

Praxis des Umwandlungssteuerrechts

RA/StB/FAStR Dr. Jochen Ettinger

Vortragsveranstaltung

In Zusammenarbeit mit dem NWB Verlag GmbH & Co. KG

Inhaltsübersicht

- Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH
- Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft
- Gründung einer Holding durch Anteilstausch
- Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG
- Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen
- Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltungen
- Umwandlungsvorgänge zur Optimierung eines späteren Unternehmensverkaufs
- Verschmelzungen im GmbH-Konzern

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.1 Ausgangssituation

- Praktische Überlegungen und Gründe für die Umstrukturierung aus dem Einzelunternehmen in eine GmbH: Haftungsreduzierung, Unternehmensexpansion und Wachstum, Beteiligung von Mitarbeitern oder Investoren
- Verschiedene bestehende Möglichkeiten mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen sind gegeneinander abzuwägen

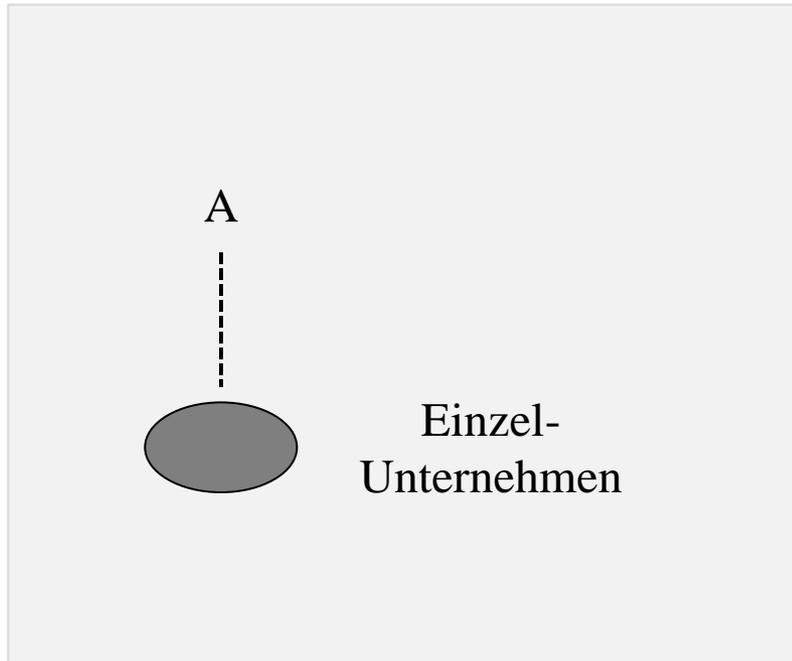
Ausgangsbeispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen. Er ist Unternehmens- und Finanzmakler. Er erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß §15 EStG. Sein Unternehmen ist im Handelsregister eingetragen („e.K.“). A möchte aufgrund der Tatsache, dass sein Unternehmen in den letzten Jahren stark expandiert ist, während zivilrechtliche Haftungsgefahren seiner Einschätzung nach zugenommen haben, sein Unternehmen in eine haftungsbeschränkte Rechtsform überführen. Er präferiert dabei die Rechtsform der GmbH. Aufgrund des guten Namens seines Unternehmens glaubt A, dass ein Firmenwert substantieller Höhe vorhanden ist. A betreibt sein Unternehmen in gemieteten Büroräumen. Wenn möglich möchte A seinen Vermieter nicht um ausdrückliche Zustimmung bitten, sondern möchte den Rechtsformwechsel unabhängig von einer Zustimmung seines Vermieters durchführen.

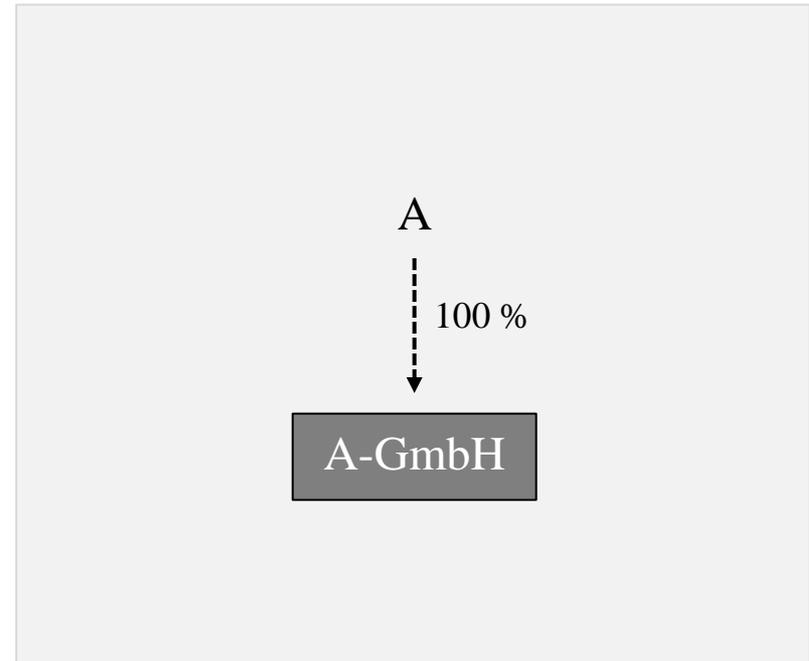
1.1 Ausgangssituation

- Visualisierung

Ist-Zustand



Ziel-Zustand



1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

1.2.1 Formwechsel

- Mögliche formwechselnde Rechtsträger sind in § 191 Abs. 1 UmwG abschließend aufgezählt.
- Einzelkaufleute, egal ob deren Firma in das Handelsregister eingetragen ist oder nicht, können nicht Ausgangsrechtsträger eines Formwechsels nach dem UmwG sein.
- Zwischenergebnis: Formwechsel scheidet insoweit aus.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

1.2.2 Ausgliederung

1.2.2.1 Allgemeine zivilrechtl. Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer Ausgliederung

- Ein Einzelkaufmann, dessen Firma im Handelsregister eingetragen ist, kann das von ihm betriebene Unternehmen aus seinem Vermögen auf eine Kapitalgesellschaft ausgliedern (§ 152 Satz 1 UmwG).
- Zivilrechtlich möglich wäre auch die Ausgliederung verschiedener Teilbereiche eines Einzelunternehmens auf mehrere aufnehmende neue Kapitalgesellschaften.
- **Praxishinweis:** Es genügt, wenn die Eintragung als „e.K.“ spätestens bei Eintragung der Ausgliederung vorliegt. Ist ein Einzelunternehmen vor Durchführung der Umstrukturierungsmaßnahme nicht eingetragen, sollte man jedoch in der Praxis auf eine Eintragung bereits vor Beurkundung der Ausgliederung hinwirken.
- Voraussetzung dafür, dass die Eintragung als e.K. erfolgen kann, ist, dass ein **gewerbliches Unternehmen** vorliegt (§ 2 HGB). (Hinweis: Ein freiberufliches Unternehmen kann somit nicht auf diese Weise in eine GmbH umgewandelt werden!)

1.2.2.1 Allgemeine zivilrechtl. Voraussetzungen und Rechtsfolgen für die Ausgliederung

- **Ausgliederungsverbot** nach §152 Satz 2 UmwG: Die Ausgliederung kann nicht erfolgen, wenn die Verbindlichkeiten des Einzelkaufmanns sein Vermögen übersteigen. Für die Ermittlung dieser Form der Überschuldung sind die in zu § 64 GmbHG entwickelten Grundsätze anzuwenden, d.h. Aktiva und Passiva sind mit den tatsächlichen Verkehrswerten (nicht mit den HB-Buchwerten) anzusetzen. Zu berücksichtigen ist sowohl das Betriebs- wie auch das Privatvermögen.
- Die Ausgliederung führt zur **Gesamtrechtsnachfolge**. Verbindlichkeiten (z.B. Bankverbindlichkeiten) sowie Vertragsverhältnisse (z.B. Mietverträge) gehen automatisch auf die aufnehmende GmbH über, ohne dass es der Zustimmung der Gläubiger/Vertragspartner bedarf.
- Das Stammkapital der aufnehmenden GmbH ist durch das übergehende Vermögen des Einzelunternehmens zu erbringen und zu decken. Maßgeblich ist dabei der tatsächliche wirtschaftliche Wert des Reinvermögens, also unter Berücksichtigung stiller Reserven.
- **Praxishinweis:** Reicht dieses nicht aus, müssen ggf. zusätzliche Bar- oder Sacheinlage erbracht werden.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

1.2.2 Ausgliederung

1.2.2.2 *Formalien der Ausgliederung*

- **Notarielle Beurkundung** der Ausgliederungserklärung des Einzelkaufmanns ist notwendig.
- Geht man von einer **Ausgliederung durch Neugründung** aus, muss die Ausgliederungserklärung auch die Errichtung der neuen GmbH und die Übertragung des Vermögens auf die GmbH beinhalten. Der Gesellschaftsvertrag der entstehenden GmbH ist der Erklärung ebenfalls beizufügen.
- Alternative ist die **Ausgliederung zur Aufnahme** durch eine vorher erworbene Vorratsgesellschaft.
- Erfasst die Ausgliederung das gesamte Unternehmen des Einzelkaufmanns, sodass dieses nach der Ausgliederung nicht mehr fortgeführt wird, sondern erlischt, kann die aufnehmende GmbH die **Firmierung** des Einzelunternehmens fortführen.
- Das Stammkapital der aufnehmenden GmbH muss mind. EUR 25.000 betragen.
- **Praxishinweis:** Die Ausgliederung auf eine UG (mit einem Mindeststammkapital von nur EUR 1) ist nicht möglich (§ 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG).

