

# **Betriebswirtschaftliche Steuerlehre •** **Band 6: Rechtsformwahl,** **Rechtsformwechsel, qualifizierte** **Beteiligungen**

Schneeloch / Meyering / Patek

4., vollständig überarbeitete Auflage 2020  
ISBN 978-3-8006-6315-6  
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition.  
Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage

C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

# 2 Rechtsformwechsel

## 2.1 Einführung

### 2.1.1 Allgemeiner Überblick

Bei Unternehmen gibt es immer wieder Anlässe, in deren Zusammenhang auch die aktuelle formale Struktur in Frage gestellt wird (bspw. Eintritt oder Austritt eines Gesellschafters oder Zukauf von Unternehmen). Und selbst unabhängig von solchen konkreten Anlässen ist es bei allen Unternehmen sinnvoll, nach einiger Zeit die Frage zu stellen, ob die einmal gewählte Rechtsform auch für die Zukunft zweckmäßig ist oder ob sie geändert werden sollte. Derartige Änderungen der Rechtsform werden als **Umwandlungen** bezeichnet. Die Gründe für eine mögliche Umwandlung können sowohl steuerlicher als auch nicht steuerlicher Art sein. Als ein nicht steuerlicher Grund für eine Umwandlung kommt bspw. eine Begrenzung der Haftung in Betracht.<sup>67</sup>

Umwandlungen sind zunächst ein gesellschaftsrechtliches, also ein *zivilrechtliches* Problem. Dabei geht es insb. um die Frage, ob durch die Umwandlung die Gefahr besteht, dass sich ein bislang unbeschränkt haftender Schuldner (bspw. die Gesellschafter einer OHG) durch die Umwandlung der unbeschränkten Haftung entzieht (bspw. durch einen Formwechsel in eine GmbH). Solche gesellschaftsrechtlichen Fragen werden durch das *Umwandlungsgesetz* adressiert. Dessen überblicksartige Darstellung steht im Mittelpunkt von Gliederungspunkt 2.1.2.

Zivilrechtlich gibt es Umwandlungsvorgänge, die ausdrücklich gesetzlich geregelt sind und Umwandlungsvorgänge, bei denen eine derartige Regelung fehlt. Mit den ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen wird eine **Gesamtrechtsnachfolge** an allen Vermögensgegenständen des Betriebsvermögens ermöglicht. In den gesetzlich nicht ausdrücklich geregelten Fällen besteht hingegen nur die Möglichkeit, die Vermögensgegenstände einzeln zu übertragen (**Einzelrechtsnachfolge**). Eine Einzelrechtsnachfolge ist deutlich umständlicher und damit auch teurer als eine Gesamtrechtsnachfolge. Im Einzelfall können sich außerdem weitere Nachteile ergeben, auf die hier aber nicht eingegangen wird.<sup>68</sup>

Umwandlungen haben daneben auch ertragsteuerlich eine große Bedeutung. *Ertragsteuerlich* sind Umwandlungen im *Umwandlungssteuergesetz* geregelt. Dabei geht es nicht um eine eigene (Ertrag-)Steuer auf Umwandlungsfälle, sondern um Regelungen bezüglich der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Umwandlungen. Das *Umwandlungssteuergesetz* *ergänzt* also die Regelungen im Einkommen-, im Körperschaft- und im Gewerbesteuergesetz. Es bezieht sich

<sup>67</sup> Vgl. zu weiteren nicht steuerlichen Gründen bspw. *Kaminski/Strunk* (2012), S. 92 f; *Madl* (2012), S. 2 ff; *Klingebiel/Patt/Rasche/Krause* (2016), S. 6 ff.

<sup>68</sup> Vgl. dazu bspw. *Klingebiel/Patt/Rasche/Krause* (2016), S. 3 f.

aber nicht nur auf rein nationale Umwandlungen, sondern auf solche in der EU.

Ertragsteuerlich problematisch sind im Zusammenhang mit Umwandlungen in erster Linie möglicherweise vorhandene *stille Reserven*.<sup>69</sup> Solange gewährleistet ist, dass diese auch nach der Umwandlung durch den deutschen Fiskus besteuert werden können, sind nur wenige Beschränkungen vorhanden. Lediglich wenn dies nicht gewährleistet ist, sind teilweise recht strenge Restriktionen zu beachten.

Ein Überblick über die steuerrechtliche Dimension von Umwandlungen, insb. über die Eigenart und den Aufbau des Umwandlungssteuergesetz, steht im Mittelpunkt von Gliederungspunkt 2.1.3.

Es wird sich zeigen, dass eine enge Verbindung zwischen dem Umwandlungsgesetz und dem Umwandlungssteuergesetz besteht. Die durch das Umwandlungssteuergesetz geregelten Sachverhalte entsprechen aber nicht vollständig den durch das Umwandlungsgesetz geregelten. Hieraus erwachsen drei mögliche Konstellationen:<sup>70</sup>

1. Sachverhalte, die nur im Umwandlungsgesetz geregelt sind, bspw. die Spaltung von Personengesellschaften;
2. Sachverhalte, die im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz geregelt sind, bspw. der Formwechsel einer OHG in eine GmbH;
3. Sachverhalte, die nur im Umwandlungssteuergesetz geregelt sind, bspw. die Einbringung eines Teilbetriebs im Wege der Einzelrechtsnachfolge.

Aus ertragsteuerlicher Sicht können folgende vier Umwandlungsvorgänge als die bedeutendsten angesehen werden:

1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen;
2. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft;
3. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft;
4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft).

Diese vier Fälle werden anschließend jeweils in einem eigenen Gliederungspunkt erörtert.

## 2.1.2 Zivilrecht

Zivilrechtlich besteht nach dem Umwandlungsgesetz ein hohes Maß an Flexibilität, eine einmal gewählte Rechtsform im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zu ändern. § 1 Abs. 1 UmwG unterscheidet in diesem Zusammenhang

<sup>69</sup> Vgl. zur Ent- und Verstrickung stiller Reserven *Schmeeloch/Meyering/Patek*, Band 2 (2017a), Gliederungspunkt 4.4.

<sup>70</sup> Vgl. *Brähler/Krenzin* (2020), S. 29 f.

zwischen Umwandlungen durch Verschmelzung, durch Spaltung, durch Vermögensübertragung und durch Formwechsel.

