Gesellschaft, in dessen Hoheitsgebiet sich der Sitz der Gesellschaft befindet.

Die SE und SCE kommen daher **grundsätzlich als Rechtsträger in Betracht**, deren Beteiligung an einem Umwandlungsvorgang zur Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG führt. Stimmt nämlich – wie regelmäßig – der Ort der Geschäftsleitung mit dem Sitz der Hauptverwaltung überein, hat die SE bzw. SCE den Ort der Geschäftsleitung an dem Ort, an dem sich der Sitz der Gesellschaft befindet. Der Sitz der SE bzw. SCE muss nämlich in dem Mitgliedstaat liegen, in dem sich die Hauptverwaltung der SE bzw. SCE befindet (Art. 7 Satz 2 SE-VO bzw. Art. 6 Satz 2 SCE-VO). Die SE und SCE kommen auch dann als Rechtsträger in Betracht, deren Beteiligung an einem Umwandlungsvorgang zur Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG führt, wenn sich der Satzungssitz und der Sitz der Hauptverwaltung der SE bzw. SCE in einem Mitgliedstaat befinden und der Ort der Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat. Die SE und SCE kommen nicht als Rechtsträger in Betracht, deren Beteiligung an einem Umwandlungsvorgang zur Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG führt, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung in einem Drittstaat befindet.

(1.12) *Keine Voraussetzungen bezüglich der Anteilseigner*

- 47** Bezuglich der **Anteilseigner** des Ausgangsrechtsträgers stellt das Gesetz **keine Voraussetzungen** für die Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG auf.

Liegen die unter → Rz. 27 aufgeführten Voraussetzungen bezüglich des Ausgangsrechtsträgers vor, kommt der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG auch dann zur Anwendung, wenn an dem Ausgangsrechtsträger ein in einem Drittstaat Ansässiger beteiligt ist.¹⁾

Beispiel:

Eine spanische GmbH (Sociedad de Responsabilidad Limitada [= S. L]) wird in eine spanische OHG (Sociedad Colectiva [= S. Col.]) umgewandelt (→ Anhang 3 Spanien Rz. E 75–E 80.)

An der GmbH ist der in der Schweiz ansässige CH beteiligt.

Der Vorgang fällt unter den Zweiten bis Fünften Teil des UmwStG. Dem steht die Beteiligung des in dem Drittstaat Schweiz ansässigen CH nicht entgegen.

Allerdings ist die Anwendbarkeit des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG nur dann relevant, wenn der Vorgang einen Inlandsbezug aufweist, insbesondere dann, wenn zum Vermögen der GmbH eine Betriebsstätte in Deutschland gehört oder an der GmbH ein in Deutschland Ansässiger beteiligt ist.

(2) Zielrechtsträger

- 48** Hinsichtlich des Zielrechtsträgers stellt das Gesetz bezüglich der Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG auf Voraussetzungen ab, die von der Art des

1) Dötsch/Pung, DB 2006, 2704 Fn. 15.

Umwandlungsvorgangs sowie davon **abhängig** sind, ob die Übernehmerin eine **Gesellschaft** oder eine **natürliche** Person ist.

(2.1) *Formwechsel*

Für den Fall des Formwechsels stellt das Gesetz bezüglich des **Zielrechtsträgers 49 keine Voraussetzungen** auf.

Der Bezug auf die EU bzw. den EWR wird dadurch hergestellt, dass der umwandelnde Rechtsträger, d. h. der Ausgangsrechtsträger, die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen muss. Das Gesetz geht wohl davon aus, dass, wenn der Ausgangsrechtsträger die Voraussetzungen bezüglich des EU- bzw. EWR-Bezugs erfüllt, ein Drittstaat nicht involviert sein kann. Dies hängt wohl damit zusammen, dass es der Gesetzgeber als nicht denkbar ansah, dass eine EU- bzw. EWR-Kapitalgesellschaft formwechselnd in eine Personengesellschaft eines Drittstaates umgewandelt werden kann.¹⁾

(2.2) *Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung*

(2.2.1) Übernehmerin ist keine natürliche Person

Ist die Übernehmerin keine natürliche Person, muss die Übernehmerin die **50 Voraussetzungen** erfüllen, die der **Ausgangsrechtsträger** zu erfüllen hat.

Auf die Ausführungen unter → Rz. 27–47 wird verwiesen.

Im Falle der Neugründung setzt die Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG voraus, dass der neu gegründete Rechtsträger die unter → Rz. 27–47 erläuterten Voraussetzungen erfüllt.

Aus → Rz. 27–47 ergibt sich, dass das Gesetz bezüglich der Anteilseigner des übernehmenden Rechtsträgers keine Voraussetzungen aufstellt.

Beispiel:

Eine spanische GmbH (Sociedad de Responsabilidad Limitada [= S. L]) wird auf eine andere spanische GmbH verschmolzen (→ Anhang 3 Spanien Rz. E 91 ff.).

An der GmbH ist der in der Schweiz ansässige CH beteiligt.

Der Vorgang fällt unter den Zweiten bis Fünften (hier den Dritten) Teil des UmwStG. Dem steht die Beteiligung des in dem Drittstaat Schweiz ansässigen CH nicht entgegen.

Allerdings ist die Anwendbarkeit des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG nur dann relevant, wenn der Vorgang einen Inlandsbezug aufweist, insbesondere, wenn zum Vermögen der GmbH eine Betriebsstätte in Deutschland gehört oder an der GmbH ein in Deutschland Ansässiger beteiligt ist.

Unschädlich für die Anwendbarkeit des UmwStG ist es, wenn die Übernehmerin, die keine natürliche Person ist, auf Grund eines **DBA** mit einem **Drittstaat** als **außerhalb** des Hoheitsgebietes der EU- bzw. **EWR**-Staaten **ansässig** gilt. Die insoweit bestehenden Einschränkungen beziehen sich nämlich nur auf die natürliche Person, da die Einschränkungen im Zusammenhang mit dem Wohnsitz und dem gewöhnlichen Aufenthalt genannt werden und diese Merkmale nur von einer natürlichen Person erfüllt werden können.

1) Ob der grenzüberschreitende Formwechsel innerhalb der EU bzw. des EWR möglich ist, ist offen; bejahend Geyrhalter/Weber, DStR 2006, 146, 150 rechte Sp.

(2.2.2) Natürliche Person als Übernehmerin

- 51 Wird nach ausländischen Rechtsvorschriften eine **Körperschaft auf eine natürliche Person verschmolzen**, findet der Zweite bis Fünfte (hier der Zweite) Teil des UmwStG grundsätzlich nur Anwendung, wenn sich der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt der natürlichen Person innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU- oder EWR-Staates befindet.

(2.2.2.1) Wohnsitz

- 52 Einen **Wohnsitz** hat eine natürliche Person dort, wo sie eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO).

(2.2.2.2) Gewöhnlicher Aufenthalt

- 53 Den **gewöhnlichen Aufenthalt** hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 Satz 1 AO). Als Gebiet wird hierbei nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG das Hoheitsgebiet des einzelnen EU- bzw. EWR-Staates angesehen. Bei einer Person, die sich zwischen mehreren Staaten ständig bewegt, würde es daher nach dem Wortlaut nicht für die Anwendung des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG genügen, dass die Umstände darauf schließen lassen, dass sie im EU- bzw. EWR-Raum nicht nur vorübergehend verweilt, wenn dies bezüglich eines einzelnen EU- bzw. EWR-Staates nicht angenommen werden könnte. Der Sinn der Vorschrift ergibt jedoch, dass diese Person die Voraussetzungen für die Anwendung des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG erfüllt.

Als gewöhnlicher Aufenthalt ist stets von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt **von mehr als sechs Monaten** anzusehen, wobei kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben (§ 9 Satz 2 AO). § 9 Satz 2 AO stellt zwar auf den Aufenthalt im Geltungsbereich der AO ab. Obwohl § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG auf den gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU- bzw. EWR-Staates abstellt, ist jedoch § 9 Satz 2 AO bei der Anwendung auf § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG entsprechend dem Sinn der Vorschrift dahingehend zu verstehen, dass es auf den 6-monatigen Aufenthalt im EU- oder EWR-Raum ankommt.

§ 9 Satz 2 AO gilt nach **§ 9 Satz 3 AO** nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

Keinen gewöhnlichen Aufenthalt hat eine natürliche Person am Arbeitsort, wenn sie **täglich zum Wohnort** zurückkehrt.¹⁾

Bei einer sinnentsprechenden Anwendung dieser Rspr. auf § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG ergibt sich, dass eine natürliche Person dann nicht als Übernehmerin i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG in Betracht kommt, wenn sie zwar in der EU bzw. im EWR arbeitet, jedoch täglich zu ihrem Wohnort in einem Drittstaat zurückgekehrt. So findet bspw. der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG keine Anwendung, wenn die übernehmende natürliche Person in Österreich arbeitet, jedoch täglich zu ihrem Wohnsitz in der Schweiz zurückkehrt.

1) BFH v. 20.1.1989, I R 205/82, BStBl II 1990, 687.

(2.2.2.3) Nach DBA in Drittstaat ansässig

Selbst wenn die angeführten Voraussetzungen hinsichtlich des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthalts vorliegen, kommt der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG dann nicht zur Anwendung, wenn die natürliche Person auf Grund eines **DBA mit einem Drittstaat als außerhalb** des Hoheitsgebietes der EU- bzw. EWR-Staaten **ansässig** gilt.

Beispiel:

Die österreichische GmbH Ö verfügt über eine Betriebsstätte in Deutschland.

Sie wird auf ihren Alleingesellschafter A nach dem österreichischen UmwG¹) umgewandelt.

A hat einen Wohnsitz in Österreich und den USA und verfügt sowohl in Österreich als auch in den USA über eine ständige Wohnstätte; zu den USA hat A jedoch die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen.

Auf den Umwandlungsvorgang findet der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG keine Anwendung. A hat zwar seinen Wohnsitz in einem EU-Staat, er gilt jedoch nach einem DBA mit einem Drittstaat als in einem Drittstaat ansässig (vgl. Art. 4 des DBA Österreich/USA,²) wonach eine Person, die in beiden Staaten einen Wohnsitz und eine ständige Wohnstätte hat, als in dem Staat ansässig gilt, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen [Mittelpunkt der Lebensinteressen] hat).