1.2.2.2 Formalien der Ausgliederung

- **Praxishinweis:** Übersteigt das Netto-Reinvermögen des einzubringenden Einzelunternehmens das Mindeststammkapital, kann handelsrechtlich (i) entweder aus optischen Gründen ein höheres Stammkapital als EUR 25.000 gewählt werden oder (ii) der übersteigende Mehrbetrag kann in die Kapitalrücklage der GmbH eingestellt werden oder (iii) der Mehrbetrag ist als Gesellschafterdarlehen gutschreiben.
- Es ist ein handelsrechtlicher **Ausgliederungstichtag** festzulegen (§ 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG „Spaltungstichtag“), zur steuerlichen Rückwirkung und zum steuerlichen Einbringungstichtag siehe unten unter Ziffer 1.3.2.2. Bei der Wahl des Spaltungstichtages ist darauf zu achten, dass zwischen Spaltungstichtag und der auf den vorangehenden Tag aufzustellende Bilanz einerseits und der Anmeldung des Vorgangs zum Handelsregister nicht mehr als acht Monate liegen dürfen (§ 125 i.V.m. § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG).
- Ein Ausgliederungsbericht ist für den Einzelkaufmann nach § 158 i.V.m. § 153 UmwG nicht erforderlich. Zu erstellen ist jedoch ein Sachgründungsbericht (§§ 159 Abs. 1, 58 Abs. 1 UmwG). Dem Registergericht ist sodann durch ein kurzes **Bewertungsgutachten** (z.B. des Steuerberaters des Einzelunternehmens oder eines Wirtschaftsprüfers) nachzuweisen, dass das Stammkapital der GmbH durch das eingebrachte Vermögen gedeckt wird.

1.2.2.2 Formalien der Ausgliederung

- **Handelsbilanzielle Behandlung nach HGB:** Der Einzelkaufmann hat auf den Tag vor dem Spaltungsstichtag eine **Schlussbilanz** zu erstellen (§§ 125, 17 Abs. 2 UmwG). Für die Bewertung der Aktiva und Passiva gelten die Vorschriften über die Jahresbilanz. Die übernehmende GmbH hat auf den Spaltungsstichtag für Zwecke des UmwG keine gesonderte Bilanz zu erstellen (bei Ausgliederung zur Aufnahme); bei Ausgliederung zur Neugründung wird eine Eröffnungsbilanz aufgestellt. Der Vorgang ist als Anschaffungsgeschäft in der Buchführung der GmbH zu erfassen und grds. mit den Anschaffungskosten anzusetzen, die der übernehmenden GmbH durch Gewährung der Anteile sowie ggf. Gesellschafterdarlehen und Agio entstehen (§ 253 Abs. 1 HGB), d.h. im Ergebnis Ansatz der Zeitwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter, inkl. Firmenwert. Handelsbilanziell besteht aber auch die Möglichkeit (= Wahlrecht), die Wertansätze der Handelsbilanz des Einzelunternehmens (handelsbilanzielle Buchwerte) fortzuführen (vgl. §§ 125,24 UmwG).
- **Praxishinweis:** Es besteht **keine Maßgeblichkeit** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass eine nur handelsrechtliche Aufdeckung stiller Reserven zur Bilanzierung von latenten Steuern führt (§§ 274, 306 HGB).
- Die Ausgliederung ist zum Handelsregister anzumelden und einzutragen und wird mit Eintragung zivilrechtlich wirksam.

1.2.2.2 Formalien der Ausgliederung

- **Nachhaftung:** Der Einzelkaufmann haftet für die Verbindlichkeiten, die auf die GmbH übergehen, noch für die Dauer von **5 Jahren** persönlich weiter (§§ 158, 156, 157 UmwG). Umgekehrt haftet die GmbH, wiederum auf 5 Jahre, als Gesamtschuldnerin für alle vor Wirksamwerden der Ausgliederung begründeten Verbindlichkeiten des Einzelkaufmanns, auch dessen private Schulden, mit (§ 133 Abs. 1 und 3 UmwG). (Diese Mithaftung der GmbH kann durch Einzelrechtsübertragung des einzelkaufmännischen Unternehmens auf eine GmbH vermieden werden, siehe dazu Ziffern 1.2.3 und 1.2.4.)
- **Kosten:** Es fallen Notarkosten an, Kosten des Bewertungsgutachtens sowie Kosten für Rechts- und Steuerberatung.
- **Praxishinweis:** Soll die entstehende GmbH selbst solche Kosten - in angemessener Höhe - tragen, muss dies in der Satzung als sog. Gründungskosten explizit und höchstbetragsmäßig festgesetzt werden (andernfalls steuerlich vGA).

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

1.2.3 Sachgründung einer GmbH

- Im Gegensatz zur Ausgliederung wird das Vermögen des Einzelunternehmens hier durch **Einzelrechtsnachfolge** – und zwar per Einbringungsvertrag – auf die durch Sachgründung entstehende GmbH übertragen.
- Die Errichtung der GmbH bedarf der notariellen Form.
- Die Sachgründung ist nicht möglich als UG (§ 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG).
- Die Gesellschafter haben einen Sachgründungsbericht (§ 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG) über die Angemessenheit der Sacheinlagen (= Werterreichung in Bezug auf das festgelegte Nennkapital) zu erstellen. Dazu muss wiederum ein Steuerberater/Wirtschaftsprüfer in einem **Wertgutachten** die Werthaltigkeit des eingebrachten Vermögens zur Vorlage beim Handelsregister bestätigen.
- **Vorsicht:** Haftung des Gesellschafters, falls Sacheinlage zum Zeitpunkt der Anmeldung der Gesellschaft zur Eintragung in das Handelsregister nicht den Nennbetrag des Stammkapitals erreicht; Verjährung erst 10 Jahre nach Eintragung der GmbH (§ 9 GmbHG).

1.2.3 Sachgründung einer GmbH

- **Nachteil der Sachgründung:** GmbH entsteht erst bei Eintragung in das Handelsregister. Zeitpunkt der Eintragung ist wegen der erfolgenden Werthaltigkeitsprüfung der Sacheinlage durch das Registergericht (§ 9c Abs. 1 Satz 2 GmbHG) nur bedingt beeinflussbar.
- **Praxishinweis:** Den Gesellschafter (= Ex-Einzelunternehmer) treffen die Risiken der Grundsätze zur Vorbelastungshaftung (= Unterdeckungshaftung) für Verbindlichkeiten, die in der Zeit als Vor-GmbH begründet werden (präziser: Innenhaftung des Gesellschafters, soweit das Stammkapital im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung nicht mehr vorhanden ist). Dazu kommt die Handelndenhaftung nach § 11 Abs. 2 GmbHG. Wenn man also nicht gleich den Weg über die Ausgliederung geht, ist der Weg über die Stufengründung (siehe sogleich unter Ziffer 1.2.4) meist vorzugswürdig.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.2 zivilrechtliche Möglichkeiten

1.2.4 Stufengründung

- **Begriff der Stufengründung:** Der Einzelunternehmer erwirbt in Schritt 1 eine GmbH als Vorrats-GmbH (Blitzstart etc.). Es wird sodann bei dieser GmbH durch notariell beurkundeten Kapitalerhöhungsbeschluss in Schritt 2 eine Sachkapitalerhöhung beschlossen, Einbringungsgegenstand ist das Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva.
- **Vorteil:** Die GmbH besteht sofort als „echte“ GmbH und nicht nur als Vor-Gesellschaft, d.h. Haftungsrisiken des Einzelunternehmers im Zuge der Umwandlung werden reduziert.
- Unmittelbar nach Beurkundung der Sachkapitalerhöhung können mit sofortiger dinglicher und schuldrechtlicher Wirkung alle Aktiva und Passiva des Einzelunternehmens in Einzelrechtsnachfolge durch Einbringungsvertrag auf die erworbene Vorrats-GmbH übertragen werden. Die Vorrats-GmbH kann unverzüglich die freiwerdende Firma des zeitgleich erlöschenden, einzelkaufmännischen Unternehmens übernehmen, sodass größtmögliche Kontinuität im Außenverhältnis erreicht werden kann.