**Verschmelzungen** sind in den §§ 2 bis 122m UmwG geregelt. Bei ihnen handelt es sich nach § 2 UmwG um Vorgänge, bei denen ein Rechtsträger (übertragender Rechtsträger) sein ganzes Vermögen auf einen anderen Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger) überträgt. Verschmelzungen können auch zwischen mehreren übertragenden und einem übernehmenden Rechtsträger stattfinden. Mit der Übertragung des Vermögens erlischt der übertragende Rechtsträger. Bei dem übernehmenden Rechtsträger kann es sich sowohl um einen bereits bestehenden als auch um einen zu gründenden Rechtsträger handeln. Im Zuge der Verschmelzung erhalten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft. Abbildung 2.1 auf der nächsten Seite verdeutlicht die Zusammenhänge.

Bei der **Spaltung** (§§ 123 bis 173 UmwG) unterscheidet das Gesetz zwischen der Aufspaltung, der Abspaltung und der Ausgliederung. In allen drei Fällen überträgt der übertragende Rechtsträger im Wege einer speziellen Art der Gesamtrechtsnachfolge, der Sonderrechtsnachfolge, sein Vermögen oder Teile seines Vermögens auf einen oder mehrere Rechtsträger.

Bei der Aufspaltung werden die einzelnen Vermögensteile auf mindestens zwei andere Rechtsträger übertragen, das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers wird also aufgespalten (s. Abbildung 2.2 auf der nächsten Seite), und der übertragende Rechtsträger wird ohne Abwicklung aufgelöst (§ 123 Abs. 1 UmwG). Bei einer Abspaltung wird ein Teil des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers von diesem Vermögen abgespalten und auf einen oder mehrere übernehmende Rechtsträger übertragen (s. Abbildung 2.3). Schließlich ist die Ausgliederung dadurch gekennzeichnet, dass Vermögen (ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf einen der in § 152 UmwG genannten Rechtsträger (Personenhandelsgesellschaft, Kapitalgesellschaft oder eingetragene Genossenschaft) übertragen wird (s. Abbildung 2.4).

Die **Vermögensübertragung** (§§ 174 bis 189 UmwG) betrifft bestimmte Fälle der Übertragung von Vermögen im öffentlichen Bereich und in Teilen der Versicherungswirtschaft. Hierauf wird hier nicht weiter eingegangen.

**Formwechsel** (§§ 190 bis 304 UmwG) sind dadurch gekennzeichnet, dass bei ihnen der bisherige Rechtsträger nicht untergeht, sondern erhalten bleibt. Er ändert lediglich seine Rechtsform, sein juristisches Kleid. Es findet also keine Übertragung von Vermögen von einem Rechtsträger auf einen anderen statt. Formwechselnde Rechtsträger können nach § 191 Abs. 1 UmwG insb. Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG), Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA, SE) und eingetragene Genossenschaften sein. Rechtsträger neuer Rechtsform können nach § 191 Abs. 2 UmwG ausschließlich Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR), Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, Kapitalgesellschaften und eingetragene Genossenschaften sein.

Abbildung 2.5 (S. 72) gibt einen Überblick über die gem. Umwandlungsgesetz möglichen Umwandlungsarten. Die Übersicht zeigt in den Spalten 1 bis 4, dass Umwandlungen aller gängigen Rechtsformen in fast alle anderen gängigen

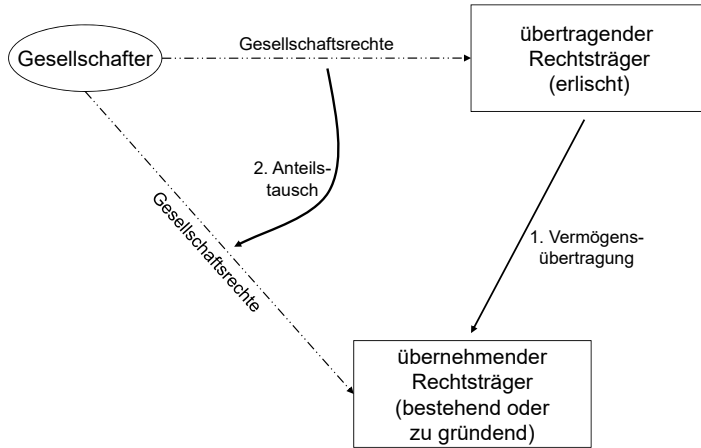


Abb. 2.1: Verschmelzung (§ 2 UmwG)

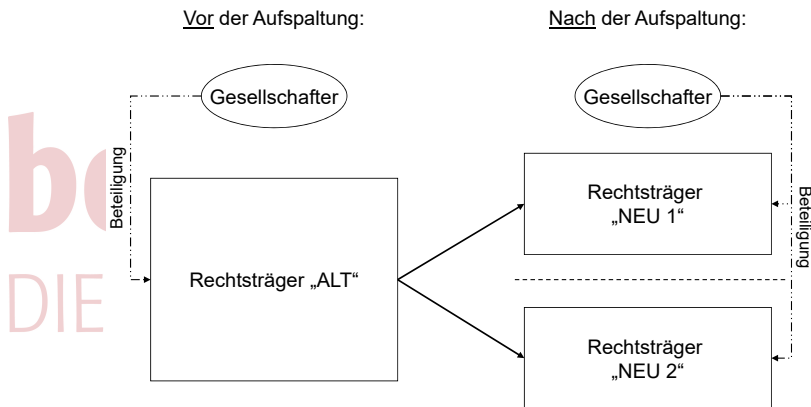


Abb. 2.2: Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG)

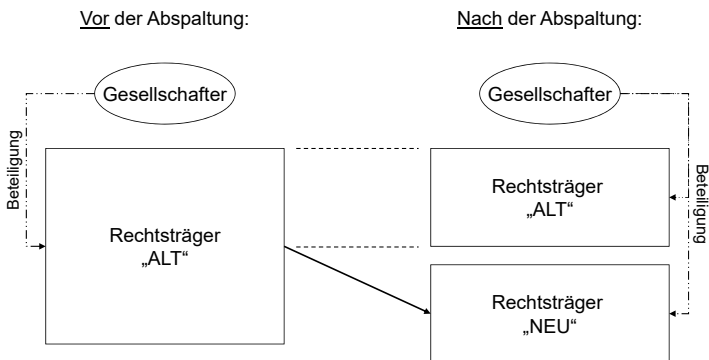


Abb. 2.3: Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG)

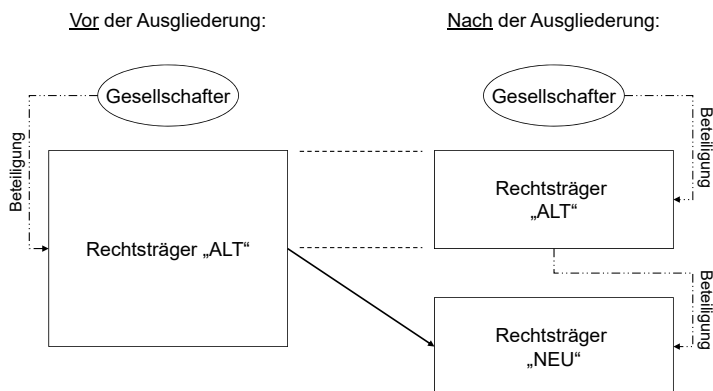


Abb. 2.4: Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)

Rechtsformen möglich sind. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht besteht somit kein Zwang, an einer einmal gewählten Rechtsform festzuhalten.