Dies hat zur Folge, dass die stillen Reserven in der Betriebsstätte zu realisieren sind, weil § 3 UmwStG, der die Möglichkeit bietet, auf Antrag die Buchwerte anzusetzen, keine Anwendung findet. Die die Buchwertfortführung ebenfalls ermöglichte Vorschrift des § 12 KStG kommt nicht zum Zuge, weil sie den Übergang des Vermögens auf eine Körperschaft voraussetzt.

(2.2.2.4) Auf- bzw. Abspaltung

Soweit ausländische Rechtsvorschriften die **Auf- bzw. Abspaltung** einer Körperschaft auf eine natürliche Person vorsehen, kommt der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG schon deshalb nicht zum Zuge, weil kein mit einer Auf- oder Abspaltung i. S. d. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG vergleichbarer Vorgang vorliegt.

cc) Folgen, wenn die Voraussetzungen des EU- bzw. EWR-Bezugs nicht vorliegen

Liegen die Voraussetzungen des EU- bzw. EWR-Bezugs nicht vor, hängen die Folgen zum einen davon ab, welche **Art der Umwandlung** vorliegt und zum anderen davon, ob die **Übernehmerin** eine **Körperschaft** oder eine **natürliche Person** ist.

(1) Übernehmerin ist eine natürliche Person

Wird eine Körperschaft nach mit dem UmwG vergleichbaren ausländischen Vorschriften auf eine natürliche Person verschmolzen und liegen die Voraussetzungen des **EU- bzw. EWR-Bezugs** bei der **Überträgerin** und **der Übernehmerin nicht** vor, findet **weder** der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG noch § 12 KStG Anwendung.

Dies hat insbesondere zur Folge, dass die stillen Reserven in einer inländischen Betriebsstätte zu realisieren sind.

1) Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, österreichisches BGBl., Nr. 304/1996.

2) Österreichisches BGBl. III Nr. 6/1998.

(2) Übernehmerin ist eine Körperschaft

(2.1) Vergleichbarkeit mit Verschmelzung gem. § 2 UmwG

- 58** Ist der sich nach ausländischem Recht vollziehende Vorgang mit einer Verschmelzung i. S. d. § 2 UmwG vergleichbar und liegen die Voraussetzungen des EU- bzw. EWR-Bezugs bei der Überträgerin und der Übernehmerin nicht vor, ist der Vorgang **nach § 12 Abs. 2 KStG** unter den dort aufgestellten Voraussetzungen **zwingend erfolgsneutral**, wenn die Verschmelzung auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates erfolgt (davon wird jedenfalls der Fall erfasst, dass bei der Überträgerin Gründungsstaat, Satzungssitz, Ort der Geschäftsleitung und Verwaltungssitz übereinstimmen; die Herausverschmelzung auf einen in einem Drittstaat ansässigen Rechtsträger soll jedoch nach der Verwaltungsauffassung von § 12 Abs. 1 KStG erfasst sein¹⁾).

Dies hat insbesondere zur Folge, dass die stillen Reserven in einer inländischen Betriebsstätte der Überträgerin nicht realisiert werden müssen, aber auch nicht realisiert werden können (allerdings ist hierbei notwendig, sich über den missverständlichen Wortlaut des § 12 Abs. 2 KStG hinwegzusetzen).²⁾

Außerdem hat dies zur Folge, dass der Vorgang bei den Anteilseignern gem. § 13 UmwStG erfolgsneutral gestaltet werden kann (§ 12 Abs. 2 Satz 2 KStG).³⁾

...

1) So Dötsch/Pung, DB 2006, 2648, 2649 linke Sp.

2) Die Worte „abweichend von Abs. 1“ in § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG ergeben, wenn man den Wortlaut zu Grunde legt, Folgendes:

Wird bei einer Körperschaft das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes nicht beschränkt, gilt dies gem. § 12 Abs. 1 KStG nicht als Veräußerung des Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert. Abweichend davon gilt dies auch nicht, wenn in den Fällen des Vermögensüberganges als Ganzes durch einen Vorgang, der einer Verschmelzung vergleichbar ist, das Recht der Besteuerung der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung eines übertragenen Wirtschaftsgutes nicht beschränkt wird.

Nimmt man die Aussage wörtlich, ist sie sinnwidrig. Wenn § 12 Abs. 1 KStG sagt, dass es zu keiner Besteuerung kommt, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes nicht beschränkt ist, muss in § 12 Abs. 2 KStG diese Aussage nicht für den speziellen Fall einer Verschmelzung wiederholt werden. Die Verwirrung entsteht dadurch, dass von einer Abweichung ausgegangen wird, obwohl insoweit in § 12 Abs. 2 KStG dasselbe gesagt sein soll wie in § 12 Abs. 1 KStG. Die Widersprüchlichkeit der Regelung erklärt sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift. In § 12 Abs. 1 KStG i. d. F. vor In-Kraft-Treten des SEStEG war der Fall der Verlegung der Geschäftsleitung und des Sitzes oder eines von beiden ins Ausland angesprochen und für diesen Fall grundsätzlich die Realisierung der stillen Reserven vorgeschrieben. Unter diesem Ausgangspunkt machte es Sinn, in § 12 Abs. 2 KStG Voraussetzungen dafür aufzustellen, unter denen abweichend von der Regelung in § 12 Abs. 1 KStG die Buchwerte fortgeführt werden können.

3) Nach dem Bericht des Finanzausschusses (BT-Drucks. 16/3369 (zu Art. 3 Nr. 7)) ist es allerdings für die Erfolgsneutralität bei den Anteilseignern nicht erforderlich, dass die Verschmelzung zwischen Körperschaften desselben ausländischen Staates stattfindet.

Kommentierung des § 20 UmwStG i. d. F. des SEStEG

§ 20

Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze.

(2) Die übernehmende Gesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a des Einkommensteuergesetzes.² Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit

1. sichergestellt ist, dass es später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
2. die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,
3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.

³Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. ⁴Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen.

(3) Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. ²Ist das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung ausgeschlossen und wird dieses auch nicht durch die Einbringung begründet, gilt für den Einbringenden insoweit der gemeine Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung als Anschaffungskosten der Anteile. ³Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewahrt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen. ⁴Umfasst das eingebrachte Betriebsvermögen auch einbringungsgeborene Anteile im Sinne von § 21 Abs. 1 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133, 2003 I S. 738), geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660), gelten die erhaltenen Anteile insoweit auch als einbringungsgeboren im Sinne von § 21 Abs. 1 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133, 2003 I S. 738), geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660).

UmwStG § 20

(4) ¹Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn ist § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist, es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt und die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt. ²In diesen Fällen ist § 34 Abs. 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 in Verbindung mit § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes teilweise steuerbefreit ist.

(5) ¹Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft sind auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags (Absatz 6) auf die Übernehmerin übergegangen wäre. ²Dies gilt hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags nicht für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgen. ³Die Anschaffungskosten der Anteile (Absatz 3) sind um den Buchwert der Entnahmen zu vermindern und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen.

(6) ¹Als steuerlicher Übertragungsstichtag (Einbringungszeitpunkt) darf in den Fällen der Sacheinlage durch Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes aufgestellt ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen. ²Entsprechendes gilt, wenn Vermögen im Wege der Sacheinlage durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung nach § 123 des Umwandlungsgesetzes auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. ³In anderen Fällen der Sacheinlage darf die Einbringung auf einen Tag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegt und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte Betriebsvermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. ⁴§ 2 Abs. 3 gilt entsprechend.

(7) § 3 Abs. 3 ist entsprechend anzuwenden.

(8) Ist eine gebietsfremde einbringende oder erworbene Gesellschaft im Sinne von Artikel 3 der Richtlinie 90/434/EWG als steuerlich transparent anzusehen, ist auf Grund Artikel 10a der Richtlinie 90/434/EWG die ausländische Steuer, die nach den Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union erhoben worden wäre, wenn die einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte zuzurechnenden eingebrachten Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert veräußert worden wären, auf die auf den Einbringungsgewinn entfallende Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer unter entsprechender Anwendung von § 26 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes und von den §§ 34c und 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes anzurechnen.

Inhalt

Rz.

A. Gegenstand der Einbringung	R 1–R 6
I. Betrieb	R 2
II. Teilbetrieb	R 3–R 5

	Rz.
III. Mitunternehmeranteil	R 6
B. Übernehmende Gesellschaft	R 7–R 29
I. Rein inländische Rechtsträger	R 8–R 11
...	
II. Rechtsträger mit Auslandsbezug	R 12–R 24
...	
III. Bestehende oder gegründete Gesellschaften	R 25
IV. Unbeschränkte Steuerpflicht	R 26
V. Einbringung in von der KSt freigestellte Kapitalgesellschaft	R 27
VI. Mehrere übernehmende Gesellschaften	R 28
VII. Beteiligung am Einbringenden	R 29
C. Einbringender	R 30–R 77
I. Natürliche Person	R 30
II. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gem. § 1 KStG	R 31–R 44
...	
III. Mitunternehmerschaft	R 45–R 73
...	
IV. Mehrere Einbringende	R 74–R 76
V. Erbgemeinschaft	R 77
D. Sacheinlage – eingebrachtes Betriebsvermögen	R 78–R 81
E. Art der Einbringung	R 82–R 133
I. Einzelübertragung	R 82–R 85
II. Gesamtrechtsnachfolge	R 86–R 120
...	
III. Formwechsel	R 121
IV. Fälle, in denen keine Einbringung vorliegt	R 122–R 125
...	
V. „Herausverschmelzung“ auf ausländische Kapitalgesellschaft	R 126
VI. „Hineinverschmelzung“ auf inländische Kapitalgesellschaft	R 127
VII. Gründung einer SE und einer SCE	R 128–R 133
...	
F. Gewährung neuer Anteile	R 134–R 235
I. Begriff – neue Anteile	R 134–R 139
...	
II. Sachübernahme, verschleierte Sachgründung, Einbringung gem. § 31 AktG und Mantelverwendung	R 140–R 149
...	
III. Gewährung alter Anteile	R 150
IV. Bloße unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern	R 151
V. Neben den neuen Anteilen gewährte Gegenleistungen	R 152–R 162
...	
VI. Zuführung zu Rücklagen	R 163–R 170
VII. Steuerlicher aktiver Ausgleichsposten	R 171–R 177
...	
VIII. Herabsetzung der Buchwerte	R 178