1.2.4 Stufengründung

- Das Registergericht prüft wiederum die Werthaltigkeit der Sacheinlage (§§ 57a, 9c GmbHG). Wiederum ist ein Sachgründungsbereich zu erstellen und ein Wirtschaftsprüfer- oder Steuerberater-Kurzgutachten über die **Werthaltigkeit** vorzulegen.
- Ein etwaiger eingebrachter Mehrwert kann gesellschaftsrechtlich wiederum als zusätzliches Stammkapital, als Kapitalrücklage oder als Gesellschafterdarlehen behandelt werden. Bzgl. eingeräumter Gesellschafterdarlehen prüft das Registergericht die Werthaltigkeit des eingebrachten Vermögens auch insoweit, nicht dagegen bei Agio/ Rücklagendotierung.
- Der Einbringungsvertrag ist grundsätzlich formfrei. Ausnahme: Grundstücke werden eingebracht, § 311b Abs. 1 BGB, oder Anteile an Tochter-GmbH-Gesellschaften des Einzelunternehmens werden eingebracht, § 15 Abs. 3 bzw. 4 GmbHG).
- **Zu vermeidende Fallstricke:** Barmittel der GmbH werden im zeitlichen Zusammenhang zum Ankauf von Gegenständen vom Gesellschafter erworben (= verdeckte Sacheinlage, wenn dafür Stammkapital verwendet wird, Haftungsrisiko); Übertragung des Einzelunternehmens durch Einbringungsvertrag erfolgt schon vor Kapitalerhöhungsbeschluss; nötige Zustimmung von Vertragspartnern und Gläubigern wird nicht eingeholt.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

1.2.5 Einbringung des Einzelunternehmens als Agio oder als Zuzahlung in die Kapitalrücklage bei Barkapitalerhöhung

- Der Einzelunternehmer erwirbt im ersten Schritt eine Vorrats-GmbH.
- Im zweiten Schritt wird bei dieser das Stammkapital im Rahmen einer Barkapitalerhöhung erhöht (reicht auch geringe Erhöhung z.B. um EUR 1.000).
- Im Kapitalerhöhungsbeschluss verpflichtet der Einzelunternehmer sich, ein Agio oder eine Zuzahlung in die Kapitalrücklage in Form der Einbringung des Einzelunternehmens zu leisten (steuerliche Folgen siehe unter Ziffer 1.3.5).
- Nach Fassen des Barkapitalerhöhungsbeschlusses wird der Barkapitalerhöhungsbetrag eingezahlt und das Einzelunternehmen durch Einbringungsvertrag (Form s.o.) mit sofortiger dinglicher und wirtschaftlicher Wirkung auf die GmbH übertragen.
- Das **Registergericht prüft** in dem Fall grds. **nicht die Werthaltigkeit** des eingebrachten Einzelunternehmens, d.h. es wird Zeit und Geld für die Werthaltigkeitsprüfung gespart.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

1.2.6 Verschleierte Sachgründung

- Der Einzelunternehmer gründet eine GmbH mit ähnlicher Firmierung wie sein Einzelunternehmen, und nimmt mit dieser dieselbe Geschäftstätigkeit auf.
- Er stellt nach und nach zeitgleich die Tätigkeit seines Einzelunternehmens ein bzw. „fährt diese auf Null herunter“.
- Vertragsverhältnisse wie z.B. Mietverträge werden durch Einzelmaßnahmen auf die GmbH übertragen. Kunden „diffundieren“ in die GmbH.
- Die GmbH kauft mit ihrem Nennkapital einzelne Aktiva des Einzelunternehmens (wie z.B. Anlagevermögen), bzw. übernimmt einzelne Verbindlichkeiten (z.B. Kredite) durch Schuldübernahme unter Zustimmung der Gläubiger.
- Gesellschaftsrechtlich entspricht dies in der Form **nicht den Regeln der Kunst!** Haftungsrisiken des Einzelunternehmers als Gesellschafter und als Geschäftsführer der entstehenden GmbH drohen.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.1 Formwechsel

- Formwechsel ist gesellschaftsrechtlich nicht möglich; steuerliche Behandlung obsolet.

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.1 Einbringung nach § 20 UmwG

- Das Einzelunternehmen qualifiziert als Betrieb i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Wichtig: Anders als beim Teilbetriebsbegriff gilt hier grds. unverändert ein **nationales Begriffsverständnis**, das auch Betriebe im Aufbau, verpachtete und ruhende Betriebe erfasst (anders als der europäische Teilbetriebsbegriff).
- Der Einzelunternehmer muss **alle wesentlichen Betriebsgrundlagen** des Einzelunternehmens (= die betriebsnotwendigen WGs sowie die WGs die besonderes Gewicht für die Betriebsführung haben) einbringen, insb. betrieblich genutzte Immobilien (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums genügt nach Tz. 20.06 Satz 1 i.V.m. 15.07 Satz 2 UmwStE). Es sind aber auch Markenrechte oder wesentliche Geschäftsbeziehungen mit einzubringen. Zurückhalten unwesentlicher Teile ist unschädlich (Vgl. Tz 20.08 UmwStE). Der nationale Betriebsbegriff lässt auch die Übertragung **weiterer, nicht zu diesem Betrieb gehörender WGs** zu (anders u.U. der europäische Teilbetriebsbegriff).

1.3.2.1 Einbringung nach § 20 UmwG

- Es gilt eine ausschließlich **funktionale Betrachtungsweise** zur Frage der Wesentlichkeit von Wirtschaftsgütern (Tz. 20.06 Satz 2 UmwStE).
- Rechtsfolge des Zurückbehaltens wesentlicher Betriebsgrundlagen: Mangels Anwendung des § 20 UmwG sind insgesamt die stillen Reserven des Einzelunternehmens (inkl. Firmenwert) aufzudecken.
- Voraussetzung für die Anwendung des § 20 UmwG ist die **Gewährung neuer Anteile**, was bei der Ausgliederung kraft Gesetzes der Fall ist.
- Auch steuerrechtlich muss die Gegenleistung nicht ausschließlich in der Gewährung neuer Anteile an der entstehenden GmbH bestehen. Verbuchung im Übrigen in der Kapitalrücklage ist möglich und führt zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG.
- Behandlung eines Mehrbetrags als Gesellschafterdarlehen – sofern aber jedenfalls auch Anteile ausgegeben werden – stellt eine Gewährung einer sonstigen Gegenleistung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG dar, die grds. die Möglichkeit der Buchwertfortführung nicht ausschließt (zu Details und Folgen und Grenzen siehe aber unten Ziffer 1.3.2.3.).

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.2 Einbringungszeitpunkt

- Die Ausgliederung kann auf den handelsrechtlichen Ausgliederungs- (Spaltungs-) Stichtag auch mit steuerlicher Wirkung **rückbezogen** werden, wenn dieser nicht mehr als acht Monate vor der Handelsregisteranmeldung liegt (§ 20 Abs. 5 und 6 Satz 2 UmwStG).
- Eine Rückbeziehung gilt allerdings **nur für Ertragsteuern** (z.B. ESt, GewSt) und Steuern **vom Vermögen** (z.B. GrSt), nicht dagegen z.B. für umsatzsteuerliche Zwecke und nach h. M. auch nicht für die ErbSt.
- Folge der ertragsteuerlichen Rückwirkung: Das eingebrachte Einzelunternehmen wird ab dem steuerlichen Einbringungsstichtag als GmbH behandelt und besteuert (zu Details siehe Tz. 20.16 UmwStE).

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

- Das eingebrachte Betriebsvermögen ist von der übernehmenden GmbH **grundsätzlich mit dem gemeinen Wert** anzusetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).
- **Auf Antrag** kann das übernommene Betriebsvermögen mit dem **Buchwert** oder einem höheren **Zwischenwert** angesetzt werden, soweit:
 - sichergestellt ist, dass das übergehende Betriebsvermögen später bei der übernehmenden GmbH der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt;
 - die Passiva des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktiva nicht übersteigen;
 - das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).
- Es besteht **keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz**. Es kann steuerlich Buchwertfortführung erfolgen, auch wenn handelsrechtlich eine Aufstockung stiller Reserven erfolgt.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

Beispiel:

Der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens beträgt EUR 25.000, der gemeine Wert EUR 100.000, das Stammkapital der GmbH soll mit EUR 25.000 festgesetzt werden. Handelsrechtlich können die stillen Reserven aufgedeckt werden, sodass in der Handelsbilanz der GmbH eine Kapitalrücklage von EUR 75.000 ausgewiesen werden kann. In der Steuerbilanz dürfen die Buchwerte fortgeführt werden.

- Aus „optischen“ Gründen kann auch ein höheres Stammkapital gezeigt werden. Im vorstehenden Beispielsfall könnte das Stammkapital also auch mit EUR 100.000 angesetzt werden. Nachteil: Registerrechtliche Prüfung erstreckt sich dann auch auf diesen Teilbetrag der eingebrachten Werte.
- Wird im vorstehenden Beispielsfall ein Stammkapital von EUR 100.000 gewählt, und werden steuerlich die Buchwerte fortgeführt, muss die Differenz von EUR 75.000 in der Steuerbilanz auf der Aktivseite durch einen Ausgleichsposten (sog. „Luftposten“) dargestellt werden (vgl. Tz 20.20 UmwStE).
- Daneben ist jeder Ansatz zwischen Buchwert und gemeinem Wert möglich, wenn die Voraussetzungen der Buchwertfortführung vorliegen. Die stillen Reserven sind **einheitlich um einen gleichmäßigen Prozentsatz** aufzulösen (Tz. 20.18 i.V.m. 03.25 UmwStE). Mit einzubeziehen sind auch selbst erstellte, immaterielle Wirtschaftsgüter einschließlich des selbst geschaffenen Firmenwertes (Tz.: 20.18, 03.25 UmwStE).