### 2.1.3 Steuerrecht, insb. Eigenart und Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes

Steuerrechtlich haben die soeben genannten gesellschaftsrechtlichen Unterscheidungen nur z. T. Bedeutung, denn das Steuerrecht bedient sich weitgehend einer eigenständigen Terminologie und eigenständiger Unterscheidungen, die letztlich einer eigenen Systematik folgen. Dies ist einerseits bemerkenswert, da das Umwandlungsgesetz und das Umwandlungssteuergesetz zeitgleich beschlossen wurden (im Oktober 1994). Andererseits lässt sich dies durch die unterschiedlichen Zwecke erklären: Im Fokus des Umwandlungsgesetzes stehen gesellschaftsrechtliche Fragen (insb. Haftungsfragen), in dem des Umwandlungssteuergesetzes ertragsteuerliche Fragen (insb. die Gewährleistung der Besteuerung von etwaigen stillen Reserven).

Einen Überblick über die steuerrechtlichen Bezeichnungen der einzelnen Umwandlungsvorgänge gibt die bereits bekannte Abbildung 2.5. Dort werden in den Spalten 5 und 6 den Umwandlungsarten des Umwandlungsgesetzes die jeweiligen Bezeichnungen des Umwandlungssteuergesetzes ggü. gestellt. Die Eigenart und der Aufbau dieses Gesetzes werden gleich noch näher erörtert.

Das Umwandlungssteuergesetz behandelt ausschließlich ertragsteuerliche Folgen der Umwandlung eines Unternehmens von einer Rechtsform in eine andere Rechtsform. Umsatz- und grunderwerbsteuerliche Folgen werden in diesem Gesetz hingegen nicht geregelt. Umsatzsteuerlich ist § 1 Abs. 1a UStG von herausragender Bedeutung. Nach dieser Vorschrift sind die meisten Umwandlungsvorgänge umsatzsteuerlich nicht steuerbar. Wird im Rahmen einer Umwandlung ein Grundstück übertragen, ist dieser Vorgang grunderwerbsteuerlich in den meisten Fällen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar.<sup>71</sup> Die Vorschriften

<sup>71</sup> Handelt es sich um eine konzerninterne Umstrukturierung, ist diese gem. § 6a GrEStG steuerfrei. Vgl. hierzu bspw. *Scheffler/Nagel* (2013), S. 446 f. Diese Steuerbefreiung wird in diesem Gliederungspunkt nicht weiter beachtet.

	Rechtsform		Umwandlungsgesetz		Umwandlungssteuergesetz	
	alt	neu	Art der Umwandlung	Rechtsnormen	Bezeichnung der Umwandlung	Rechtsnormen
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
(1)	Einzel- unternehmen	OHG, KG, GmbH & Co. KG	Ausgliederung aus dem Vermö- gen eines Einzelkaufmanns	§§ 152 bis 160 i. V.m. § 123 bis 137 UmwG	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft	§ 24 UmwStG
(2)		GmbH, AG	Ausgliederung aus dem Vermö- gen eines Einzelkaufmanns	§§ 152 bis 160 i. V.m. § 123 bis 137, 138 bis 146 UmwG	Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft	§§ 20 bis 23 UmwStG
(3)	OHG, KG, GmbH & Co. KG	GmbH, AG	Verschmelzung	§§ 2 bis 76 UmwG	Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft	§§ 20 bis 23 UmwStG
(4)		GmbH, AG	Formwechsel	§§ 190 bis 225 UmwG	Formwechsel einer Personenan- handels- in eine Kapitalgesellschaft	§ 25 i. V.m. § 20 bis 23 UmwStG
(5)	GmbH, AG	Einzel- unternehmen	Verschmelzung	§§ 120 bis 122 i. V.m. § 2 bis 38 UmwG	Vermögensübergang auf eine na- türliche Person	§§ 3 bis 8, 18 UmwStG
(6)		OHG, KG, GmbH & Co. KG	Verschmelzung	§§ 2 bis 76 UmwG	Vermögensübergang auf eine Per- sonengesellschaft	§§ 3 bis 8, 18 UmwStG
(7)		OHG, KG	Formwechsel	§§ 226 bis 237 i. V.m. § 190 bis 213 UmwG	Formwechsel einer Kapitalgesell- schaft in eine Personengesellschaft	§ 9 i. V.m. § 3 bis 8, 18 UmwStG
(8)	GmbH	AG, andere GmbH	Verschmelzung	§§ 46 bis 77 i. V.m. § 2 bis 38 UmwG	Verschmelzung auf eine andere Kapitalgesellschaft	§§ 11 bis 13, 19 UmwStG
(9)		AG	Formwechsel	§§ 238 bis 250 i. V.m. § 226, 190 bis 213 UmwG	Formwechsel	Identität des Steuerpflichtigen
(10)	AG	GmbH, andere AG	Verschmelzung	§§ 46 bis 77 i. V.m. § 2 bis 38 UmwG	Verschmelzung auf eine andere Kapitalgesellschaft	§§ 11 bis 13, 19 UmwStG
(11)		GmbH	Formwechsel	§§ 238 bis 250 i. V.m. § 226, 190 bis 213 UmwG	Formwechsel	Identität des Steuerpflichtigen

Abb. 2.5: Mögliche Umwandlungen und ertragssteuerliche Regelungen zur Umwandlung



des §1 Abs. 1a UStG und des §1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG werden noch wiederholt eine Rolle spielen.

Das Umwandlungssteuergesetz ist etwas unübersichtlich in 10 Teile untergliedert, in der sich die eigene Systematik widerspiegelt. Hier nicht weiter beachtet werden der 1. Teil mit allgemeinen Vorschriften insb. zum Anwendungsbereich, der ohnehin leere 9. Teil und der 10. Teil mit Anwendungsvorschriften und Ermächtigungen. Die übrigen Teile 2 bis 8 enthalten Folgendes:

2. Teil: Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft; in Abbildung 2.5 sind dies die Zeilen 5 bis 7;
3. Teil: Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft (Zeilen 8 und 10);
4. Teil: Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung); dies ist nicht in Abbildung 2.5 enthalten;
5. Teil: Gewerbesteuer (betrifft die Zeilen 5 bis 8 und 10);
6. Teil: Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und Anteilstausch (Zeilen 2 und 3);
7. Teil: Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (Zeile 1);
8. Teil: Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Zeile 4).