UmwStG § 20

	Rz.
IX. Schicksal der gewährten Anteile	R 179–R 208
...	
X. Keine Gewährung neuer Anteile	R 209–R 232
...	
XI. Anteilsgewährung bei negativem Wert der Sacheinlage	R 233–R 235
...	
G. Zeitpunkt der Sacheinlage	R 236–R 398
I. Bestimmung des Zeitpunkts	R 236–R 254
...	
II. Bedeutung des Zeitpunkts der Sacheinlage	R 255–R 274
...	
III. Antrag auf Zugrundelegung des Stichtags der handelsrechtlichen Schlussbilanz bzw. eines vor dem Einbringungsvertrag bzw. der Einbringung liegenden Stichtags	R 275–R 398
...	
H. Ansatz der Sacheinlage	R 399–R 707
I. Bedeutung des Ansatzes der Sacheinlage	R 400–R 404
...	
II. Wahlrecht hinsichtlich des Ansatzes	R 405–R 462
...	
III. Ansatz zum Buchwert	R 463–R 534
...	
IV. Gesetzlich vorgeschriebene Ansätze über dem Buchwert der Sach- einlage	R 535–R 611
...	
V. Ansatz von Zwischenwerten	R 612–R 639
...	
VI. Ansatz zum gemeinen Wert	R 640–R 681
...	
VII. Gemeiner Wert als Höchstwert	R 682–R 689
...	
VIII. Ansatz bei Übertragung des Betriebsvermögens einer Mitunternehmer- schaft	R 690–R 699
...	
IX. Bilanzberichtigung bei der übernehmenden Gesellschaft hinsichtlich der Sacheinlage	R 700–R 707
...	
I. Kosten der Einbringung für die übernehmende Gesellschaft	R 708–R 724
I. Von der übernehmenden Gesellschaft zu tragende Kosten	R 708–R 717
...	
II. Behandlung der Kosten bei der übernehmenden Gesellschaft	R 718–R 720
III. Grunderwerbsteuer und ausländische Börsenumsatzsteuer	R 721–R 723
IV. Notar- und Eintragungskosten	R 724
...	

F. Gewährung neuer Anteile

...

IX. Schicksal der gewährten Anteile

...

6. Übergang stiller Reserven auf andere Anteile

a) Übergang stiller Reserven auf Anteile des Einbringenden

Besonderheiten ergeben sich im Falle der **Einbringung unter dem gemeinen Wert**, R 189 wenn die Einbringung in eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft erfolgt, an der der **Einbringende bereits** mit nicht unter § 22 Abs. 1 UmwStG fallenden Anteilen **beteiligt ist** bzw. wenn **gleichzeitig** mit einer Einbringung zum Buchwert oder einem Zwischenwert eine **Bareinlage** oder eine Sacheinlage eingebracht wird, die zum gemeinen Wert angesetzt wird. Findet dabei eine Verlagerung stiller Reserven auf Anteile statt, die nicht von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst sind, entstehen insoweit Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

Der Nominalbetrag der Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG wird dabei in der Weise ermittelt, dass dem Nominalbetrag der dem Anteilseigner insgesamt zustehenden Anteile das Verhältnis des Wertes der Sacheinlage zum Gesamtwert der Anteile gegenübergestellt wird.¹⁾

Beispiel:

A ist an einer GmbH mit einem Stammanteil von 10 000 € beteiligt (Stammkapital der GmbH 100 000 €). Die GmbH hat einen Wert von 100 000 €. Die Anschaffungskosten des A für den Anteil des A betragen 10 000 €.

Das Kapital der GmbH wird im Jahre 01 um 100 000 € erhöht; A übernimmt 10 000 €. Er bringt hierfür ein Einzelunternehmen ein (Buchwert 45 000 €, gemeiner Wert 80 000 €); die übrigen Gesellschafter zahlen 720 000 € ein.

Einbringungszeitpunkt ist der 30.6.01

Am 1.10.03 wandert A nach Marokko aus. Der gemeinsame Wert sämtlicher Anteile an der GmbH beträgt zu diesem Zeitpunkt 1 000 000 €.

Nach § 22 Abs. 7 UmwStG wird auch der Anteil, der A bereits vor der Einbringung zustand, zum Teil zu einem Anteil i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

Infolge der Auswanderung kommt es zu einem Einbringungsgewinn I, da durch sie nachträglich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG entfallen (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG); denn die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile steht nach der Auswanderung Marokko zu (Art. 13 Abs. 3 DBA Marokko; § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb UmwStG kommt nicht zum Zuge, da Marokko weder zur EU noch zum EWR gehört).

Daneben entsteht ein Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG.

Der Übergang der stillen Reserven wirkt sich in dem Beispieldfall – anders als nach der Rechtslage vor In-Kraft-Treten des SEStEG – deshalb nicht aus, weil der neben dem Ein-

1) So zu dem vergleichbaren Fall der einbringungsgeborenen Anteile BFH v. 8.4.1992, I R 160/90, BStBl II 1992, 763; dem folgend Koordinierter Erlass/FinMin Niedersachsen v. 19.8.1992, S 1978 – 1 – 31 2, GmbHR 1992, 775 = BMF v. 22.1.1993, IV B 2 – S 1909 – 4/93, GmbHR 1993, 251; kritisch Glade, NWB Fach 18, 3211, 3213 ff. (Nr. 43 vom 19.10.1992).

UmwStG § 20 R 189, R 190

bringungsgewinn I entstehende Gewinn gem. § 6 AStG sowohl hinsichtlich der Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG als auch hinsichtlich der „normalen“ Anteile anfällt.

Im Einzelnen ergibt sich Folgendes:

Jahr 01:

Wert des Stammanteils des A vor der Kapitalerhöhung	10 000 €
Nominalbetrag der Anteile des A, soweit Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG	
$\frac{20\,000 \text{ €} \times 80\,000 \text{ €}}{90\,000 \text{ €}} =$	17 778 €

(Wert der Anteile des A)

Nominalbetrag der Anteile, die keine Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG sind (20 000 € ./. 17 778 €)	2 222 €
---	---------

Jahr 03:

Einbringungsgewinn I (im Jahre 01 zu erfassen)

gemeiner Wert der Sacheinlage im Einbringungszeitpunkt	80 000 €
Buchwert der Sacheinlage	./. 45 000 €
Einbringungsgewinn I vorläufig	35 000 €
Verminderung um ⅓ (da seit dem Einbringungszeitpunkt bis zur Auswanderung zwei Zeitjahre abgelaufen sind)	./. 10 000 €
Einbringungsgewinn I	<u>25 000 €</u>

Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG

Gemeiner Wert der Anteile des A im Zeitpunkt der Auswanderung	100 000 €
Anschaffungskosten ursprünglich	./. 10 000 €
Erhöhung der Anschaffungskosten durch die Einbringung (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)	./. 45 000 €
Erhöhung der Anschaffungskosten um den Einbringungsgewinn I (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 i. V. m. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG)	./. 25 000 €
Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG	20 000 €

Kontrollrechnung

Einbringungsgewinn I	25 000 €
Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG	20 000 €
Summe	<u>45 000 €</u>
Dies entspricht den realisierten stillen Reserven:	
gemeiner Wert der Anteile zum Zeitpunkt der Auswanderung	100 000 €
Anschaffungskosten der Anteile vor Einbringung	./. 10 000 €
Buchwert der Sacheinlage	./. 45 000 €
realisierte stillen Reserven	<u>45 000 €</u>

b) *Unentgeltlicher Übergang stiller Reserven auf Anteile eines Dritten*

R 190 Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG entstehen auch, wenn bei bereits bestehenden, nicht unter § 22 Abs. 1 UmwStG fallenden Anteilen anlässlich einer Einbringung zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Ansatz stille Reserven unentgeltlich auf einen Dritten übergehen.¹⁾

Der Nominalbetrag der dem Dritten zustehenden Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG wird dabei in der Weise ermittelt, dass dem Nominalbetrag der dem Dritten insgesamt zustehenden Anteile das Verhältnis des auf ihn übergegangenen Bezugsrechts zum Gesamtwert der Anteile gegenübergestellt wird.

1) BFH v. 8.4.1992, I R 160/90, BStBl II 1992, 763; kritisch hierzu Glade, NWB Fach 18, 3211, 3212 ff. (Nr. 42 vom 19.10.1992).

Beispiel:

A ist an einer GmbH mit einem Stammanteil von 10 000 € beteiligt (Stammkapital der GmbH 100 000 €). Die GmbH hat einen Wert von insgesamt 100 000 €.

Die Anschaffungskosten des A für den Anteil betragen 10 000 €.

Das Kapital der GmbH wird im Jahr 01 um 100 000 € erhöht, wovon A und seine Ehefrau E jeweils 5 000 € übernehmen. A bringt ein Einzelunternehmen ein (Buchwert 45 000 €, gemeiner Wert 75 000 €), die Ehefrau E zahlte 5 000 €, die übrigen Gesellschafter zahlen 720 000 € ein.

Einbringungszeitpunkt ist der 30.6.01.

Am 1.10.03 wandern sowohl A als auch seine Ehefrau E nach Marokko aus. Der gemeinsame Wert sämtlicher Anteile an der GmbH beträgt zum Zeitpunkt der Auswanderung 1 000 000 €.

Nach § 22 Abs. 7 UmwStG wird auch der Anteil, der A bereits vor der Einbringung zustand, zum Teil zu einem Anteil i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

Nach § 22 Abs. 7 UmwStG ist auch der der Ehefrau E gewährte Anteil zum Teil ein Anteil i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

Infolge der Auswanderung kommt es zu einem Einbringungsgewinn I, da durch sie nachträglich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG entfallen (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG); denn die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile steht nach der Auswanderung Marokko zu (Art. 13 Abs. 3 DBA Marokko; § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst a Doppelbuchst. bb UmwStG kommt nicht zum Zuge, da Marokko weder zur EU noch zum EWRS gehört).

Der Einbringungsgewinn I entsteht auch hinsichtlich des von der Ehefrau gehaltenen Anteils. Daneben entsteht ein Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG.

Der Übergang der stillen Reserven wirkt sich in dem Beispielsfall – anders als nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des SESTEG – deshalb nicht aus, weil der neben dem Eingrungsgewinn I entstehende Gewinn gem. § 6 AStG sowohl hinsichtlich der Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG als auch hinsichtlich der „normalen“ Anteile anfällt.