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

- Eine Aufstockung der Buchwerte ist steuerlich zwingend, soweit die **Passiva des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktiva übersteigen** (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG). Der gemeine Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter darf bei dieser Aufstockung jedoch nicht überschritten werden (d.h. keine „Fantasieaufstockung“ bei fehlenden stillen Reserven).

Beispiel:

Buchwert der Aktiva in der Bilanz des Einzelunternehmens EUR 160.000, Passiva (ohne EK) EUR 200.000. Der gemeine Wert der Aktiva beträgt EUR 250.000. Das Stammkapital der GmbH soll mit EUR 25.000 angesetzt werden. Die Buchwerte des Aktivvermögens sind steuerlich um mind. EUR 40.000 aufzustocken.

Reichen die Teilwerte der einzelnen Aktiva nicht aus, muss eine Einlage der Differenz in bar oder durch zusätzliche Sacheinlagen erfolgen.

- Eine Aufstockung der Buchwerte ist steuerlich nicht möglich, soweit der Gesamtwert der eingebrachten Sachgesamtheit aufgrund negativen Geschäftswerts nicht über der Summe der Buchwerte liegt, selbst wenn die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter über deren Buchwerten liegen (d.h. isoliert betrachtet stille Reserven enthalten) (BFH v. 28.4.2016, DB 2016, 1792).

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

- Erhält der Einbringende neben GmbH-Anteilen **andere Wirtschaftsgüter** (insb. Gesellschafterdarlehen oder bare Zuzahlungen), musste das eingebrachte Vermögen bei der GmbH **für Einbringungsvorgänge, bei denen der Einbringungsvertrag bis zum 31.12.2014 geschlossen wurde**, steuerlich mind. mit dem Wert dieser anderen Wirtschaftsgüter (= z.B. Nennwert der Gesellschafterdarlehensforderung) angesetzt werden (§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG).
- Weitere Beschränkungen bestanden insoweit nicht

Beispiel:

Der Buchwert des am 15.12.2014 eingebrachten Betriebsvermögens beträgt EUR 25.000, der gemeine Wert EUR 200.000, das Stammkapital soll EUR 25.000 betragen. Es soll eine Gesellschafterdarlehensforderung an den Einbringenden in Höhe von EUR 100.000 gewährt werden. Das eingebrachte Vermögen muss in der Steuerbilanz mit mind. EUR 100.000 angesetzt werden. Es ergibt sich ein Einbringungsgewinn von EUR 75.000.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

- **Beschränkungen des Umfangs der Leistung anderer Wirtschaftsgüter für Einbringungen, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist:** Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 (urspr. Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) wurde die Möglichkeit zur Gewährung anderer Wirtschaftsgüter eingeschränkt („**Lex Porsche**“, vgl. Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154).
- Buchwertneutralität ist nunmehr nur noch möglich, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht mehr beträgt als (a) 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder (b) EUR 500.000, höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens. Soweit die sonstige Gegenleistung höher ist als dieser „unschädliche Wert“, ist die Buchwertfortführung nicht möglich.

Beispiel 1:

Der Buchwert des nach § 20 UmwStG mit Einbringungsvertrag vom 15.09.2016 eingebrachten Betriebsvermögens beträgt EUR 250.000. Der Einbringende erhält ein Gesellschafterdarlehen von EUR 200.000. Die sonstige Gegenleistung beträgt daher zwar mehr als 25 %, aber weniger als EUR 500.000 und weniger als der gesamte Buchwert als absolute Obergrenze. Vollständige Buchwertfortführung ist möglich, da nur eine der beiden alternativen Obergrenzen eingehalten werden muss.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

Beispiel 2:

X bringt sein Einzelunternehmen (Buchwert des Eigenkapitals EUR 10.000.000, gemeiner Wert EUR 50.000.000) zum 1.1.2016 in die von ihm zu 100 % gehaltene X-GmbH ein. Das Stammkapital der X-GmbH wird im Zuge dessen von EUR 25.000 auf EUR 50.000 erhöht. X erhält neben den neuen Geschäftsanteilen i.H.v. nominal EUR 25.000 ein Gesellschafterdarlehen i.H.v. EUR 2.000.000.

Die X-GmbH kann vollumfänglich die Buchwerte des Einzelunternehmens fortführen. X hat keinen steuerpflichtigen Einbringungsgewinn, denn er erhält eine Gegenleistung, die 25 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt (EUR 10.000.000 X 25 %). Da die 25 %-Grenze eingehalten wurde, kommt es auf das betragsmäßige Überschreiten der Grenze von EUR 500.000 nicht an. Die Anschaffungskosten seiner neuen Geschäftsanteile an der GmbH mindern sich jedoch nach § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG um den gemeinen Wert der Gegenleistung und betragen daher EUR 8.000.000 (10.000.000 abzgl. 2.000.000).

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

Beispiel 3 (nach Gläser/Zöller, BB 2015, 1117):

Für das in eine GmbH eingebrachte Betriebsvermögen (Buchwert: EUR 2 Mio., gemeiner Wert: EUR 5 Mio.) erhält der Einbringende neue GmbH-Anteile (gemeiner Wert: EUR 0,5 Mio.) nebst Zuzahlung i. H. v. EUR 4,5 Mio..

Die Zuzahlung übersteigt den unschädlichen Wert (25% des Buchwertes = EUR 0,5 Mio.) um 4 Mio. Euro; „insoweit“ ist keine Buchwertfortführung möglich. Das Betriebsvermögen kann nach der Gesetzesbegründung in dem Verhältnis zu Buchwerten fortgeführt werden, in dem der Gesamtwert des eingebrachten Betriebsvermögens nach Abzug der übersteigenden Gegenleistung zu dem Gesamtwert des eingebrachten Betriebsvermögens steht. Im Beispiel kann das eingebrachte Betriebsvermögen zu $[(\text{EUR } 5 \text{ Mio.} - \text{EUR } 4 \text{ Mio.}) / \text{EUR } 5 \text{ Mio.}] = 20\%$ zu Buchwerten fortgeführt werden, d. h. i. H. v. EUR 0,4 Mio. Zu 80% bzw. in Höhe der übersteigenden Gegenleistung (EUR 4 Mio.) geht es zum gemeinen Wert über. Die übernehmende GmbH setzt das Betriebsvermögen daher grds. mit EUR 4,4 Mio. an. Es greift jedoch der Mindestansatz nach § 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG, d. h. Ansatz mindestens in Höhe des gemeinen Werts der sonstigen Gegenleistungen, also hier Mindestansatz i. H. v. EUR 4,5 Mio. Dieser Betrag ergibt auch den Veräußerungspreis des Einbringenden (§ 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG). Beim Einbringenden entsteht somit ein Übertragungsgewinn i. H. v. EUR 2,5 Mio.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

Die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile ermitteln sich für den Einbringenden nach dem Wertansatz bei der übernehmenden GmbH (§ 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG) i. H. v. EUR 4,5 Mio. abzüglich der sonstigen Zuzahlung (§ 20 Abs. 3 S. 3 UmwStG) i. H. v. EUR 4,5 Mio. und betragen daher EUR 0.

- Das Steueränderungsgesetz 2015 wurde am 24.09.2015 vom Bundestag beschlossen. Es trat rückwirkend in Kraft und gilt für alle nach dem 31.12.2014 vorgenommenen Maßnahmen (§ 27 Abs. 14 UmwStG), also für alle nach dem 31.12.2014 beurkundete Maßnahmen bzw. alle Maßnahmen, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen wurde.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

- **Formalien der Buchwertantragstellung:** Der Antrag auf Buchwertfortführung oder Ansatz des Zwischenwerts ist von der übernehmenden GmbH bei dem für sie zuständigen Finanzamt zu stellen, und zwar spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der im Gesetz etwas schräg als solche bezeichneten „Schlussbilanz“ der übernehmenden GmbH (§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).
- Diese steuerliche „Schlussbilanz“ ist nach h.M. **diejenige reguläre steuerlich relevante Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers, in der das übernommene Betriebsvermögen erstmals auszuweisen ist** (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern vom 11.11.2014 - S 1978d.2.1-17/10 St32, DB 2014, 2681; BFH vom 15.06.2016, DB 2016, M6) .
- Diese steuerlich relevante Bilanz kann (i) entweder eine Einheitsbilanz oder (ii) eine Handelsbilanz nebst Überleitungsrechnung oder (iii) eine eigenständig neben der Handelsbilanz aufgestellte Steuerbilanz sein (BFH vom 15.06.2016, DB 2016, M6). Es handelt sich aber nicht um eine eigene oder zusätzliche Bilanz, die neben der regulären steuerlich relevanten Bilanz aufzustellen wäre.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

- Wird ohne explizite Antragsstellung **lediglich eine reguläre steuerlich relevante Bilanz** (z.B. Einheitsbilanz) für den übernehmenden Rechtsträger auf einen Bilanzstichtag (z.B. 31.12.2015) beim Finanzamt abgegeben, und ist dieser entweder der steuerliche Übertragungsstichtag oder ein diesem nachfolgender Bilanzstichtag, und erfolgen keine weiteren Erklärungen, wird dies mittlerweile von der Finanzverwaltung und dem BFH als Fristablauf und als eine schlüssige Antragsstellung gesehen (und es sind die darin angesetzten Werte maßgebend), vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern vom 11.11.2014 - S 1978d.2.1-17/10 St32, DB 2014, 2681, 2682; BFH vom 15.06.2016, DB 2016, M6; – anders noch aber mittlerweile überholt Bayerisches Landesamt für Steuern vom 07.07.2014 – S 1978d.2.1-17/1 St32, DB 2014, 1898 „kein Fristablauf, Schlussbilanz ist eine eigene steuerliche Bilanz“).
- Als Ausübung des Bewertungswahlrechts gilt auch die ausdrückliche Erklärung, dass die reguläre Steuerbilanz i.S.v. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz darstellen soll; in dieser Erklärung ist zugleich ein konkludent gestellter Antrag auf Ansatz des Buchwertes zu sehen (Tz. 03.01 UmwStE).