Diese Teile lassen sich inhaltlich in zwei Gruppen gliedern: Die erste Gruppe besteht aus den Teilen 2 bis 5. Sie betrifft Umwandlungen, bei denen der übertragende Rechtsträger eine *Kapitalgesellschaft* ist (s. hierzu auch §1 Abs. 1 UmwStG). Im Einzelnen erfasst werden die Verschmelzung und der Formwechsel auf bzw. in ein Personenunternehmen (2. Teil; Zeilen 5 bis 7 in Abbildung 2.5) sowie die Verschmelzung auf eine andere Kapitalgesellschaft (3. Teil; Zeilen 8 und 10). Darüber hinaus ergänzt der 4. Teil die Teile 2 und 3 für Auf- und Abspaltungen auf Kapital- (§15 UmwStG) und Personengesellschaften (§16 UmwStG) und der 5. Teil regelt die gewerbsteuerlichen Folgen für die Teile dieser Gruppe (Zeilen 5 bis 7 bzw. 8 und 10). In diesen Teilen orientieren sich die Formen und die Begrifflichkeiten des Umwandlungssteuergesetzes am Umwandlungsgesetz (s. Abbildung 2.5, Spalten 3 und 5).

Die zweite Gruppe wird durch die Teile 6 bis 8 gebildet. In deren Mittelpunkt steht die **Einbringung**, eine Umwandlungsart, die das Umwandlungsgesetz nicht kennt. Das Umwandlungssteuergesetz versteht darunter eine Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen. Die hierdurch erfassten zivilrechtlichen Umwandlungsarten sind in §1 Abs. 3 UmwStG aufgeführt (s. Abbildung 2.5, Spalte 3). Unterschieden wird bei der Einbringung zwischen einer solchen in eine *Kapitalgesellschaft* und in eine *Personengesellschaft*. Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft wird vom 6. Teil des Umwandlungssteuergesetzes adressiert (Zeilen 2 und 3). In diese Gruppe fällt auch der 8. Teil

(Zeile 4), der zwar den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft betrifft, aber zur analogen Anwendung des 6. Teils führt. Der verbleibende 7. Teil betrifft Einbringungen in eine Personengesellschaft (Zeile 4).

Eine in der Praxis wichtige Ergänzung des Umwandlungssteuergesetzes stellt der **Umwandlungssteuererlass** (UmwStE) dar. Dahinter verbirgt sich ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 2011,<sup>72</sup> welches ausführliche Erläuterungen der Anwendung der Normen des Umwandlungssteuergesetzes enthält.

Die Normen des Umwandlungssteuergesetzes lassen sich darüber hinaus vor dem Hintergrund *des Transparenz- und des Trennungsprinzips* auch in folgende vier Gruppen einteilen:<sup>73</sup>

1. Durch die Umwandlung kommt es zu einem Wechsel vom Trennungs- zum Transparenzprinzip, hierdurch fällt eine Besteuerungsebene weg. In Abbildung 2.5 sind dies die Zeilen 5 bis 7; hierzu zählt außerdem die in § 16 UmwStG geregelte Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft. Geregelt wird dies somit im 2. und im 4. Teil des Umwandlungssteuergesetzes.
2. Durch die Umwandlung kommt es zu einem Wechsel vom Transparenz- zum Trennungsprinzip, wodurch eine Besteuerungsebene hinzu kommt (Zeilen 2 bis 4). Geregelt wird dies im 6. und im 8. Teil des Umwandlungssteuergesetzes.
3. Durch die Umwandlung wird Vermögen zwischen Rechtsträgern übertragen, bei denen das Trennungsprinzip gilt (Zeilen 8 und 10); hierzu zählt außerdem die in § 15 UmwStG geregelte Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften. Geregelt wird dies im 3. und im 4. Teil des Umwandlungssteuergesetzes.
4. Durch die Umwandlung wird Vermögen zwischen Rechtsträgern übertragen, bei denen das Transparenzprinzip gilt (Zeile 1). Geregelt wird dies im 7. Teil des Umwandlungssteuergesetzes.

Es wurde bereits ausgeführt, dass aus steuerlicher Sicht vier Umwandlungsvorgänge als die bedeutendsten angesehen werden können. Gleichzeitig repräsentieren diese Fälle alle vier soeben genannten Gruppen:

1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen:  
1. Gruppe, geregelt im zweiten Teil des Umwandlungssteuergesetzes;
2. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft:  
3. Gruppe, geregelt im dritten Teil des Umwandlungssteuergesetzes;
3. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft:  
2. Gruppe, geregelt im sechsten (Einbringung) und achten (Formwechsel) Teil des Umwandlungssteuergesetzes;
4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft): 4. Gruppe, geregelt im siebten Teil des Umwandlungssteuergesetzes.

<sup>72</sup> BMF-Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, S. 1314.

<sup>73</sup> Vgl. hierzu *Strauch* (2012), Tz. 61-63.

## 2.2 Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen

### 2.2.1 Vorbemerkungen

Gesellschaftsrechtlich kann die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein *Personenunternehmen* als:

- Verschmelzung nach den §§ 2 bis 122 UmwG oder
- durch einen Formwechsel nach den §§ 190 bis 304 UmwG

erfolgen (s. Abbildung 2.5 (S. 72), Zeilen 5 bis 7).

Die Gruppe der Personenunternehmen setzt sich bekanntlich aus Personengesellschaften und Einzelunternehmen zusammen. Bei *Personengesellschaften* sind beide Arten der Umwandlung möglich, soll eine Kapitalgesellschaft in ein *Einzelunternehmen* umgewandelt werden, kommt hingegen nur eine Verschmelzung in Betracht (nach § 3 UmwG), nicht hingegen ein Formwechsel (s. nochmals Abbildung 2.5 (S. 72)). Innerhalb der Vorschriften über die Verschmelzung ist dieser Fall in den §§ 120 bis 122 UmwG besonders geregelt.

Unter einer Verschmelzung ist die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen Rechtsträger im Wege der *Gesamtrechtsnachfolge* zu verstehen. Die Verschmelzung kann durch Aufnahme (§§ 4 bis 35 UmwG) oder durch Neugründung (§§ 36 bis 38 UmwG) erfolgen. Bei letzterem müssen mindestens zwei übertragende Kapitalgesellschaften vorhanden sein (§ 2 Nr. 2 UmwG).