Im Einzelnen ergibt sich Folgendes:

Jahr 01:

Wert der Beteiligung des A nach Einbringung

$$\frac{900\,000 \text{ €} \times 15\,000 \text{ €}}{200\,000 \text{ €}} = 67\,500 \text{ €}$$

Eingebrachte Sacheinlage (gemeiner Wert)

./. 75 000 €

Ursprüngliche Beteiligung des A (gemeiner Wert)

./. 10 000 €

Ursprüngliche Wertabgabe

Nominalbetrag der Anteile des A, soweit Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG

$$\frac{15\,000 \text{ €} \times (75\,000 \text{ €} - 17\,500 \text{ €})}{67\,500 \text{ €}} = 12\,778 \text{ €}$$

Nominalbetrag der Anteile des A. soweit nicht Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1

2.222 €

Nominalbetrag der Anteile des UmwStG (15.000 € / 12.778 €)

Anschaffungskosten der Anteile des A. soweit Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1

$$\frac{45\,000 \text{ €} \times (75\,000 \text{ €} - 17\,500 \text{ €})}{75\,000 \text{ €}} = 34\,500 \text{ €}$$

Nominalbetrag der Anteile der Ehefrau E, soweit Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1
U. G. C.

$$5000 \text{ €} \times 17\,500 \text{ € (Wert des Bezugsrechts)} = 3\,889 \text{ €}$$

22.500 € (auf Ehefrau entfallender Wert)

Nominalbetrag der Anteile der Ehefrau E, soweit nicht Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG (5.000 € / 2.899 €)

Abs. 1 UmwStG (5 000 € / . 3 889 €)
Anschaffungskosten der Anteile der Ehefrau E, soweit Anteile i. S. d. § 22
Abs. 1 UmwStG

$$\frac{45\,000 \text{ €} \times 17\,500 \text{ €}}{75\,000 \text{ €}} = 10\,500 \text{ €}$$

Jahr 02:

Bei einem gemeinen Wert der A zustehenden Anteile i. H. v. 75 000 € und der der Ehefrau E zustehenden Anteile i. H. v. 25 000 € ergibt sich Folgendes:

A	E
---	---

Einbringungsgewinn I

(im Jahre 01 bei A zu erfassen; dies gilt auch hinsichtlich des von der Ehefrau E gehaltenen Anteils i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG (§ 22 Abs. 6 UmwStG) gemeiner Wert des Sachenlage im Einbringungszeitpunkt (der gemeinsame Wert ist in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die Nennbeträge der von A und E gehaltenen Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG stehen):

$$\frac{75\,000 \text{ €} \times 12\,778 \text{ €}}{16\,667 \text{ €}} = 57\,500 \text{ €}$$

$$\frac{75\,000 \text{ €} \times 3\,889 \text{ €}}{16\,667 \text{ €}} = 17\,500 \text{ €}$$

Buchwert der Sachenlage

(der Buchwert ist in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die Nennbeträge der von A und E gehaltenen Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG stehen):

$$\frac{45\,000 \text{ €} \times 12\,778 \text{ €}}{16\,667 \text{ €}} = \underline{\underline{./. 34\,500}}$$

$$\frac{45\,000 \text{ €} \times 3\,889 \text{ €}}{16\,667 \text{ €}} = \underline{\underline{./. 10\,500 \text{ €}}}$$

Einbringungsgewinn I (von A zu versteuern) vorläufig
Verminderung um $\frac{1}{2}$ (da seit dem Einbringungs-
zeitraum zwei Zeitjahre abgelaufen sind)

Einbringungsgewinn I (von A zu versteuern)

Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG

Gemeiner Wert der Anteile im Zeitpunkt der Auswan-
derung

Anschaffungskosten des A ursprünglich

Erhöhung der Anschaffungskosten durch die Ein-
bringung (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)

Anschaffungskosten der Ehefrau E

Erhöhung der Anschaffungskosten um den Ein-
bringungsgewinn I

Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG

Kontrollrechnung

Einbringungsgewinn I

Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG

Summe

Dies entspricht den realisierten stillen Reserven:

gemeiner Wert der Anteile zum Zeitpunkt der Auswan-
derung

Anschaffungskosten der Anteile vor Einbringung

Buchwert der Sachenlage

Anschaffungskosten der Ehefrau E

Realisierte stillen Reserven

Wäre die Ehefrau E nur mit 0,5 v. H. beteiligt, wäre sie zum Teil nicht i. S. d. § 17 EStG beteiligt,
und zwar insoweit, als ihr Anteil auf ihre Einzahlung zurückzuführen ist. Insoweit würde bei ihr
kein Veräußerungsgewinn gem. § 6 AStG entstehen.

Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG entstehen auch, wenn anlässlich einer Einbringung zur Neugründung zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Ansatz stille Reserven unentgeltlich auf einen Dritten übergehen.¹⁾

Beispiel 1:

Die Eheleute A gründen eine GmbH. Der Ehemann übernimmt 75 v. H. des Stammkapitals von insgesamt 100 000 €, die Ehefrau 25 v. H. Der Ehemann erbringt seine Stammeinlage i. H. v. 75 000 € durch Einbringung eines Einzelunternehmens, das einen Buchwert von 175 000 € hat. Das Einzelunternehmen hat stille Reserven i. H. v. 1,8 Mio. €. Die Ehefrau leistet ihre Stammeinlage durch Barzahlung i. H. v. 25 000 €. Einbringungszeitpunkt ist der 30.6.01.²⁾

Am 1.10.03 verkauft die Ehefrau ihre Beteiligung an der GmbH für 800 000 € an einen fremden Dritten.

Die Veräußerung des Anteils durch die Ehefrau führt zu einem von A zu versteuernden Einbringungsgewinn I (§ 22 Abs. 6 UmwStG), der gleichzeitig die Anschaffungskosten des Anteils der Ehefrau erhöht (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG).

Einbringungsgewinn I

Auf die Ehefrau entfallender Wert der Sacheinlage

$$\frac{2\,000\,000 \text{ €} \times 25\,000 \text{ €}}{100\,000 \text{ €}} = 500\,000 \text{ €}$$

Auf die Ehefrau entfallender Buchwert der Sacheinlage

$$\frac{175\,000 \text{ €} \times 500\,000 \text{ €}}{2\,000\,000 \text{ €}} = \underline{\underline{. / . 43\,750 \text{ €}}}$$

Einbringungsgewinn I vorläufig

456 250 €

Minderung um $\frac{2}{7}$, entsprechend der Zahl der abgelaufenen Zeitjahre $\frac{2}{7}$ aus

$$456\,250 \text{ €} \quad \underline{\underline{. / . 130\,357 \text{ €}}}$$

Einbringungsgewinn I (von A im Jahre 01 zu versteuern)

325 893 €

Veräußerungsgewinn der Ehefrau gem. § 17 EStG

Veräußerungserlös	800 000 €
Anschaffungskosten in Form der Einlage der Ehefrau	<u>. / . 25 000 €</u>
Anschaffungskosten in Form des auf die Ehefrau entfallenden Buchwerts der Sacheinlage	<u>. / . 43 750 €</u>
Anschaffungskosten in Form des Einbringungsgewinns I	<u>. / . 325 893 €</u>
Veräußerungsgewinn der Ehefrau gem. § 17 EStG	405 357 €

Beispiel 2:

Wie obiges Beispiel, jedoch veräußert die Ehefrau einen Anteil im Nominalbetrag von 4 000 € für 128 000 €.

Die Ehefrau erklärt, dass sie in erster Linie den Teil ihres Anteils als veräußert ansieht, der kein Anteil i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG ist (zu einem ähnlichen Problem bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile vgl. § 21 UmwStG a. F. Rz. 176 [Anhang 15]).

Veräußerungsgewinn, soweit auf den Teil des Anteils entfallend, der nicht von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst ist:

Nominalbetrag des Anteils, soweit nicht von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst

- 1) So zu einbringungsgeborenen Anteilen BFH v. 8.4.1992, I R 164/90, BFH/NV 1992, 778; Probst, BB 1992, 1395, 1397 erläutert eine derartige Fallgestaltung auf der Grundlage der Rechtsprechung; dagegen Patt, DStR 1993, 1389.
- 2) Nach dem BFH-Urteil v. 8.4.1982, I R 164/90, BFH/NV 1992, 778 (gegen das Urteil Patt, DStR 1993, 1389) ist davon auszugehen, dass die stillen Reserven unentgeltlich auf die Anteile der Ehefrau übergehen.

$$\frac{25\,000 \text{ € (Nominalbetrag Anteil Ehefrau)} \times 25\,000 \text{ € (Einlage Ehefrau)}}{500\,000 \text{ € (Wert der Beteiligung Ehefrau)}} = 1\,250 \text{ €}$$

Veräußerungserlös, soweit auf den Teil des veräußerten Anteils entfallend, der nicht von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst wird:

$$\frac{128\,000 \text{ €} \times 1\,250 \text{ €}}{4\,000 \text{ €}} = 40\,000 \text{ €}$$

Einzahlung der Ehefrau $\underline{\underline{./. 25\,000 \text{ €}}}$

Veräußerungsgewinn gem. § 17 EStG, soweit auf nicht von § 22 Abs. 1 UmwStG erfassten Teil des Anteils entfallend $\underline{\underline{15\,000 \text{ €}}}$

Veräußerungsgewinn, soweit auf den Teil des Anteils entfallend, der von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst ist:

Einbringungsgewinn I

Auf die Ehefrau entfallender Wert der Sacheinlage

$$\frac{2\,000\,000 \text{ €} \times 25\,000 \text{ €}}{100\,000 \text{ €}} = 500\,000 \text{ €}$$

davon auf den Teil des veräußerten Anteils entfallend, der von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst wird

$$\frac{500\,000 \text{ €} \times 2\,750 \text{ €}}{25\,000 \text{ €}} = 55\,000 \text{ €}$$

Auf die Ehefrau entfallender Buchwert der Sacheinlage

$$\frac{175\,000 \text{ €} \times 500\,000 \text{ €}}{2\,000\,000 \text{ €}} = \underline{\underline{./. 43\,750 \text{ €}}}$$

davon auf den Teil des veräußerten Anteils entfallend, der von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst wird

$$\frac{43\,750 \text{ €} \times 2\,750 \text{ €}}{25\,000 \text{ €}} = 4\,812 \text{ €}$$