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

Beispiel:

Der Ausgliederung zur Neugründung wird die Jahresbilanz des Einzelunternehmens zum 31.12.2015 als handelsrechtliche Schlussbilanz zugrunde gelegt. Steuerrechtlicher Übertragungstichtag i.S.v. § 20 Abs. 6 Satz 1 ist der 31.12.2015. Die neu entstehende GmbH hat das übernommene Vermögen in einer Eröffnungsbilanz auf den 31.12.2015 als Übernahmebilanz sowie jedenfalls in der Jahresbilanz zum 31.12.2016 anzusetzen. Unterstellt, es wird dem Finanzamt nicht unterjährig eine Eröffnungsbilanz vorgelegt, weil seitens der Finanzverwaltung keine Aufforderung erfolgt und auch seitens des übernehmenden Unternehmens dies nicht veranlasst wird, muss der Buchwertantrag jedenfalls spätestens mit Einreichung der Jahresbilanz der GmbH zum 31.12.2016 gestellt werden.

- Das Gesetz nennt aber keine besondere Form, sodass auch eine konkludente Antragsstellung durch Einreichung entsprechender Bilanzen, die die entsprechenden Wertansätze vorsehen, ausreicht. Der Antrag ist aber bedingungsfeindlich.
- **Praxishinweis:** Ausdrückliche und sofortige Antragsstellung ist grds. zu empfehlen.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.4 Steuerfolgen beim einbringenden Einzelunternehmer

- Es ist beim einbringenden Einzelunternehmer ein **Einbringungsgewinn** als Differenz zwischen (i) dem Wertansatz des eingebrachten Vermögens in der Steuerbilanz der GmbH und (ii) dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens zum Zeitpunkt der Einbringung zu ermitteln.
- Bei Buchwertansatz entsteht kein Einbringungsgewinn. Ein Einbringungsgewinn entsteht dagegen bei Zwischenwertansatz und beim Ansatz zum gemeinen Wert.
- Der Einbringungsgewinn ist Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, er unterliegt bei natürlichen Personen als Einbringende aber entsprechend §7 Satz 2 Nr. 1 GewStG nicht der Gewerbesteuer.
- Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und ermäßigte Steuersätze nach § 34 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG werden nur gewährt, wenn die Einbringung zum gemeinen Wert erfolgt (nicht beim Ansatz zu Zwischenwerten), vgl. § 20 Abs. 4 UmwStG.
- Gewinn aus der Zurückbehaltung (= steuerliche Entnahme) nicht begünstigter, unwesentlicher Wirtschaftsgüter ist Teil des Einbringungsgewinns.

1.3.2.4 Steuerfolgen beim einbringenden Einzelunternehmer

- Der Wert, mit dem die GmbH das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, stellt zugleich die Anschaffungskosten des Einbringenden für dessen GmbH-Anteile dar. (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Die Anschaffungskosten sind um den Wert anderer Wirtschaftsgüter (z.B. Gesellschafterdarlehen), die der Einbringende zusätzlich für die Einbringung erhält, zu mindern (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG).

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.5 *Siebenjähriger Überwachungszeitraum*

- Bei einer Veräußerung der dem einbringenden Einzelunternehmer gewährten GmbH-Anteile innerhalb der ersten sieben Jahre nach dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt erfolgt eine nachträgliche Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven, gemindert um ein Siebtel für jedes volle abgelaufene Zeitjahr (sog. **Einbringungsgewinn I**, § 22 Abs. 1 UmwStG).
- Es handelt sich dabei um laufenden, nicht begünstigten Gewinn gemäß § 16 EStG; die Besteuerung erfolgt in dem VZ, in den der steuerliche Einbringungszeitraum fällt. Der Einbringungsgewinn I unterliegt bei natürlichen Personen als Einbringende bei vollständiger Anteilsveräußerung nicht der GewSt, vgl. H 7.1 (1) „Einbringungsgewinn“ GewStR; R 7.1 (3) GewStR (anders bei nur teilweiser bzw. sukzessiver Veräußerung der erhaltenen Anteile, Tz. 22.07 UmwStE).
- Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).
- In Höhe dieses der Nachversteuerung zugrunde gelegten Einbringungsgewinns erhöhen sich die Anschaffungskosten der durch Einbringung erworbenen GmbH-Anteile als **nachträgliche Anschaffungskosten**.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.5 *Siebenjähriger Überwachungszeitraum*

- Die Veräußerung der erhaltenen Anteile wirkt steuerlich „janusköpfig“: Es wird durch die Veräußerung nicht nur die retrospektive Besteuerung des Einbringungsgewinns I im VZ der Einbringung ausgelöst, sondern auch die Besteuerung eines „normalen“ **Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG** in dem VZ bewirkt, in dem das rechtliche bzw. wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten GmbH-Anteile übergeht.
- Aufgrund der nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten um den der Nachversteuerung zugrunde gelegten Einbringungsgewinn reduziert sich freilich der Betrag, der im Rahmen des § 17 EStG zu versteuern ist. So wird eine Doppelbesteuerung vermieden.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.5 Siebenjähriger Überwachungszeitraum

- Im wirtschaftlichen Ergebnis werden also die zum steuerlichen Einbringungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven, soweit sie nicht nach der Siebtel-Regelung bereits „hinausgewachsen sind“, nach § 16 EStG versteuert, während die ab dem Einbringungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven, zzgl. der „hinausgewachsenen“ Alt-Reserven, nach § 17 EStG besteuert werden.

Beispiel:

Der Buchwert des von E durch Ausgliederung in die E-GmbH eingebrachten Einzelunternehmens beträgt EUR 100.000, der gemeine Wert zum Einbringungszeitpunkt EUR 500.000. Der einbringende Einzelunternehmer veräußert seine Anteile Mitte des sechsten Jahres nach dem Einbringungszeitpunkt zu einem Veräußerungspreis von EUR 1.000.000. Die gesamten stillen Reserven im Einbringungszeitpunkt betragen EUR 400.000. Fünf volle Zeitjahre sind abgelaufen, sodass bei E $\frac{2}{7}$ der stillen Reserven (d.h. $\frac{2}{7}$ von EUR 400.000, also rd. EUR 114.000) als laufender Gewinn im VZ der Einbringung zu versteuern sind, während im Ergebnis der verbleibende Gewinn von rd. EUR 786.000 (EUR 1.000.000 \cdot EUR 114.000 \cdot EUR 100.000) begünstigt nach dem Teileinkünfteverfahren im VZ der Anteilsveräußerung zu versteuern ist.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.5 *Siebenjähriger Überwachungszeitraum*

- Auf Antrag kann auch die übernehmende GmbH-Gesellschaft ihre **Buchwerte hinsichtlich des eingebrachten Betriebsvermögens** um die nachversteuerten Beträge **erhöhen**, soweit der Einbringende die Steuer auf den Einbringungsgewinn I entrichtet hat und dies nachgewiesen wird (§ 23 Abs. 2 UmwStG).

1.3.2.5 Siebenjähriger Überwachungszeitraum

- Der Veräußerung stehen nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG bestimmte **Ersatztatbestände** gleich.
- Wesentliche Ersatztatbestände sind unentgeltliche Anteilsübertragung auf Kapitalgesellschaften, entgeltliche Übertragung (außer soweit diese als Weiter- Einbringung nach §§ 21, 22 UmwStG zu Buchwerten erfolgt), Liquidation der GmbH, Kapitalherabsetzung oder Ausschüttung von Beträgen aus dem Einlagekonto.
- Kein Ersatztatbestand wird somit ausgelöst, wenn sperrfristbehaftete Anteile unentgeltlich auf eine natürliche Person übertragen werden (zum Beispiel im Rahmen der Erbfolge oder auch Erbschaft).
- Im Rahmen der „Lex Porsche“ wurde § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG dergestalt geändert, dass eine Weitereinbringung erhaltener Anteile nur dann steuerunschädlich erfolgen kann, wenn im Rahmen der Weitereinbringung keinerlei sonstige Gegenleistungen erbracht werden, die die Unschädlichkeitsgrenzen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG übersteigen. Insoweit gilt also eine „alles-oder-nichts- Betrachtung“.