Steuerrechtlich ist die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen in Form einer Verschmelzung ein Vermögensübergang, der im zweiten Teil des Umwandlungssteuergesetzes geregelt ist (§§ 3 bis 8 UmwStG). Die Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft im Wege eines Formwechsels findet sich in § 9 UmwStG und damit ebenfalls im zweiten Teil. In dieser Norm wird weitestgehend auf die §§ 3 bis 8 UmwStG verwiesen.

Die Ausgangsstruktur (die Kapitalgesellschaft) ist dem Trennungsprinzip zuzuordnen, die Zielstruktur hingegen dem Transparenzprinzip. Daher wird bei der Kapitalgesellschaft die *Ausschüttung der offenen Rücklagen*, also der noch nicht ausgeschütteten Gewinne, *fingiert* und diese Ausschüttungen werden bei den Anteilseignern der Kapitalgesellschaft wie eine Gewinnausschüttung besteuert. Außerdem ist dies der Grund dafür, dass nicht nur die Verschmelzung, sondern auch der Formwechsel ertragsteuerliche Folgen hat und daher im Umwandlungssteuergesetz geregelt wird.

Einen ersten Überblick über die wichtigsten ertragsteuerlichen Folgen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen gibt Abbildung 2.6 auf der nächsten Seite.

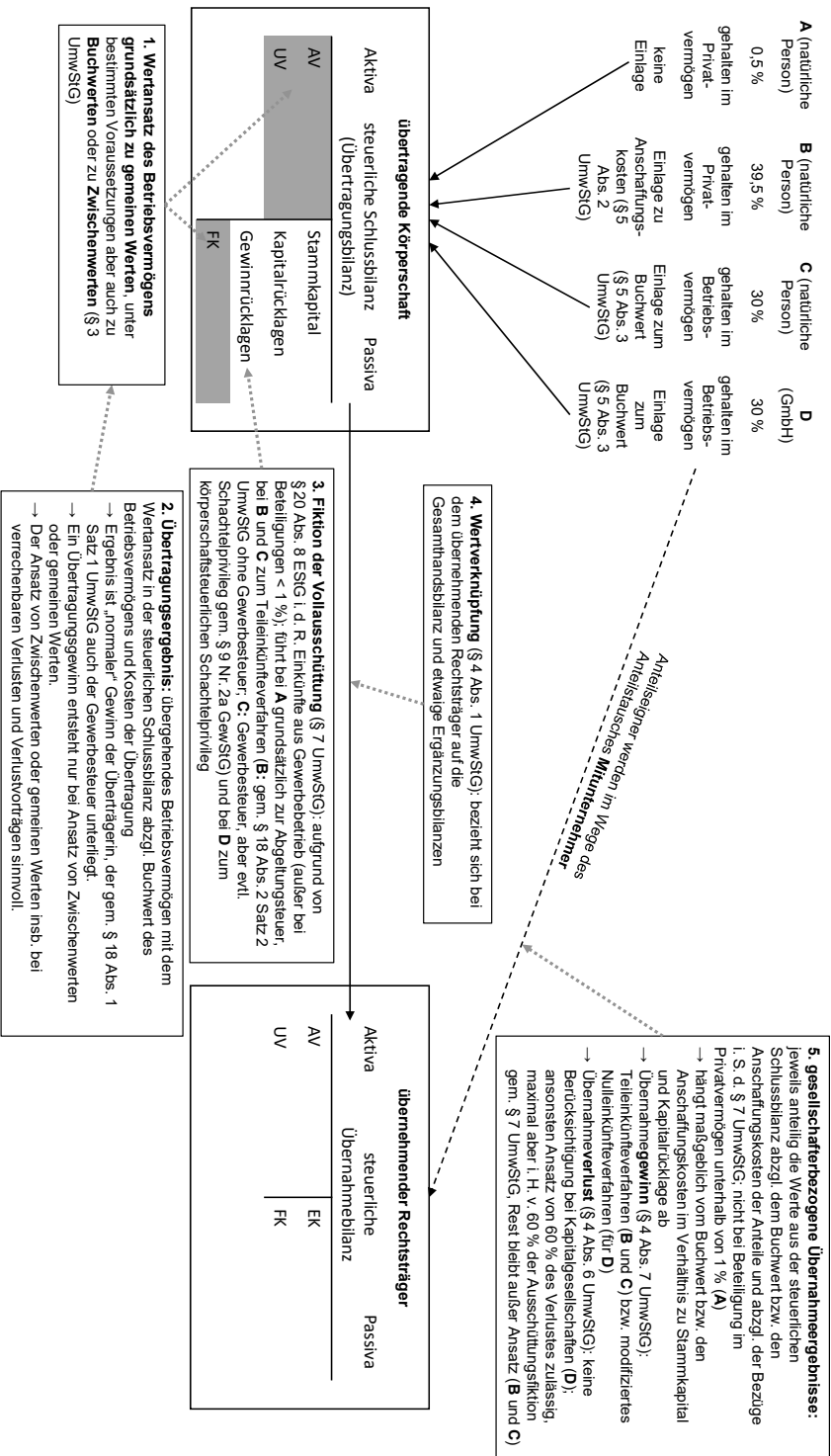


Abb. 2.6: Ertragsteuerliche Folgen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personennunternehmen

## 2.2.2 Ertragsteuerliche Folgen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern

### 2.2.2.1 Übertragende Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter

Die das Betriebsvermögen übertragende Kapitalgesellschaft hat zum Übertragungsstichtag eine steuerliche Schlussbilanz zu erstellen (**Übertragungsbilanz**). In dieser hat sie die zu übertragenden Wirtschaftsgüter gem. § 3 Abs. 1 UmwStG grundsätzlich mit ihren gemeinen Werten anzusetzen (also die stillen Reserven vollständig aufzulösen). Auf Antrag kann sie die Wirtschaftsgüter nach § 3 Abs. 2 UmwStG in der Übertragungsbilanz unter bestimmten Voraussetzungen (insb. die auch zukünftige Steuerverstrickung stiller Reserven) aber auch mit ihren Buchwerten bewerten. **Buchwert** ist nach § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungsstichtag von dem einbringenden Einzelunternehmer zu erstellenden Steuerbilanz ergibt oder ergäbe.

Auch der Ansatz von **Zwischenwerten** ist zulässig (d. h. von Werten zwischen den Buchwerten und den gemeinen Werten). Wird ein Zwischenwert angesetzt, sind die in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und stille Lasten gem. Tz. 03.25 UmwStE mit einem einheitlichen Prozentsatz aufzudecken. Die *Aufstockung der Buchwerte* hat somit *gleichmäßig* zu erfolgen. Eine Aufstockung nur bei einzelnen Wirtschaftsgütern vorzunehmen, bei anderen hingegen die Buchwerte beizubehalten, ist somit nicht zulässig. Beispielsweise könnte der Steuerpflichtige lediglich die Werte des Umlaufvermögens und des abnutzbaren beweglichen Anlagevermögens mit kurzer Restnutzungsdauer aufstocken, die möglicherweise beträchtlichen stillen Reserven in den Betriebsgrundstücken und im Geschäfts- oder Firmenwert aber nicht aufdecken. Das ist aber nicht zulässig. Die Zusammenhänge verdeutlicht das folgende Beispiel.