Auf den von § 22 Abs. 1 UmwStG erfassten Teil des veräußerten Anteils entfallender gemeiner Wert im Zeitpunkt der Einbringung $\underline{\underline{55\,000 \text{ €}}}$

Auf den von § 22 Abs. 1 UmwStG erfassten Teil des veräußerten Anteils entfallender Buchwert der Sacheinlage $\underline{\underline{./. 4\,812 \text{ €}}}$

Einbringungsgewinn I vorläufig $\underline{\underline{50\,188 \text{ €}}}$

Minderung um $\frac{2}{7}$, entsprechend der Zahl der abgelaufenen Zeitjahre $\frac{2}{7}$ aus $50\,188 \text{ €}$ $\underline{\underline{./. 14\,339 \text{ €}}}$

Einbringungsgewinn I (von A im Jahre 01 zu versteuern) $\underline{\underline{35\,849 \text{ €}}}$

Veräußerungsgewinn der Ehefrau gem. § 17 EStG

Veräußerungserlös, soweit auf den Teil des veräußerten Anteils entfallend, der von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst wird

$$\frac{128\,000 \text{ €} \times 2\,750 \text{ €}}{4\,000 \text{ €}} = 88\,000 \text{ €}$$

Übertrag (Einbringungsgewinn I s. o.) $\underline{\underline{35\,849 \text{ €}}}$

Anschaffungskosten in Form des auf die Ehefrau entfallenden Buchwerts der Sacheinlage, soweit auf den Teil des veräußerten Anteils entfallend, der von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst wird

$$\frac{175\,000 \text{ €} \times 2\,750 \text{ €}}{100\,000 \text{ €}} = \underline{\underline{./. 4\,812 \text{ €}}}$$

Anschaffungskosten in Form des Einbringungsgewinns II $\underline{\underline{./. 35\,849 \text{ €}}}$

Veräußerungsgewinn der Ehefrau gem. § 17 EStG, soweit auf den Teil des Anteils entfallend, der von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst ist $\underline{\underline{47\,339 \text{ €}}}$

Zusammenfassung

Veräußerungsgewinn der Ehefrau, soweit auf den Teil des Anteils entfallend, der nicht von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst ist	15 000 €
Einbringungsgewinn I (von A im Jahre 01 zu versteuern)	35 849 €
Veräußerungsgewinn der Ehefrau gem. § 17 EStG, soweit auf den Teil des Anteils entfallend, der von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst ist	47 339 €
Summe	98 188 €

Kontrolle

Veräußerungserlös	128 000 €
Einzahlung Ehefrau	./. 25 000 €
Buchwert der Sacheinlage, soweit auf den Teil des von der Ehefrau veräußerten Anteils entfallend, der von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst ist	./. 4 812 €
Veräußerungsgewinn	98 188 €

Zu einer **Gewinnrealisierung** anlässlich der Einbringung kommt es, wenn hinsichtlich des begünstigten Dritten die **Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG nicht vorliegen**. R 192

Beispiel:

Wie Beispiel 1 unter → Rz. R 191, jedoch tritt an die Stelle der Ehefrau des A der in den USA lebende Sohn des A.

Die auf den Sohn entfallenden stillen Reserven der Sacheinlage sind aufzulösen und vom Vater (§ 21 UmwStG a.F. Rz. 234 [Anhang 15]) zu versteuern. Die Besteuerung hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der dem Sohne gewährten Anteile ist nicht sichergestellt, da die Besteuerung den USA zusteht (Art. 13 Abs. 5 DBA-USA; § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG). Der Sohn erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb UmwStG.

c) Gewährung anderer Wirtschaftsgüter

Besonderheiten ergeben sich, wenn bei der **Einbringung andere Wirtschaftsgüter** R 193 gewährt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Anschaffungskosten um den Wert der anderen Wirtschaftsgüter zu mindern sind.

Beispiel:

Die Eheleute A gründen eine GmbH. Der Ehemann übernimmt 75 v. H. des Stammkapitals von insgesamt 100 000 €, die Ehefrau 25 v. H. Der Ehemann erbringt seine Stammeinlage i. H. v. 75 000 € durch Einbringung eines Einzelunternehmens, das einen Buchwert von 175 000 € ausweist. Die Einlage erfolgt zum Buchwert. Der die Stammeinlage des Ehemanns übersteigende Betrag i. H. v. 100 000 € wird ihm als Gesellschafterdarlehen gutgeschrieben. Im Einzelunternehmen befinden sich stille Reserven i. H. v. 1,9 Mio. €. Die Ehefrau leistet ihre Stammeinlage durch Barzahlung i. H. v. 25 000 €.

Einbringungszeitpunkt ist der 30.6.01.

Am 1.10.03 verkauft die Ehefrau ihre Beteiligung an der GmbH für 600 000 €, der Ehemann für 1,8 Mio. €.

Der Wert der GmbH zum Einbringungszeitpunkt beträgt 2 000 000 € (Buchwert 175 000 € + Einzahlung Ehefrau 25 000 € + stille Reserven 1 900 000 € ./ Darlehensanspruch Ehemann 100 000 €).

*Veräußerungsgewinn Ehemann**Einbringungsgewinn I*

Auf den Ehemann entfallender Wert der Sacheinlage; dieser entspricht dem dem A verbliebenen Wert der Beteiligung

Wert der Beteiligung des A nach Einbringung:

$$\frac{2\,000\,000 \text{ €} \times 75\,000 \text{ €}}{100\,000 \text{ €}} = 1\,500\,000 \text{ €}$$

Auf den Ehemann entfallender Buchwert der Sacheinlage

$$\frac{175\,000 \text{ €} \times 1\,500\,000 \text{ €}}{2\,000\,000 \text{ €}} = \underline{\underline{./. 131\,250 \text{ €}}}$$

Einbringungsgewinn I vorläufig

$$\text{Minderung um } \frac{2}{7} \text{ entsprechend der Zahl der abgelaufene Zeitjahre } \frac{2}{7} \text{ aus } 1\,368\,750 \text{ €}$$

$$\underline{\underline{./. 391\,071 \text{ €}}}$$

Einbringungsgewinn I (von A im Jahre 01 zu versteuern)

977 679

Veräußerungsgewinn des Ehemanns gem. § 17 EStG

Veräußerungserlös

1 800 000 €

Anschaffungskosten in Form der Einlage des Ehemanns

./. 131 250 €

Darlehen an Ehemann, soweit auf seine Beteiligung entfallend

$$\frac{100\,000 \text{ €} \times 1\,500\,000 \text{ €}}{2\,000\,000 \text{ €}} = 75\,000 \text{ €}$$

Anschaffungskosten in Form des Einbringungsgewinns I

./. 977 679 €

Veräußerungsgewinn des Ehemanns gem. § 17 EStG

766 071 €

Veräußerungsgewinn Ehefrau

Einbringungsgewinn I

Auf die Ehefrau entfallender Wert der Sacheinlage;
dieser entspricht der Wertabgabe des A:

Wert der Beteiligung des A nach Einbringung:

$$\frac{2\,000\,000 \text{ €} \times 25\,000 \text{ €}}{100\,000 \text{ €}} = 500\,000 \text{ €}$$

Auf die Ehefrau entfallender Buchwert der Sacheinlage

$$\frac{175\,000 \text{ €} \times 500\,000 \text{ €}}{2\,000\,000 \text{ €}} = \underline{\underline{./. 43\,750 \text{ €}}}$$

Einbringungsgewinn I vorläufig

456 250 €

$$\text{Minderung um } \frac{2}{7} \text{ entsprechend der Zahl der abgelaufene Zeitjahre } \frac{2}{7} \text{ aus } 456\,250 \text{ €}$$

$$\underline{\underline{./. 130\,357 \text{ €}}}$$

Einbringungsgewinn I (von A im Jahre 01 zu versteuern)

325 893 €

Veräußerungsgewinn der Ehefrau gem. § 17 EStG

Veräußerungserlös

600 000 €

Anschaffungskosten in Form der Einlage der Ehefrau
auf Ehefrau entfallender Buchwert der Sacheinlage des Ehemanns

$$\frac{175\,000 \text{ €} \times 500\,000 \text{ €}}{2\,000\,000 \text{ €}} = \underline{\underline{./. 43\,750 \text{ €}}}$$

Darlehen an Ehemann, soweit auf Beteiligung der Ehefrau entfallend

$$\frac{100\,000 \text{ €} \times 500\,000 \text{ €}}{2\,000\,000 \text{ €}} = 25\,000 \text{ €}$$

Anschaffungskosten in Form des Einbringungsgewinns II

./. 325 893 €

Veräußerungsgewinn der Ehefrau gem. § 17 EStG

230 357 €

Kontrolle

Einbringungsgewinn I des Ehemanns infolge Veräußerung durch Ehemann

977 679 €

Einbringungsgewinn I des Ehemanns infolge Veräußerung durch Ehefrau

325 893 €

Veräußerungsgewinn des Ehemanns gem. § 17 EStG

766 071 €

Veräußerungsgewinn der Ehefrau gem. § 17 EStG

230 357 €

2 300 000 €

Veräußerungserlös Ehemann	1 800 000 €
Veräußerungserlös Ehefrau	600 000 €
Darlehensanspruch Ehemann	100 000 €
Summe	2 500 000 €
Buchwert Sacheinlage	./. 175 000 €
Einzahlung Ehefrau	./. 25 000 €
Summe	2 300 000 €

d) Erstreckung auf alle Anteile

Soweit durch eine **Einbringung unter dem gemeinen Wert** bereits vorhandene **R 194 Anteile** zu Anteilen i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG werden, erstreckt sich die **Eigenschaft auf alle** vor der Einbringung bestehenden Anteile. Dies wirkt sich insbesondere bei der AG aus.