1.3.2.5 Siebenjähriger Überwachungszeitraum

- Innerhalb des siebenjährigen Überwachungszeitraums hat der Einbringende **jährlich nachzuweisen**, und zwar bei dem für ihn zuständigen Finanzamt, dass ihm die Anteile noch zuzurechnen sind (§ 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UmwStG, Tz. 22.29 UmwStE). Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 22.07.2014, DB 2014, 2318 zu Sonderfragen der Zuständigkeit.
- Wird der Nachweis nicht erbracht, gelten die Anteile als veräußert. Eine Fristverlängerung ist nicht möglich. Nach dem Gesetzeswortlaut wäre die Frist eigentlich als **Ausschlussfrist** zu werten. Die Finanzverwaltung akzeptiert jedoch – quasi als allgemeine **Billigkeitsmaßnahme** – einen verspäteten Nachweis, „*wenn eine Änderung der betroffenen Bescheide verfahrensrechtlich möglich ist. Dies bedeutet, dass im Falle eines Rechtsbehelfsverfahrens der Nachweis längstens noch bis zum Abschluss des Klageverfahrens erbracht werden kann*“ (BMF Schreiben v. 04.09.2007, BStBl. I 2007, 698).
- Der Nachweis kann insbesondere durch Vorlage einer Gesellschafterliste oder Bescheinigung der übernehmenden Gesellschaft erbracht werden.
- Der Nachweis ist bis **spätestens zum 31.05. eines Jahres** zu erbringen und bezieht sich auf die steuerliche Zurechnung der erhaltenen Anteile zum Ablauf des Tages, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht. Der erste Nachweis hat bis zum 31.05. des Kalenderjahres zu erfolgen, welches dem Kalenderjahr des ersten Jahres nach dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt nachfolgt.

1.3.2.5 Siebenjähriger Überwachungszeitraum

Beispiel 1:

Am 31.03.2007 beschließt X, sein Einzelunternehmen im Wege der Ausgliederung rückwirkend zum 31.12.2006 in die X-GmbH einzubringen. A hat zum 31.05.2008 erstmals einen Nachweis über die steuerliche Zurechnung der neu erhaltenen Anteile an der X-GmbH zum 31.12.2007 zu erbringen (vgl. DötschPatt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 22 Rz. 91; Verfügung der OFD Frankfurt v. 09.01.2008, DStR 2008, 408).

Beispiel 2:

Am 31.08.2007 beschließt Y, sein Einzelunternehmen rückwirkend zum 01.04.2007 in die Y-GmbH einzubringen. Y hat zum 31.05.2008 erstmals einen Nachweis über die steuerliche Zurechnung der Anteile zum 01.04.2008 zu erbringen (vgl. DötschPatt/Pung/Möhlenbrock, UmwStG, § 22 Rz. 91; BMF-Schreiben v. 04.09.2007, BStBl. I 2007, 698).

Beispiel 3:

Am 31.03.2016 beschließt Z, sein Einzelunternehmen rückwirkend zum 31.12.2015 in die Z-GmbH einzubringen. A hat bis zum 31.05.2017 erstmals einen Nachweis über die steuerliche Zurechnung der neu erhaltenen Anteile an der Z-GmbH zum 31.12.2016 zu erbringen.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.6 Steuerfolgen für die übernehmende GmbH

- Die GmbH beginnt bei Ausgliederung zur Neugründung ihre steuerliche Existenz mit dem steuerlichen Einbringungsstichtag.
- Bewertet die GmbH das eingebrachte Vermögen zu Buchwerten, tritt sie hinsichtlich **AfA**, erhöhter Absetzungen, Sonderabschreibungen sowie den Gewinn mindernder Rücklagen in die Rechtsstellung des Einzelunternehmens ein (§§ 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 Satz 1, 4 Abs. 2 UmwStG).
- Bei Ansatz von Zwischenwerten erfolgt eine Korrektur der AfA-Bemessungsgrundlage (§ 23 Abs. 3, 12 Abs. 3 UmwStG). Dies gilt auch beim Ansatz des gemeinen Wertes (§ 23 Abs. 4 UmwStG).
- Ein einkommenssteuerlicher **Verlustvortrag nach § 10d EStG** geht nicht auf die GmbH über, sondern verbleibt beim einbringenden Einzelunternehmer.
- Ein gewerbesteuerlicher **Verlustvortrag nach § 10a GewStG** geht ebenfalls nicht auf die GmbH über, das gleiche gilt für einen Zinsvortrag oder einen EBITDA-Vortrag (§ 20 Abs. 9 UmwStG)

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.2 Steuerliche Behandlung der Ausgliederung

1.3.2.7 *Sonstige Steuern*

- Die Einbringung des Einzelunternehmens in eine GmbH ist nicht umsatzsteuerbar. (§ 1 Abs. 1a UStG).
- Enthält das eingebrachte Betriebsvermögen Grundstücke, fällt nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer an (§ 6a GrEStG ist nicht einschlägig). Bemessungsgrundlage sind (aufgrund des Steueränderungsgesetzes 2015 mit Rückwirkung ab dem 01.01.2009) die erbschaftsteuerlichen Grundbesitzwerte (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG).

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.3 Steuerliche Behandlung der Sachgründung

- Ist ebenfalls ein Fall von § 20 UmwStG.
- Auch hier darf eine steuerliche Rückbeziehung von höchstens acht Monaten erfolgen (§ 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG).
- Im Übrigen kann auf die Ausführungen unter Ziffern 1.3.2.1 ff. nach oben verwiesen werden.

1.3.4 Stufengründung

- Auch hier liegt ein Fall von § 20 UmwStG vor, es gibt sich dieselbe steuerliche Behandlung wie bei der Sachgründung.
- Auch hier kann auf die Ausführungen unter Ziffern 1.3.2.1 ff. nach oben verwiesen werden.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.5 Steuerliche Behandlung bei Barkapitalerhöhung mit Sach-Agio oder Rücklagendotierung

- Auch hier ist **§ 20 UmwStG** anzuwenden, wenn **in einem einheitlichen Vorgang** eine Sacheinlage neben einer Bareinlage als Aufgeld (Agio) eingebracht wird (BFH vom 07.04.2010, BStBl. 2010 II, 1094).
- Von der BFH-Entscheidung ist jedenfalls gedeckt, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen als Agio verbucht wird (= § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB).
- Nicht ausdrücklich höchstrichterlich geklärt ist dagegen die Behandlung als sonstige Zuzahlung in die Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB.
- Vgl. auch Tz 1.44 UmwStE, der ebenfalls nur von einer Einbringung als Aufgeld spricht.
- M. E. sind beide Fälle gleich zu behandeln.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

1.3.6 Steuerliche Behandlung der verschleierte Sachgründung

- **§ 20 UmwStG ist nicht anwendbar.**
- Es gibt **kein Wahlrecht** für den Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens.
- Ein unentgeltlicher Übergang des Einzelunternehmens auf eine GmbH ist steuerlich eine verdeckte Einlage, die zur Betriebsaufgabe führt und damit zur Besteuerung nach §§ 16, 34 EStG.
- Enthält der eingebrachte Betrieb keine nennenswerten stillen Reserven, oder ist hier eine Aufdeckung der stillen Reserven zur Nutzung von vorhandenen Verlustvorträgen gewollt, können so rein steuerlich betrachtet Kosten und Zeit für eine Sachgründung bzw. Sachkapitalerhöhung oder Ausgliederung gespart werden.
- Nachteilig ist steuerlich, dass der Wert der verdeckten Einlage in voller Höhe dem Einlagekonto nach § 27 KStG zuzuschreiben ist. Eine spätere flexible Rückführung durch anteilige Bildung von Gesellschafterdarlehen, wie bei § 20 UmwStG, ist daher hier nicht möglich.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.4 Gesamtbewertung

- Aus zivilrechtlicher Hinsicht steht die etwas aufwendigere Möglichkeit der Ausgliederung, verbunden aber mit dem Vorteil der Gesamtrechtsnachfolge, den etwas unkomplizierteren Möglichkeiten der Einzelrechtsnachfolge (Sachgründung/Stufengründung/Einbringung im Rahmen einer Barkapitalerhöhung) gegenüber. Beides hat seine Vor- und Nachteile, ein genereller Rat kann hier nicht gegeben werden.
- Die Bargründung einer GmbH, die parallel zum Einzelunternehmen betrieben und im Wege einer verschleierte Sachgründung „befüllt“ wird, entspricht nicht den Regeln der Kunst und sollte nicht beraten werden, kommt in der Praxis aber dennoch regelmäßig vor!
- Sowohl die Ausgliederung (wenn Gesamtrechtsnachfolge gewünscht wird), wie auch die Stufengründung, wie auch die Bargründung mit Einlage des Einzelunternehmens als Aufgeld, stellen verlässliche und taugliche Möglichkeiten zur Durchführung der Umstrukturierung dar.