#### Beispiel

In eine KG wird Betriebsvermögen mit einem Buchwert von 400 T€ eingebracht. Die darin enthaltenen stillen Reserven werden auf 200 T€ geschätzt; sie sind einer Maschine (150 T€) und dem Warenbestand (50 T€) zuzurechnen. Der gemeine Wert des Betriebsvermögens beträgt somit 600 T€ (= 400 + 150 + 50). Im Rahmen des Bewertungswahlrechts setzt die KG das eingebrachte Betriebsvermögen mit 500 T€ an.

Der Aufstockungsbetrag beträgt somit 100 T€; dies sind 50 % (=  $\frac{100}{(150+50)}$ ) der insgesamt vorhandenen stillen Reserven. Folglich sind jeweils 50 % der in den eingebrachten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufzudecken: Bei der Maschine sind dies 75 T€ (= 150 · 50 %) und im Warenbestand 25 T€ (= 50 · 50 %).

Die Kapitalgesellschaft hat also ein *Wahlrecht* zwischen der Bewertung zu Buchwerten (Buchwertfortführung), zu gemeinen Werten (Vollaufstockung) oder zu Zwischenwerten (Teilaufstockung). Das Wahlrecht kann nicht selektiv ausgeübt werden.

Wählt die Kapitalgesellschaft in ihrer Schlussbilanz Wertansätze, die *über* den Buchwerten der Wirtschaftsgüter liegen, entsteht bei ihr ein zusätzlicher Gewinn. Dieser wird als **Übertragungsgewinn** bezeichnet. Er unterliegt der nor-

malen Besteuerung (also – wie jeder andere laufende Gewinn einer Kapitalgesellschaft – Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag), so dass eine Trennung vom „normalen“ Gewinn nicht erforderlich ist. Für die Gewerbesteuer ergibt sich dies aus § 18 Abs. 1 UmwStG. Nach dieser Rechtsnorm werden die §§ 3 bis 9 und 16 UmwStG ausdrücklich für die Ermittlung des Gewerbeertrags für anwendbar erklärt.

Wählt die Kapitalgesellschaft Wertansätze, die *unter* dem gemeinen Wert liegen, ist hinsichtlich der Gewerbesteuer § 18 Abs. 3 UmwStG zu beachten. Nach dieser Rechtsnorm kommt es zu einer gewerbesteuerlichen Erfassung der bisher nicht aufgedeckten stillen Reserven, wenn der von der Personengesellschaft oder dem Einzelunternehmer übernommene Betrieb *innerhalb von fünf Jahren* nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert wird. Gäbe es § 18 Abs. 3 UmwStG nicht, würden diese stillen Reserven gewerbesteuerlich niemals erfasst, da ein Gewinn aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Personenunternehmens nach den allgemeinen Grundsätzen zwar der Einkommensteuer der (Mit-)Unternehmer, nicht aber der Gewerbesteuer unterliegt. Die Übergangsfrist soll Missbrauch vermeiden: Innerhalb der Frist werden Veräußerungen gewerbesteuerlich so behandelt, wie dies vor der Umwandlung bei der Kapitalgesellschaft der Fall gewesen wäre.

Eine für die bisherigen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft und künftigen (Mit-)Unternehmer des das Betriebsvermögen übernehmenden Personenunternehmens wichtige Steuerfolge der Umwandlung ergibt sich aus § 7 UmwStG. Diese betrifft den Umstand, dass die Kapitalgesellschaft durch die Umwandlung erlischt, womit auch die Gesellschaftsanteile untergehen. Daher kommt es gem. § 7 UmwStG zu einer *fiktiven Vollausschüttung*: Nach Satz 1 dieser Norm hat jeder Anteilseigner seinen Anteil an dem in der Steuerbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft ausgewiesenen Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i. S. d. § 27 KStG zu versteuern (**Ausschüttungsfiktion**). Der Anteil des einzelnen Gesellschafters bemisst sich nach seiner Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft. Zu versteuern hat der Gesellschafter also die nach steuerlichen Vorschriften ermittelten Beträge, die in der Terminologie des Handelsgesetzbuchs als Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag und Jahresüberschuss bezeichnet werden. In der Terminologie des § 27 Abs. 1 KStG handelt es sich um den ausschüttbaren Gewinn. Dieser ergibt sich in schematischer Form wie folgt:

$$\begin{array}{r}
 \text{Eigenkapital in der Übertragungsbilanz} \\
 ./\text{. Nennkapital} \\
 ./\text{. steuerliches Einlagekonto} \\
 \hline
 = \text{ausschüttbarer Gewinn}
 \end{array}$$

Gemeint sind in der handelsrechtlichen und in der steuerlichen Definition die nach steuerlichen Vorschriften in der Vergangenheit ermittelten Gewinne, soweit diese noch nicht für Ausschüttungen verwendet worden sind. Diese stellen die von den Gesellschaftern zu versteuernden fiktiven Ausschüttungen dar.

Die dem einzelnen Gesellschafter zuzurechnenden anteiligen fiktiven Gewinnausschüttungen gehören bei diesem nach § 7 Satz 1 UmwStG zu den Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Ob sie nach § 20 Abs. 8 EStG in Einkünfte aus



Gewerbebetrieb umzuqualifizieren sind, richtet sich nach der Art der den fiktiven Ausschüttungen zu Grunde liegenden Anteile an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft (im Zeitpunkt der Umwandlung).<sup>74</sup> Zu unterscheiden sind in diesem Zusammenhang:

1. Anteile, die zu einem Betriebsvermögen gehören,
2. Anteile i. S. d. § 17 EStG und
3. Anteile, die weder zu einem Betriebsvermögen gehören noch Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG darstellen (Zwerganteile).

Im ersten Fall (Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen) sind die fiktiven Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 8 EStG in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren. Handelt es sich bei dem Betriebsvermögen um solches eines Personenunternehmens, hat der (Mit-)Unternehmer die Einkünfte nach § 15 EStG zu versteuern. Auf diese ist nach § 3 Nr. 40 EStG das Teileinkünfteverfahren anzuwenden, d. h. es sind lediglich 60 % der Ausschüttung zu erfassen. Außerdem erhöhen die fiktiven Ausschüttungen den Gewinn aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 7 GewStG (evtl. ist das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2a GewStG anwendbar). Ist der Gesellschafter der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft eine andere Kapitalgesellschaft, bleiben bei dieser vorbehaltlich der Grenze des Absatzes 4 gem. § 8b Abs. 1 und 5 KStG 95 % der fiktiven Ausschüttungen steuerfrei (körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg).