Hält bspw. der Gesellschafter, dessen Sacheinlage unter dem gemeinen Wert angesetzt wird, Aktien im Gesamtnennbetrag von 100 000 € (Nennbetrag pro Aktie 1 000 €) und werden Aktien im Gesamtnennbetrag von 65 500 € nach der unter → Rz. R 189 dargestellten Berechnung zu Anteilen i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG, ist jede der vor der Einbringung vorhandenen Aktien des Gesellschafters zu 65,5 v. H. von § 22 Abs. 1 UmwStG erfasst. Es ist nicht möglich, den Status des § 22 Abs. 1 UmwStG bestimmten Aktien in vollem Umfang zuzuordnen, was dann in dem Beispiel die Frage der Zuordnung eines Spitzenbetrages von 500 € auftreten würde.

e) Satzungsbestimmung gegen Übergang stiller Reserven

Über die Möglichkeit, dass durch entsprechende **Satzungsbestimmung** sichergestellt wird, dass die **stillen Reserven** und die Rücklagen, die mit den Anteilen i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG verbunden sind, allein bei diesen **verbleiben**, vgl. § 21 UmwStG a. F. Rz. 80 (Anhang 15); die Ausführungen gelten entsprechend. **R 195**

f) Unterbrechung der Besitzzeit gem. § 6 Abs. 4 Nr. 2 EStG

Der Übergang der stillen Reserven auf an sich nicht unter § 22 Abs. 1 UmwStG fallende Anteile **unterbricht nicht** die **Besitzzeit gem. § 6 Abs. 4 Nr. 2 EStG** hinsichtlich dieser Anteile. **R 196**

Beispiel:

Wie Beispiel unter → Rz. R 189, jedoch befindet sich die bisherige Beteiligung des A seit über sechs Jahren in einem Betriebsvermögen und steht dort mit ihren Anschaffungskosten von 100 000 € zu Buch.

Veräußert A Altanteile, steht der Anwendung des § 6b EStG die Besitzzeitvorschrift des § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG nicht entgegen, obwohl die Altanteile zum Teil zu Anteilen i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG wurden.

Hinsichtlich der durch die Sacheinlage erlangten Anteile beginnt die Besitzzeit des § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG erst mit dem Zeitpunkt der Sacheinlage zu laufen, so dass für den hinsichtlich dieser Anteile entstehenden Veräußerungsgewinn § 6b EStG nicht in Anspruch genommen werden kann.

g) Auswirkungen auf die Wertaufholung

Der teilweise Übergang der Anschaffungskosten auf die Anteile, die bisher nicht Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG waren, wirkt sich aus, wenn auf diese Anteile

eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen wird und nach dem Übergang der Anschaffungskosten eine Werterhöhung bei diesen Anteilen eintritt. Durch den Übergang der Anschaffungskosten erhöhen sich die Anschaffungskosten der Anteile, die bisher keine Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG waren. Dies hat zur Folge, dass sich die **Werterhöhung** auch in Höhe der **übergegangenen Anschaffungskosten** insofern auswirken kann, so dass es zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung kommt, soweit die um die übergegangenen Anschaffungskosten erhöhten Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile übersteigen.¹⁾

Beispiel:

F hält den 100-prozentigen Anteil an der Z-GmbH im Betriebsvermögen.

Der Buchwert (= Anschaffungskosten) des Anteils an der Z-GmbH beträgt 100.

F bringt in die Z-GmbH einen Teilbetrieb ein, dessen Buchwert 100 und dessen gemeiner Wert 250 beträgt.

Der gemeinsame Wert des Vermögens der Z-GmbH beträgt 150, das Stammkapital 100. Es wird anlässlich der Einbringung um 100 erhöht.

Die Z-GmbH setzt den Teilbetrieb mit dessen Buchwert an.

F nimmt einige Zeit nach der Einbringung auf die Anteile eine steuerwirksame Teilwertabschreibung i. H. v. 140 vor, so dass der Buchwert der Anteile 60 beträgt.

Anschließend veräußert er die aus der Kapitalerhöhung stammenden Anteile, so dass Anteile mit einem Buchwert von 30 zurückbleiben.

Einige Jahre später steigt der Wert der zurückgebliebenen Anteile auf 150.

Zu prüfen ist, inwieweit eine steuerwirksame Zuschreibung stattfinden muss.

Lösung:

Nominalbetrag der Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG

$$\frac{200 \times 250}{400} = 125$$

Damit werden, bezogen auf den Nominalbetrag, 25 von 100 der bereits vor der Einbringung vorhandenen Anteile zu Anteilen i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

Anschaffungskosten der vor der Einbringung vorhandenen Anteile

ursprüngliche Anschaffungskosten 100

durch Wertabspaltung übergehende Anschaffungskosten

100	×	50	
(Buchwert Teilbetrieb)		(Wertabgabe)	=
250			<u>20</u>

(gemeiner Wert des eingebrachten Teilbetriebs)

Anschaffungskosten der nicht aus der Einbringung stammenden

Anteile unter Berücksichtigung der Wertabgabe 120

Es stellt sich die Frage, ob eine Zuschreibung i. H. v.

(1) 90 (bis zu der Summe aus ursprünglichen Anschaffungskosten [100] und abgespaltenen Anschaffungskosten [20]) i. H. v. insgesamt 120 (so die hier vertretene Ansicht)

oder von

(2) 70 (bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten von 100)

oder von

1) A. A. demgegenüber Schmidt/Heinz, GmbHR 2005, 525 hinsichtlich einbringungsgebener Anteile, die „maximal“ eine Gewinnrealisierung in Höhe der übergehenden Anschaffungskosten annehmen.

(3) 20 (= abgespaltene Anschaffungskosten)¹⁾
stattfinden muss.

h) Partielle Veräußerung

Gehen anlässlich der Einbringung **stille Reserven auf die Anteile anderer Gesellschafter** über, kann darin eine **partielle Veräußerung** der durch die Einbringung erlangten Anteile zu sehen sein, wenn hierfür eine **Gegenleistung** erbracht wird (→ § 20 UmwStG Rz. 870 ff.). Als Gegenleistung ist dabei auch der Fall anzusehen, dass der Übergang in Anrechnung auf eine Verbindlichkeit erfolgt, die der Einbringende gegenüber anderen Gesellschaftern hat.

i) Nichtentstehen von Anteilen i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG

aa) Keine Gegenleistung und keine Zuwendung

Keine Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG entstehen, wenn die **stillen Reserven auf Anteile anderer Gesellschafter** übergehen und hierfür **keine Gegenleistung** erbracht wird und auch keine Zuwendung an eine nahe stehende Person zu Grunde liegt, die einem Dritten nicht gewährt worden wäre (vgl. die Ausführungen unter § 21 UmwStG a. F. Rz. 70 ff. [Anhang 15] zu dem vergleichbaren Fall, dass einbringungsgeborene Anteile an einer Kapitalgesellschaft bestehen, bei der eine Kapitalerhöhung gegen Einzahlung durchgeführt wird und dadurch stillen Reserven von den einbringungsgeborenen Anteilen auf neue Anteile von Gesellschaftern übergehen, denen die einbringungsgeborenen Anteile nicht zustanden, gelten entsprechend).²⁾

bb) Verdeckte Gewinnausschüttung

Keine Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG entstehen insbesondere, wenn der Einbringende eine Kapitalgesellschaft ist und durch die Einbringung **stille Reserven auf Anteile** übergehen, die der **Gesellschafter der einbringenden Kapitalgesellschaft** an der übernehmenden Gesellschaft erlangt bzw. hält. Es liegt eine vGA vor, die zu einer Einkommenserhöhung bei der einbringenden Kapitalgesellschaft führt (§ 8 Abs. 3 KStG). Der Begünstigte erlangt nicht Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG. Die Anschaffungskosten seiner Anteile setzen sich aus dem von ihm aufgewandten Betrag und der verdeckten Gewinnausschüttung zusammen.

cc) Verdeckte Einlage

Keine Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG entstehen, wenn der Einbringende an einer Kapitalgesellschaft (Beteiligungsgesellschaft) beteiligt ist, die ihrerseits Gesellschafterin der übernehmenden Gesellschaft ist bzw. wird und anlässlich der

- 1) So wohl Schmidt/Heinz, GmbHR 2005, 525. Nicht zutreffend ist der Hinweis von Schmidt/Heinz, wonach in der vorliegenden Kommentierung die Auffassung vertreten wird, dass der anteilige Übergang der Anschaffungskosten nur in den Fällen eintrate, in denen einem Dritten ein Bezugsrecht eingeräumt wird. Sie beziehen sich dabei auf das Beispiel unter → § 20 UmwStG Rz. 522. Dort kommt es jedoch nicht auf den anteiligen Übergang der Anschaffungskosten an, weil in dem Beispielfall der Stpfl. die stillen Reserven in allen einbringungsgeborenen Anteilen realisiert hat und somit eine Aufgliederung nicht notwendig war.
- 2) Vgl. auch Schreiben des BfD v. 8.3.1984, IV B 2 – S 1909 – 3/84, BStBl II 1984, 223 Nr. 2, das allerdings ausdrücklich wohl nur den Fall anspricht, dass die stillen Reserven von bereits bestehenden einbringungsgeborenen Anteilen anlässlich einer Kapitalerhöhung auf neue Anteile übergehen.

Einbringung **stille Reserven** auf **Anteile übergehen**, die die **Beteiligungsgesellschaft** an der **übernehmenden Gesellschaft** hält bzw. erlangt. Die verdeckte Einlage führt zu einer Gewinnrealisierung beim Einbringenden in Höhe der übergehenden stillen Reserven. Die begünstigte Kapitalgesellschaft erlangt keine Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG. Die Anschaffungskosten der von ihr erlangten Anteile bestehen aus dem von ihr aufgewandten Betrag zuzüglich der verdeckten Einlage.

j) *Entstehen von Anteilen i. S. d. § 17 EStG bei Unentgeltlichkeit*

R 202 Gehen anlässlich einer Einbringung **Anteile i. S. d. § 17 EStG** wertmäßig zum Teil **unentgeltlich auf einen anderen Gesellschafter** über, der – wenn man von dem Umfang seiner Beteiligung ausgeht – keinen Anteil i. S. d. § 17 EStG hält, wird der vom Begünstigten gehaltene Anteil zum Teil ein Anteil i. S. d. § 17 EStG.¹⁾ Wenn die Anteile des begünstigten Gesellschafters auch Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG waren, entstehen beim begünstigten Gesellschafter auch Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG. Dagegen schloss nach der vor In-Kraft-Treten des SEStEG bestehenden Rechtslage die sich auf einbringungsgeborene Anteile beziehende Vorschrift des § 21 UmwStG die Vorschrift des § 17 EStG aus (§ 21 UmwStG a. F. Rz. 12 [Anhang 15]).