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

1.4 Gesamtbewertung

Fortführung des Ausgangsbeispiels:

Im Ausgangsbeispiel ist A aufgrund der Tatsache, dass sein Einzelunternehmen wohl erhebliche stille Reserven aufweist, jedenfalls eine Umstrukturierungsmöglichkeit vorzuschlagen, die steuerliche Buchwertneutralität ermöglicht. Aufgrund der Tatsache, dass er nicht die Zustimmung seines Vermieters einholen möchte, kann ihm zur Durchführung der Umstrukturierung durch Ausgliederung geraten werden. Steuerlich stellt dies eine Einbringung nach § 20 UmwStG dar. Es ist durch klare Kompetenzzuweisung sicherzustellen, dass A – oder besser der Steuerberater (für A) – im siebenjährigen Überwachungszeitraum die Meldungen nach § 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UmwStG abgibt.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.1 Ausgangssituation

- Praktische Überlegungen und Gründe für die Umstrukturierung aus der Personengesellschaft in eine GmbH: Haftungsreduzierung, Unternehmensexpansion und Wachstum, Beteiligung von Mitarbeitern oder Investoren, erleichterte Thesaurierung von Gewinnen, erleichterte Innenfinanzierung von Investitionen.
- Verschiedene bestehende Möglichkeiten mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen sind gegeneinander abzuwägen.

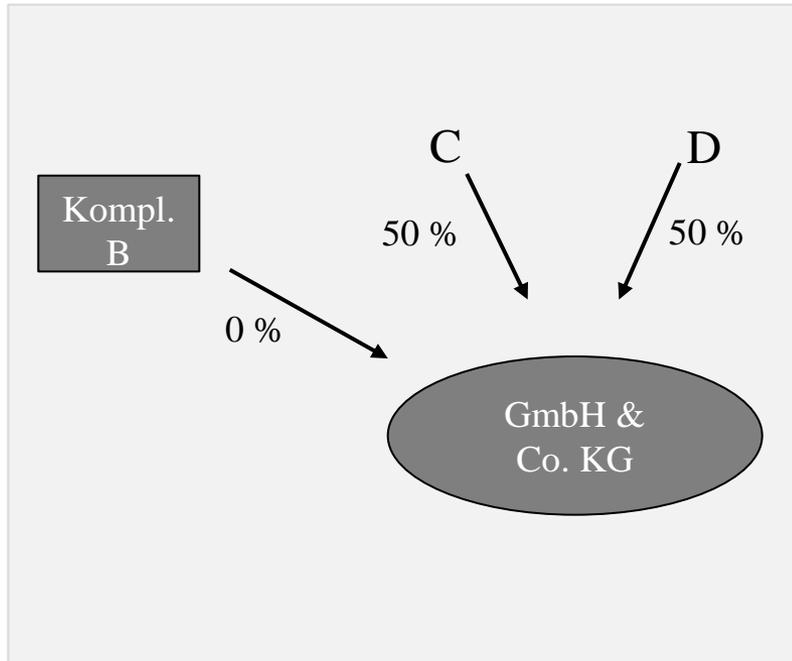
Ausgangsbeispiel:

An der B Großhandel GmbH & Co. KG ist die B Verwaltungs GmbH als Komplementärin mit 0 % beteiligt; C und D sind mit je 50 % als Kommanditisten beteiligt. Das Firmengebäude, in dem sich die Hauptverwaltung der Gesellschaft befindet, wird von C an die Gesellschaft verpachtet und stellt Sonderbetriebsvermögen bei der KG dar. Die Gesellschaft selbst ist Eigentümerin von zwei größeren Lagerhallen. Die Lagerhallen sind fremdfinanziert. Die Gesellschafter wünschen aufgrund der sehr guten Ertragssituation der KG, die Darlehen der KG in möglichst hohen jährliche Tilgungen so schnell wie möglich zurückzuführen. Die Gesellschaft ist schon seit einigen Jahren außerordentlich erfolgreich, sodass C und D auch nicht darauf angewiesen sind, den jährlichen Gewinn in voller Höhe zu entnehmen. Der Steuerberater der Gesellschaft empfiehlt in dieser Situation, aus der KG eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH zu machen.

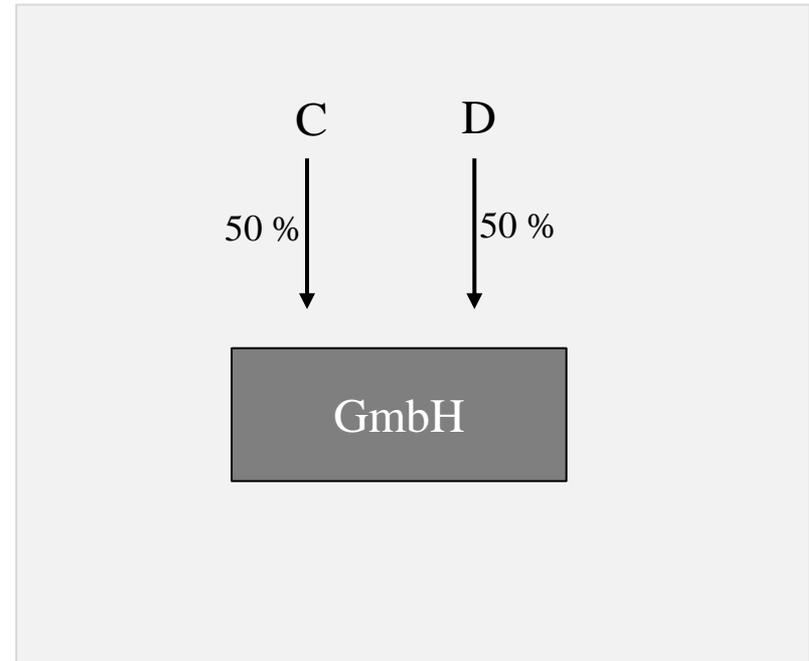
2.1 Ausgangssituation

- Visualisierung

Ist-Zustand



Ziel-Zustand



2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

2.2.1 Formwechsel

- Die Kommanditgesellschaft kann nach § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG formwechselnder Rechtsträger sein, die GmbH kann nach § 191 Abs. 2 Nr. 3 UmwG Rechtsträger neuer Rechtsform sein.
- Grundsätzlich haben die Geschäftsführer der GmbH & Co. KG einen ausführlichen schriftlichen Bericht (**Umwandlungsbericht**) nach § 192 Abs. 1 UmwG zu erstellen (eine Schlussbilanz ist beim Formwechsel gesellschaftsrechtlich allerdings nicht vorgeschrieben).
- Verzichten jedoch alle Gesellschafter auf die Erstattung eines Umwandlungsberichtes, ist dieser nicht erforderlich (§ 192 Abs. 2 UmwG).
- Der Formwechsel ist durch **notariell zu beurkundenden Umwandlungsbeschluss** zu beschließen (§ 193 Abs. 1 UmwG). Der Umwandlungsbeschluss hat den in § 194 Abs. 1 UmwG definierten Mindestinhalt.
- Mit dem Umwandlungsbeschluss muss auch die **Satzung** der durch Formwechsel entstehenden GmbH festgestellt werden (§ 218 Abs. 1 UmwG).

2.2.1 Formwechsel

- Die GmbH kann mit dem Zusatz „GmbH“ die **bisherige Firma** der vormaligen Kommanditgesellschaft fortführen (§ 200 UmwG). Der Formwechsel der KG bedarf der **Zustimmung aller Gesellschafter**, außer der Gesellschaftsvertrag sieht eine abweichende Mehrheit von mind. $\frac{3}{4}$ der Stimmen vor (§ 217 Abs. 1 UmwG). Werden Gesellschafter überstimmt, ist diesen das Ausscheiden gegen angemessene Barabfindung anzubieten (§ 207 UmwG).
- Grundsätzlich ist zu der Gesellschafterversammlung, bei der der Umwandlungsbeschluss erfolgt, nach den Vorschriften des Gesellschaftsvertrags bzw. den gesetzlichen Vorschriften zu laden. Sind sich alle Gesellschafter einig, wird jedoch häufig unter Verzicht auf alle Form- und Fristvorschriften über die Einberufung beschlossen, was gesellschaftsrechtlich zulässig ist.
- Es gelten die Sachgründungsvorschriften (§ 197 Satz 1 UmwG), und es ist somit auch ein **Sachgründungsbericht** zu erstellen (§ 5 Abs. 4 Satz 2 GmbHG), in dem die Geschäftsführung die Werthaltigkeit des formwechselnden Unternehmens und damit die Erbringung des Stammkapitals der GmbH darlegt.

2.2.1 Formwechsel

- Auch hier muss dem Handelsregister die Erreichung des Stammkapitals der durch Formwechsel entstehenden GmbH (mind. EUR 25.000) grds. durch **Bewertungsgutachten** nachgewiesen werden.
- Maßgeblich für die Kapitalerreichung ist das Vermögen der Kommanditgesellschaft, bewertet zu **tatsächlichen Werten**, nicht zu HB-Buchwerten. Eine Unterdeckung kann auch durch Einlagen vor dem Formwechsel ausgeglichen werden. Auch Gesellschafterdarlehen können zu diesem Zwecke ganz oder teilweise vorab eingelegt werden.
- Ein das Nennkapital der entstehenden GmbH übersteigender Mehrbetrag kann gesellschaftsrechtlich (i) als Gesellschafterdarlehen oder (ii) als Zuführung in die Kapitalrücklage der GmbH behandelt werden.
- Der Formwechsel muss zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet werden; er wird **zivilrechtlich mit der konstitutiven Eintragung wirksam**.
- Die Komplementärin trifft eine fünfjährige Nachhaftung (§ 224 Abs. 2 UmwG). Haben die Kommanditisten ihre Einlage erbracht und nicht zurückgehalten, hafteten sie schon vor dem Formwechsel nicht persönlich und tun dies auch nicht danach.