In der zweiten Fallgruppe (Fälle, in denen der Gesellschafter der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG hält), kommt es nach h. M. grundsätzlich zu den gleichen Folgen wie bei der ersten Fallgruppe und dem dortigen Unterfall, dass es sich bei dem Betriebsvermögen um das eines Personenunternehmens handelt.<sup>75</sup> Ein Unterschied ergibt sich aber bei der Gewerbesteuer: Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG aus Anteilen i. S. d. § 5 Abs. 2 UmwStG unterliegen gem. § 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht der Gewerbesteuer.

Im dritten Fall (Zwerganteil im Privatvermögen) kommt es zu keiner Umqualifikation der fiktiven Gewinnausschüttungen. Dies bedeutet, dass die Ausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in voller Höhe der Einkommensteuer unterliegen (und zwar grundsätzlich mit dem Abgeltungsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG i. H. v. 25 %). Der Gewerbesteuer unterliegt die Ausschüttung bei dem Gesellschafter nicht.

Die Zusammenhänge verdeutlicht das nachfolgende Beispiel.

<sup>74</sup> Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen ist auch eine Umqualifikation in Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus freiberuflicher Tätigkeit möglich. Diese Fälle dürften aber nur selten vorkommen.

<sup>75</sup> Diese Rechtsauffassung wird als weite Einlagefiktion bezeichnet. Teilweise wird auch eine sog. enge Einlagefiktion vertreten. Demnach findet hinsichtlich der fiktiven Ausschüttungen nach § 7 UmwStG keine Umqualifikation nach § 20 Abs. 8 EStG statt, so dass es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt, die wie die dritte Fallgruppe besteuert werden. Vgl. hierzu bspw. *Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock* (2012), § 7, Tz. 17 ff; *Börst* (2019), § 7 UmwStG, Tz. 50 ff; *Klingebiel/Patt/Rasche/Krause* (2016), S. 177 ff; *Klingberg* (2020), § 7 UmwStG, Tz. 17 ff.

**Beispiel**

Die Ü-GmbH soll auf die Ü-OHG verschmolzen werden. An beiden Gesellschaften sind beteiligt: A (natürliche Person, Anteil im Privatvermögen) mit 0,5%, B (natürliche Person, Anteil im Privatvermögen) mit 39,5%, C (natürliche Person, Anteil in einem Betriebsvermögen) mit 30% und die D-GmbH mit 30%.

Das Eigenkapital der Ü-GmbH beträgt laut Übertragungsbilanz 350 T€, darin enthalten ist Nennkapital i. H. v. 50 T€. Der Wert des steuerlichen Einlagekontos beträgt 150 T€.

Der gem. § 7 UmwStG zu besteuermde ausschüttbare Gewinn beträgt:

	Eigenkapital in der Übertragungsbilanz	350 T€
./.	Nennkapital	50 T€
./.	steuerliches Einlagekonto	150 T€
=	ausschüttbarer Gewinn	150 T€

Dieser ist den vier Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zuzurechnen.

A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligung im Privatvermögen. Sie beträgt weniger als 1%, so dass § 17 EStG nicht zur Anwendung gelangt (also keine Umqualifikation der fiktiven Gewinnausschüttungen in gewerbliche Einkünfte). Folglich unterliegt die fiktive Ausschüttung i. H. v. 0,075 T€ (=  $150 \cdot 0,005$ ) bei A nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in voller Höhe der Einkommensteuer, dies grundsätzlich mit dem Abgeltungsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG i. H. v. 25%. Der Gewerbesteuer unterliegt die Ausschüttung nicht.

B und C unterliegen mit ihrer fiktiven Ausschüttung i. H. v. 59,25 T€ (=  $150 \cdot 0,395$ ) bzw. 45 T€ (=  $150 \cdot 0,3$ ) dem Teileinkünfteverfahren. Bei B handelt es sich um eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG. Somit werden die Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert. Diese unterliegen gem. § 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht der Gewerbesteuer. Bei C handelt es sich aufgrund von § 20 Abs. 8 EStG um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie erhöhen den Gewinn aus Gewerbebetrieb, dieser wird gem. § 9 Nr. 2a GewStG aber in gleichem Umfang wieder gekürzt.

Die D-GmbH unterliegt mit den ihr zuzurechnenden 45 T€ (=  $150 \cdot 0,3$ ) dem körperschaftsteuerlichen Schachtelprivileg. Die Einkünfte werden gem. § 20 Abs. 8 EStG umqualifiziert. Sie unterliegen aber gem. § 8b Abs. 1 und 5 KStG im Ergebnis nur im Umfang von 5% der Besteuerung.

**2.2.2.2 Übernehmendes Personenunternehmen**

Die übernehmende Personengesellschaft hat die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Übernahmebilanz gem. § 4 Abs. 1 UmwStG mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft enthaltenen Werten zu übernehmen (**Wertverknüpfung**). Insoweit besteht also Identität zwischen den Wertansätzen in der Übertragungsbilanz der Kapitalgesellschaft und denjenigen in der Übernahmebilanz der Personengesellschaft.

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG tritt die übernehmende Personengesellschaft grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft ein. Allerdings können beim übertragenden Rechtsträger vorhandene verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge und nicht abgezoge-



ne Verluste (im Folgenden kurz: verrechenbare Verluste) gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht übernommen werden.