Gehen anlässlich einer Einbringung Anteile i. S. d. § 17 EStG wertmäßig zum Teil unentgeltlich auf einen anderen Gesellschafter über, so sind für diesen bei der Berechnung eines Gewinns i. S. d. § 17 EStG dem Wertübergang entsprechende Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgebend.²⁾

Beispiel:

A ist zu 99,5 v. H. an der GmbH X beteiligt, sein Sohn S zu 0,5 v. H.

Die Anschaffungskosten für den Anteil des A betrugen 100 000 €, die für den Anteil des S 5 000 €.

Das Stammkapital der GmbH X beträgt 100 000 €, der Wert der GmbH X 200 000 €.

Das Kapital wird erhöht.

A erhält einen neuen Anteil im Nominalbetrag von 10 000 €.

Er bringt einen Betrieb im Wert von 500 000 € ein, der zum gemeinen Wert angesetzt wird.

Bei einer den tatsächlichen Werten entsprechenden Handhabung hätte die Kapitalerhöhung 16 667 € betragen müssen.

Berechnung:

K= Kapitalerhöhung

$$\frac{K}{100\ 000\ \text{€} + K} = \frac{100\ 000\ \text{€}}{200\ 000\ \text{€} + 500\ 000\ \text{€}}$$

$$K = 16\ 667\ \text{€}$$

A erleidet einen Wertverlust i. H. v. 2 182 €.

Berechnung:

Wert bisher

Eingebrachter Betrieb	500 000 €
-----------------------	-----------

Anteil an GmbH X	500 000 €
------------------	-----------

$\frac{200\ 000\ \text{€} \times 99,5}{100} =$	<u>199 000 €</u>
--	------------------

1) So auch FG München v. 30.9.1997, 16 K 4577/96, EFG 1998, 461 (rkr.); Wassermeyer, FR 1993, 532, 534 linke Sp. und Weber-Grellet in Schmidt, 25. Aufl. 2006, § 17 EStG Rz. 85; a. A. Füger/Rieger, FS Widmann, 2000, 287, 321.

2) A. Meyer, BB 1994, 516.

Wert nach Einbringung $\frac{700\,000 \text{ €} \times 109\,500 \text{ €}}{110\,000 \text{ €}} =$	<u>700 000 €</u> 1 095 000 €	<u>696 818 €</u>
Wertverlust		2 182 €

Der Anteil des S ist zu 68,56 v. H. als Anteil i. S. d. § 17 EStG anzusehen.

Berechnung:

Wert des Anteils vor Einbringung:

$\frac{200\,000 \text{ €} \times 500 \text{ €}}{100\,000 \text{ €}} =$	1 000 €
--	---------

Wert des Anteils nach Einbringung:

$\frac{700\,000 \text{ €} \times 500 \text{ €}}{110\,000 \text{ €}} =$	<u>3 182 €</u>
--	----------------

Werterhöhung

2 182 €

Damit sind 68,56 v. H. des Anteils des S – wie vorstehend bereits berechnet – als Anteil i. S. d. § 17 EStG anzusehen.

Die Anschaffungskosten des Anteils des S, soweit der Anteil ein Anteil i. S. d. § 17 EStG ist, betragen 1 872 €.

$$\left(\frac{(100\,000 \text{ €} [\text{Anschaffungsk. für Anteil des A}] + 500\,000 \text{ €} [\text{Ansatz Sacheinlage}]) \times 2\,182 \text{ €}}{699\,000 \text{ €} (\text{Wert des Anteils des A ohne Berücksichtigung des Wertübergangs})} \right)$$

7. Übergang auf Dritte

Der Anwendung des Sechsten Teils des UmwStG steht nicht entgegen, wenn die gewährten **Anteile** auf Veranlassung des Einbringenden **unmittelbar einem Dritten eingeräumt werden**. Es ist dann davon auszugehen, dass die Anteile dem Einbringenden gewährt werden und von diesem auf den Dritten weiter übertragen werden. Die steuerrechtlichen Folgen dieses Übergangs bestimmen sich nach dem Verhältnis zwischen dem Einbringenden und dem Dritten. Der Übergang kann auf einer Schenkung beruhen, gesellschaftsrechtlich veranlasst sein oder in Ausführung eines entgeltlichen Geschäfts erfolgen.

a) Schenkung

Beispiel:

R 204

A ist Inhaber eines Einzelunternehmens (Buchwert 100 000 €, gemeiner Wert 200 000 €). Er bringt das Einzelunternehmen in eine neu gegründete GmbH ein, die ihm einen Anteil am Stammkapital i. H. v. 40 000 € und seinem Sohn S einen Anteil im Nominalbetrag von 10 000 € einräumt. Die GmbH setzt die Sacheinlage zum Buchwert an.

Bei A entsteht kein Einbringungsgewinn (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Die Anschaffungskosten der von A und S an der GmbH gehaltenen Anteile betragen 80 000 € bzw. 20 000 € (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Es ist davon auszugehen, dass die Anschaffungskosten der dem A gewährten Anteile zunächst insgesamt 100 000 € betragen haben, wovon er anteilige Anschaffungskosten von 20 000 € auf seinen Sohn übertragen hat. Sowohl die Anteile des A als auch die Anteile des S sind Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG (vgl. § 22 Abs. 6 UmwStG, wonach bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge der Status der Anteile erhalten bleibt).

b) Gesellschaftsrechtliche Beziehungen

Auch → § 20 UmwStG Rz. 428 zu dem Fall, in dem **die Einbringende eine Mitunternehmerschaft** ist, die **gewährten Anteile** jedoch ein **Mitunternehmer** erhält.

- R 206** Denkbar ist auch, dass die **gewährten Anteile nicht** der einbringenden Kapitalgesellschaft, sondern **einem Gesellschafter der einbringenden Kapitalgesellschaft** eingeräumt werden, ohne dass die einbringende Kapitalgesellschaft für den Wertverlust ausreichend entschädigt wird.

Beispiel:

Gesellschafter der GmbH X ist A, der den Anteil im Privatvermögen hält. Die GmbH X bringt einen Teilbetrieb (Buchwert 100 000 €, gemeiner Wert 300 000 €) in die neu gegründete GmbH Y ein. Von den gewährten Gesellschaftsrechten im Nominalbetrag von 100 000 € erhält die GmbH X 80 000 € und A 20 000 €. Die GmbH Y setzt den Teilbetrieb mit 100 000 € an.

Bei der GmbH X entsteht kein Einbringungsgewinn; denn die GmbH Y hat die Sacheinlage mit dem Buchwert angesetzt (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG).

Jedoch ist das Einkommen der GmbH X gem. § 8 Abs. 3 KStG (vGA) um 60 000 € zu erhöhen; denn durch die Einräumung des Gesellschaftsanteils im Wert von 60 000 € (20 v. H. aus 300 000 €) hat sich das Vermögen der GmbH X um 60 000 € gemindert, wobei die Minderung auf das Gesellschaftsverhältnis zu A zurückzuführen ist. Bei A entstehen Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 3 EStG.

Die Anschaffungskosten der der GmbH Y gewährten Anteile betragen 80 000 €.

Die Anschaffungskosten der dem A gewährten Anteile betragen 60 000 €; denn A hat die Anteile über eine vGA i. H. v. 60 000 € erworben.

Die der GmbH X gewährten Anteile gelten als Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

Die A eingeräumten Anteile sind keine Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG, da sie A nicht durch die Einbringung, sondern im Rahmen der vGA zum vollen Wert erworben hat.

- R 207** Mit der Einbringung kann eine **offene bzw. verdeckte Einlage bei einer anderen Kapitalgesellschaft** bzw. bei einer **Personengesellschaft** verbunden sein. Dies ist dann der Fall, wenn die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft ganz oder teilweise einer anderen Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft eingeräumt werden, an der der Einbringende beteiligt ist. Insoweit ist grundsätzlich jeweils davon auszugehen, dass die auf die andere Kapitalgesellschaft bzw. die Personengesellschaft übergehenden Anteile zunächst auf den Einbringenden übergegangen sind und von diesem anschließend in die andere Kapitalgesellschaft bzw. die Personengesellschaft eingebraucht wurden.

Zu den Folgen einer verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vgl. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG, und zu den Folgen einer Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vgl. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG.

c) Geschäftliche Beziehungen

- R 208** Denkbar ist schließlich, dass der **Einbringende die Anteile** an der übernehmenden Gesellschaft ganz oder teilweise **einem Dritten zukommen lässt**, um damit eine **Schuld zu begleichen**. Der Vorgang ist dann so zu beurteilen, als ob einem Dritten die dem Einbringenden gewährten Anteile von diesem übertragen worden sind. Dadurch realisieren sich regelmäßig die stillen Reserven in den dem Dritten gewährten Anteilen beim Einbringenden; denn es liegt eine Veräußerung vor. Die Gegenleistung besteht in dem Erlöschen der Forderung, die der Dritte gegen den Einbringenden hatte.

Beispiel:

A ist Inhaber eines Einzelunternehmens (Buchwert 100 000 €, gemeiner Wert 300 000 €). B hat gegen A eine Forderung aus dem Verkauf eines Grundstücks i. H. v. 150 000 €. A bringt das

Einzelunternehmen in eine neu gegründete GmbH ein. A und B erhalten jeweils 50 v. H. der Stammanteile eingeräumt. A und B sind sich darüber einig, dass damit die Forderung des B erloschen ist.

Die GmbH setzt das Einzelunternehmen mit dem Buchwert an.

Es entsteht zunächst kein Einbringungsgewinn (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG).

Durch die Einbringung veräußert jedoch A einen Teil der erlangten Anteile für 150 000 € an B.

Dadurch entsteht ein Einbringungsgewinn I.

Gemeiner Wert der Sacheinlage	300 000 €
davon auf den veräußerten Anteil entfallend	150 000 €
Auf den veräußerten Anteil entfallender Buchwert der Sacheinlage	<u>./. 50 000 €</u>
Einbringungsgewinn I	100 000 €

Der Einbringungsgewinn I ermäßigt sich nicht, da seit der Einbringung noch kein Zeitjahr verstrichen ist.

Der Einbringungsgewinn I ist nicht nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG begünstigt (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG).