Der Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung betrifft grundsätzlich auch die AfA.<sup>76</sup> Etwas anderes gilt, wenn die Wirtschaftsgüter in der Übertragungsbilanz durch die Kapitalgesellschaft mit über den Buchwerten liegenden Werten bewertet werden. Dann ist nach § 4 Abs. 3 UmwStG zwischen der AfA auf Gebäude (§ 7 Abs. 4, 5 EStG) und der AfA auf bewegliches Anlagevermögen zu unterscheiden. Bei Gebäuden hat das Personenunternehmen die AfA *nach der bisherigen Bemessungsgrundlage* zu berechnen (erhöht um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert in der Übertragungsbilanz und dem Buchwert vor Aufstockung durch die übertragende Kapitalgesellschaft). Hierbei ist der AfA-Satz der Kapitalgesellschaft zu übernehmen.<sup>77</sup>

Bei beweglichem Anlagevermögen ist bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage hingegen *vom Buchwert der Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Kapitalgesellschaft vor Aufdeckung der stillen Reserven* auszugehen. Dieser Wert ist wiederum um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert in der Übertragungsbilanz der Kapitalgesellschaft und dem Buchwert der Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft vor Aufstockung zu erhöhen. Im Ergebnis besteht die AfA-Bemessungsgrundlage hier somit aus dem Wert, der sich aus der steuerlichen Schlussbilanz (**Übertragungsbilanz**) der Kapitalgesellschaft ergibt. Der AfA-Satz richtet sich in derartigen Fällen nach der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts.<sup>78</sup>

Bei dem das Betriebsvermögen übernehmenden Personenunternehmen entsteht infolge der Übernahme ein **Übernahmeergebnis**, welches bei einem positiven Ergebnis als Übernahmegewinn und bei einem negativen Ergebnis als Übernahmeverlust bezeichnet wird. Übernahmeergebnis ist nach § 4 Abs. 4 UmwStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert, mit dem die übernommenen Wirtschaftsgüter aus der Übertragungsbilanz zu übernehmen sind und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft. Das Übernahmeergebnis ist *gesellschaftsbezogen* zu ermitteln. Ausgenommen hiervon sind Zwerganteile im Privatvermögen.<sup>79</sup>

Nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG ist das Übernahmeergebnis um die sich aus § 7 UmwStG ergebenden fiktiven Gewinnausschüttungen zu verringern. Hierdurch wird verhindert, dass die entsprechenden Beträge zweimal der Einkommensteuer unterliegen (einmal als Ausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und einmal über die Erfassung des Übernahmegewinns als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei den Gesellschaftern des Personenunternehmens bzw. dem Einzelunternehmer). Infolge dieser Regelung dürfte i. d. R. zumindest dann kein Übernahmegewinn entstehen (sondern ein Übernahmeverlust), wenn die übertragende Kapitalgesellschaft in der Übertragungsbilanz die Buchwerte ansetzt.<sup>80</sup> Dies hängt aber letztlich maßgeblich von dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der Anteile ab.<sup>81</sup>

<sup>76</sup> Vgl. *Rahier* (1999), S. 113 f; *van Lishaut* (2019), § 4 UmwStG, Tz. 66.

<sup>77</sup> Vgl. *Schlösser/Reichl/Rapp* (2017), § 11 UmwStG, Tz. 371 ff.

<sup>78</sup> Vgl. *Klingberg* (2020), § 4 UmwStG, Tz. 30; *Schmitt* (2018), § 4 UmwStG, Tz. 58 ff. A. A.: Tz. 04.10 UmwStE, wonach die Restnutzungsdauer neu zu schätzen ist.

<sup>79</sup> Vgl. *Brähler/Krenzin* (2020), S. 134 ff.

<sup>80</sup> Vgl. zu den Ausführungen und zu Beispielen hierzu *van Lishaut* (2019), § 4 UmwStG, Tz. 116; *Klingberg* (2020), § 4 UmwStG, Tz. 40.

<sup>81</sup> Vgl. *Brähler/Krenzin* (2020), S. 133 ff.

Die zur Ermittlung des Übernahmegewinns erforderlichen Buchwerte der Anteile an der Kapitalgesellschaft sind nur dann vorhanden, wenn die Anteile entweder im Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehalten werden. Halten die Gesellschafter ihre Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft hingegen in ihrem Privatvermögen und sind sie i. S. d. § 17 EStG beteiligt, gelten die Anteile an der Kapitalgesellschaft gem. § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG als zum Übertragungstichtag mit ihren Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen eingelegt. Es wird also zum Übertragungstichtag eine Einlage der Anteile in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft fingiert. Damit wird erreicht, dass Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG wie Anteile behandelt werden, die sich im Betriebsvermögen befinden.

Eine hiermit vergleichbare Regelung für Anteile im Privatvermögen, die keine Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG darstellen (also Zwerganteile im Privatvermögen), gibt es nicht. Die Zusammenhänge verdeutlicht das nachfolgende Beispiel.

### Beispiel

Die Ü-GmbH aus dem vorherigen Beispiel führt gem. § 3 Abs. 2 UmwStG die Buchwerte fort. Nun soll das Übernahmeergebnis ermittelt werden. Dies hat aufgrund der unterschiedlichen Buchwerte bzw. Anschaffungskosten gesellschafterbezogen für die Gesellschafter B, C und D zu erfolgen. Der Anteil von A nimmt gem. § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG nicht an der Ermittlung des Übernahmeergebnisses teil. A hat also nur seinen oben ermittelten Anteil am ausschüttbaren Gewinn zu versteuern.

Bei B (natürliche Person, Anteil im Privatvermögen) betragen die Anschaffungskosten für seinen Anteil (39,5 %) 79 T€, bei C (natürliche Person, Anteil in einem Betriebsvermögen) und bei der D-GmbH, die beide je mit 30 % beteiligt sind, beträgt der Buchwert der Beteiligung jeweils 60 T€.

Der saldierte Wert der übertragenen positiven und negativen Wirtschaftsgüter der Ü-GmbH entspricht dem Eigenkapital, beträgt also 350 T€. Dieser Wert ist in Abhängigkeit von der Beteiligungshöhe auf B, C und D zu verteilen. Bei diesen sind dann die Buchwerte bzw. die Anschaffungskosten der Anteile und die Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG abzuziehen.

B werden  $138,25 \text{ T€} (= 350 \cdot 39,5\%)$  des Werts der übertragenen Wirtschaftsgüter zugewiesen. Davon sind die Anschaffungskosten, mit denen die Anteile gem. § 5 Abs. 2 UmwStG als in das Betriebsvermögen eingelegt gelten, und seine Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG abzuziehen. Sein Übernahmeergebnis beträgt folglich  $0 \text{ €} (= 138,25 - 79 - 59,25)$ .

Auch bei C und der D-GmbH beträgt das Übernahmeergebnis  $0 \text{ €} (= 105 - 60 - 45)$ . Hier greift bzgl. der Einlagefiktion allerdings nicht § 5 Abs. 2 UmwStG, sondern Absatz 3 dieser Norm.

Nach § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG unterliegt der Übernahmegewinn bei dem Unternehmer bzw. den Mitunternehmern des übernehmenden Personenunternehmens der Einkommensteuer. Hierbei sind nach § 3 Nr. 40 EStG 40 % der Einkünfte steuerfrei (Teileinkünfteverfahren). Soweit ein Übernahmegewinn auf eine Körperschaft entfällt, bleibt er nach § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG im Rahmen des § 8b KStG zu 95 % steuerfrei (unter Beachtung der Grenze des Absatzes 4).