Ein weiterer Veräußerungsgewinn fällt nicht an:

Veräußerungserlös	150 000 €
Buchwert der Sacheinlage/(soweit auf die veräußerten Anteile entfallend) =	./. 50 000 €
Anschaufungskosten der veräußerten Anteile	
Nachträgliche Anschaufungskosten = Einbringungsgewinn I	<u>./. 100 000 €</u>
	Null

Die Anschaufungskosten der dem A verbliebenen Anteile betragen 50 000 €; es handelt sich um Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

Die Anschaufungskosten der Anteile des B betragen 150 000 €. Es handelt sich hierbei nicht um Anteile i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

X. Keine Gewährung neuer Anteile

1. Grundsätzliches

Werden für eine Sacheinlage (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) **R 209 keine neuen Anteile gewährt**, findet der Sechste Teil des UmwStG keine Anwendung.

a) In Betracht kommende Fälle

Der **Sechste Teil** des UmwStG kommt somit **u. a. nicht in Betracht**: **R 210**

- (1) wenn die Sacheinlage **lediglich** den **Rücklagen zugeführt** wird (was dann in Frage kommt, wenn der Einbringende bereits an der Kapitalgesellschaft beteiligt war);
- (2) wenn für die Sacheinlage eine **dem gemeinen Wert der Sacheinlage entsprechende Gegenleistung** gewährt wird, die nicht in neuen Gesellschaftsrechten besteht (etwa in alten eigenen Anteilen);
- (3) wenn für die Sacheinlage, die von einem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft erbracht wird, keine oder eine nicht in neuen Gesellschaftsrechten bestehende **Gegenleistung** gewährt wird, deren **Wert** jedoch **nicht den gemeinen Wert der Sacheinlage erreicht**;
- (4) wenn von einer **zunächst bar gegründeten Kapitalgesellschaft** die bei der Begründung erlangten Mittel dazu verwendet werden, eine „Sacheinlage“ zu

- erwerben¹⁾ (zur verschleierten Sachgründung → § 20 UmwStG Rz. 460 und → Rz. R 141);
- (5) wenn aus einer **Personengesellschaft** **Gesellschafter ausscheiden** und das Vermögen der Personengesellschaft auf die an ihr beteiligte Kapitalgesellschaft im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** übergeht, an der die ausscheidenden Gesellschafter beteiligt sind, **ohne** dass diesen **neue Anteile** an der Kapitalgesellschaft gewährt werden (→ § 20 UmwStG Rz. 446 und → § 20 UmwStG Rz. 99–115);
- (6) wenn eine **Sacheinlage i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG zusammen** mit einem **nicht zu der Sacheinlage gehörenden Wirtschaftsgut** eingebbracht wird; dann findet eine Aufteilung bezüglich der gewährten Gesellschaftsrechte in der Weise statt, dass das gewährte Gesellschaftsrecht nur insoweit als Gegenleistung für die Sacheinlage i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG anzusehen ist, als dies den Wertverhältnissen entspricht. Dem steht nicht entgegen, dass bei der isolierten Einbringung einer Sacheinlage i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG der Sechste Teil des UmwStG auch Anwendung findet, wenn die Sacheinlage einen negativen Wert hat.

Beispiel 1:

X hat gegen die KG Y eine Forderung aus Warenlieferungen i. H. v. 100 000 €.

X ist alleiniger Kommanditist. Der Anteil der nicht am Vermögen beteiligten Komplementär-GmbH gehört zum Gesamthandsvermögen der KG Y.

Die Forderung gehört nicht zum Sonderbetriebsvermögen.

Die Forderung ist auf Null € wertberichtigt.

Der Kommanditanteil und die Forderung werden gegen Gewährung eines neuen Gesellschaftsanteils im Nominalbetrag von 50 000 € in die GmbH Z eingebbracht.

Das Vermögen der KG Y besteht

- lediglich aus der Verbindlichkeit gegenüber X; dieser hat zur Vermeidung der Überschuldung einen Rangrücktritt vereinbart;
- neben der Verbindlichkeit gegenüber X aus einem Aktivvermögen im Wert von 50 000 €.

Zu (a)

In diesem Fall dürfte die Kapitalerhöhung nicht im Handelsregister eingetragen werden; denn es wird kein Sachwert zugeführt. Selbst wenn die Kapitalerhöhung eingetragen wird, findet § 20 UmwStG keine Anwendung; denn für die Sacheinlagen kann auf Grund deren Wertlosigkeit kein Gesellschaftsrecht gewährt sein.

Folge: der gewährte Anteil ist kein Anteil i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

Es liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.²⁾

Zu (b)

Der Wert der miteingebrachten Forderung beträgt 50 000 €.

Der Wert des eingebrachten Kommanditanteils beträgt ./ . 50 000 € (50 000 € ./ . 100 000 €).

Dennoch kann in diesem Fall die Kapitalerhöhung eingetragen werden, denn der Wert der Sacheinlagen erreicht insgesamt den Nennbetrag von 50 000 €.

Da der Kommanditanteil hat keinen positiven Wert hat, gilt der gewährte Gesellschaftsanteil nicht als für den Kommanditanteil gewährt. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG sind nicht gegeben; der gewährte Anteil ist kein Anteil i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

1) So auch Glade/Steinfeld, 3. Aufl. 1977, Rz. 993.

2) A. A. u. U. BFH v. 29.7.1992, I R 28/92, BStBl II 1993, 2494.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch gehört die Forderung zum Sonderbetriebsvermögen.

Sie ist mit ihrem Nennwert ausgewiesen.

In diesem Fall wird lediglich ein Mitunternehmeranteil eingebracht; denn das Sonderbetriebsvermögen ist ertragsteuerlich Bestandteil des Mitunternehmeranteils.¹⁾

Folge: Der Sechste Teil des UmwStG findet Anwendung, womit der Vorgang gem. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG zurückbezogen werden kann.

Zu (a)

Der eingebrachte Mitunternehmeranteil hat einen Buchwert von Null € (ausgewiesene Schuld J. 100 000 € + Sonderbetriebsvermögen 100 000 €). Er muss mindestens in dieser Höhe ausgewiesen werden (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG).

Der Wert von Null entspricht dem gemeinen Wert des eingebrachten Mitunternehmeranteils, so dass kein Anteil i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG entsteht.

Zu (b)

Der gemeine Wert des eingebrachten Mitunternehmeranteils beträgt 50 000 €.

Da kein Ansatz zum gemeinen Wert vorliegt, ist der gewährte Gesellschaftsanteil ein Anteil i. S. d. § 22 Abs. 1 UmwStG.

b) Steuerliche Behandlung

aa) Behandlung beim Einlegenden

(1) Grundsätzliches: Aufdeckung der stillen Reserven

In den Fällen, in denen für die Sacheinlage keine neuen Gesellschaftsrechte **R 211** gewährt werden, sind die **stillen Reserven** in der eingebrachten Sacheinlage **zu realisieren**.²⁾

Dies gilt **unabhängig** davon, ob die **Anteile** an der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, auf die die Sacheinlage übertragen wird, zum **Betriebsvermögen** oder zum **Privatvermögen** gehören.

Zum Betriebsvermögen gehören die Anteile stets, wenn die Übertragende eine Kapitalgesellschaft ist; denn eine Kapitalgesellschaft verfügt nur über Betriebsvermögen.

Ist der Übertragende eine **natürliche Person** gehören die Anteile zum Betriebsvermögen, wenn die Anteile Bestandteil eines Betriebes sind und ein Teilbetrieb übertragen wird, ohne dass neue Gesellschaftsrechte gewährt werden. Denkbar ist auch, dass ein Betrieb in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird, an der die

1) Vgl. BFH v. 12.4.2000, XIR 35/99, BStBl II 2001, 26.

2) Vgl. auch zum Recht vor Inkrafttreten des UmwStG 1969 BFH v. 26.10.1977, VIII R 146/74, BStBl II 1978, 144 (hierzu Popp, StRK-Anm. EStG § 16 R. 205 und Schulze zur Wiesche, GmbHR 1978, 210, 211 rechte Sp.; die in dem Urteil und bei Schulze zur Wiesche zitierte Literatur – Loos, 2. Aufl. 1976 und H/H/R, 21. Aufl. 1996 – für eine gegenteilige Meinung bezieht sich nur auf den Fall, dass neue Anteile gewährt werden, aber sich in der Sacheinlage Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft befinden, hierzu → § 20 UmwStG Rz. 740 ff.) sowie OFD Düsseldorf v. 25.10.2002, S 2241–5788–110, GmbHR 2002, 1264; Böttcher/Zartmann/Kandler, 4. Aufl. 1982, 259; Brandenberg, Stbg 2004, 65, 66 rechte Sp.; Hollatz, DStR 1994, 604, 605 ff. (Rechtsgrundlage § 16 Abs. 3 EStG) und Tillmann, Steuer-Kongress-Report 1978, 255, 275 (gemeine Werte maßgebend); a. A. FG Düsseldorf v. 19.12.1985, VII/I 237/76 F, U, EFG 1986, 375 (rkr.); dem Urteil zustimmend Knobbe-Keuk, StbJ 1986/1987, 129, 144 ff., dabei allerdings auf die Folgen einer verschleierten Sachgründung hinweisend; dazu → § 20 UmwStG Rz. 460 f.

übertragende natürliche Person Anteile hält, die sich in einem vom übertragenen Betrieb verschiedenen Betrieb befinden. In diesem Fall entsteht der Gewinn in dem Betrieb, zu dem die Anteile an der Kapitalgesellschaft gehören.

Grundlage der Gewinnrealisierung ist eine **Entnahme**. Diese liegt nicht nur in den Fällen vor, in denen die Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft sich im Privatvermögen befinden und damit eine Überführung ins Privatvermögen vorliegt,¹⁾ sondern **auch** in den Fällen, in denen die **Anteile** zu einem **Betriebsvermögen** gehören.

Gehören die Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft zu einem Betriebsvermögen, liegt die Entnahme in dem Umstand begründet, dass die Sachgesamtheit Betriebsvermögen eines anderen Rechtsträgers, nämlich der begünstigten Kapitalgesellschaft wird. Dies folgt aus der Rspr. zu dem Fall, dass ein einzelnes, zu einem Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut im Wege der verdeckten Einlage auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird und die Anteile an der Kapitalgesellschaft zu dem Betriebsvermögen gehören, aus dem die verdeckte Einlage erfolgt.²⁾

...

1) Für diesen Fall bejaht das BFH-Urteil v. 18.12.1990, VIII R 17/85, BStBl II 1991, 512 jedenfalls eine Betriebsaufgabe.

2) BFH v. 20.7.2005, X R 22/02, BStBl II 2006, 457.