2.2.1 Formwechsel

– **Gesellschaftsrechtliche Behandlung der Komplementär-GmbH:**

Ist die Komplementär-GmbH wie häufig mit 0 % an der KG beteiligt, wird in der Praxis nach wie vor das sogenannte **Treuhandmodell** angewendet. Denn zivilrechtlich gilt der Grundsatz der Identität der Anteilsinhaber vor und nach der Umwandlungsmaßnahme. Die Komplementär-GmbH erhält daher zivilrechtlich einen Zwerganteil an der entstehenden GmbH, den sie jedoch treuhänderisch für einen der „echten“ GmbH-Gesellschafter erwirbt. Im Treuhandvertrag wird festgelegt, dass bereits eine logische Sekunde nach Wirksamwerden des Formwechsels die treuhänderisch gehaltene Beteiligung an den Treugeber fällt. (Nur für den umgekehrten Fall des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG hat der BGH das Treuhandmodell explizit als obsolet angesehen, vgl. BGH vom 09.05.2005, DStR 2005, 1539, 1540 f.)

– **Praxishinweis:** Von den Gesellschaftern zivilrechtlich gehaltenes Vermögen, auch wenn es steuerlich **Sonderbetriebsvermögen** der Kommanditgesellschaft darstellt, wird zivilrechtlich vom Formwechsel nicht erfasst. Soll es auf die GmbH übergehen, muss es per Sonderrechtsnachfolge übertragen werden (was in derselben Notarurkunde erfolgen kann, in der der Umwandlungsbeschluss gefasst wird).

– **Kosten:** Es fallen Beurkundungskosten, sowie Kosten der Handelsregisteranmeldung und der Registereintragung an, sodann Nebenkosten für das Bewertungsgutachten sowie für Rechts- und Steuerberatung. Soll die entstehende GmbH die Kosten in angemessener Höhe übernehmen, muss dies in der Satzung der GmbH höchstbetragsmäßig festgesetzt werden (andernfalls liegt eine vGA vor).

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

2.2.2 Klassische (einfache) Anwachsung

- Die Anwachsung ist Ausfluss des Gesamthandsprinzips, nach der das Gesellschaftsvermögen zivilrechtlich den Gesellschaftern gesamthänderisch verbunden zusteht. Mit Ausscheiden aller Gesellschafter bis auf den Letzten wächst das Gesellschaftsvermögen automatisch dem verbleibenden Gesellschafter an (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).
- Das Anwachsungsprinzip gilt auch für Personenhandelsgesellschaften.
- Nach herrschender Meinung führt die Anwachsung zivilrechtlich zu einem Vermögensübergang im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge**.
- Die sogenannte klassische oder einfache Anwachsung erfolgt bei der GmbH & Co. KG so, dass alle Kommanditisten (mit oder ohne Abfindung) aus der Kommanditgesellschaft austreten, sodass das Vermögen der Kommanditgesellschaft auf die Komplementär-GmbH anwächst.
- Bei der klassischen Anwachsung erfolgt **keine Kapitalerhöhung** bei der Komplementär-GmbH, es werden keine neuen Anteile geschaffen.

2.2.2 Klassische (einfach) Anwachsung

- Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Vertragsverhältnisse, Aktiva, Passiva etc. der Kommanditgesellschaft **automatisch** auf die Komplementär-GmbH über.
- **Praxishinweis:** Die Zustimmung von Gläubigern und Vertragspartnern ist daher nicht erforderlich, deren Notifizierung aber ratsam.
- Die Kommanditgesellschaft erlischt; ihre freiwerdende **Firma** kann von der Komplementär GmbH genutzt werden.
- Die Umfirmierung der Komplementär-GmbH sowie das Erlöschen der Kommanditgesellschaft sind zum Handelsregister anzumelden, hierfür entstehen aber keine nennenswerten Kosten. Die Vereinbarung über den Austritt aus der Kommanditgesellschaft, deren automatische Folge das Anwachsen auf die Komplementärin ist, kann grds. **privatschriftlich** erfolgen.
- Der Gesellschafterbeschluss bzw. die Vereinbarung zwischen den KG-Gesellschaftern über die Durchführung der Anwachsung muss **einstimmig** erfolgen (weil der Gesellschaftsvertrag für diese Situation in der Praxis kaum jemals explizit eine Mehrheitsentscheidung vorsehen wird, auch wenn dies theoretisch vereinbart werden könnte).

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

2.2.3 Erweiterte Anwachsung

- Im Unterschied zur einfachen Anwachsung erfolgt bei der erweiterten Anwachsung eine **Kapitalerhöhung gegen Sacheinlagen** bei der Komplementär-GmbH. Einlagegegenstand sind die jeweiligen Kommanditbeteiligungen; diese werden durch die Kommanditisten zur Erfüllung von deren Sacheinlageverpflichtungen an die GmbH abgetreten.
- Dadurch, dass die Komplementär-GmbH dann für eine logische Sekunde neben der Komplementärstellung auch noch sämtliche Kommanditanteile hält, erfolgt zivilrechtlich eine Kollabierung der Kommanditgesellschaft und eine Anwachsung auf die Komplementär-GmbH.
- Es sind gesellschaftsrechtlich die **Sachkapitalerhöhungsvorschriften** bei der GmbH zu beachten (es kann auf Ziffer 1.2.3 verwiesen werden).
- Die Ex-Kommanditisten, denen im typischen Praxisfall schon zuvor die Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH im selben Verhältnis wie die Kommanditbeteiligungen zustanden, erhalten bei der erweiterten Anwachsung zusätzliche Geschäftsanteile an der Ex-Komplementär-GmbH.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

2.2.4 Verkauf (Asset Deal)

- Bei dieser Variante werden alle Aktiva und Passiva per Asset Deal (d.h. **Kaufvertrag über Einzelwirtschaftsgüter**) von der KG auf eine von den Kommanditisten zuvor zu erwerbende Vorrats-GmbH oder die Komplementär-GmbH veräußert.
- **Praxishinweis:** Es besteht die Gefahr, dass eine verschleierte Sachgründung angenommen wird, was zu zivilrechtlichen Haftungsrisiken führt, wenn die GmbH an die Gesellschafter einen Kaufpreis unter Verwendung des Stammkapitals bezahlt.
- Wird das Unternehmen der Kommanditgesellschaft dagegen unentgeltlich (ohne Gegenleistung) auf eine GmbH übertragen, liegt steuerlich eine verdeckte Einlage vor (aber keine gesellschaftsrechtliche verschleierte Sachgründung).
- Da es sich jeweils um **Einzelrechtsnachfolge** handelt, ist die Zustimmung aller Gläubiger und Vertragspartner notwendig.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- Nach § 25 Satz 1 UmwStG gilt der Formwechsel, obwohl zivilrechtlich nur ein Wechsel des Rechtskleides bei vollständiger Rechtsträgeridentität vorliegt, als **steuerliche Einbringung i.S.v. § 20 UmwStG**.
- Einbringende sind hier die Gesellschafter der Kommanditgesellschaft, die ihren jeweiligen Mitunternehmeranteil einbringen und steuerlich gesondert betrachtet werden.
- Auch hier müssen alle Einbringenden **sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen** des eingebrachten Mitunternehmeranteils (also das **wesentliche Sonderbetriebsvermögen**) mit einbringen, während das Zurückbehalten unwesentlicher Teile steuerunschädlich ist. Die **Anteile an der Komplementär-GmbH** brauchen nicht miteingebracht werden (vgl. BFH v. 16.12.2009, BStBl II 2010, 808; OFD Frankfurt/M. v. 13.02.2014, DStR 2014, 746).
- Werden danach einzubringende Betriebsgrundlagen des Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögens nicht eingebracht, ist § 20 UmwStG für die betroffenen Einbringenden nicht anzuwenden und die stillen Reserven sind quotaal aufzudecken (ggf. bei natürlichen Personen als Einbringenden tarifbegünstigt nach §§ 16, 34 EStG).

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- Es müssen somit, wenn Buchwertfortführung gewünscht ist, auch alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens mit eingebracht werden. Da diese zivilrechtlich nicht vom Formwechsel erfasst sind, sind diese, wie vorstehend in Ziffer 2.2.1 beschrieben, **per Einzelrechtsnachfolge im Zusammenhang mit dem Formwechsel** einzubringen. Auch hier ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend (Tz. 20.13 Satz 2 UmwStE).

Beispiel:

Bei einer Kommanditgesellschaft, die in eine GmbH formgewechselt werden soll, hält einer der Gesellschafter wertvolle Markenrechte, und hat diese bisher an die Kommanditgesellschaft lizenziert. Soll Buchwertneutralität erreicht werden, müssen diese Markenrechte, sofern sie funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen darstellen, miteingebracht werden. Dies ist zivilrechtlich zwischen den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft, die dann zu Mitgesellschaftern bei entstehenden GmbH werden, entsprechend zu regeln (z.B. könnte der die Immaterialgüterrechte einbringende Gesellschafter zusätzlich noch Vorzugsgeschäftsanteile mit entsprechender Vorzugsgewinnberechtigung erhalten oder er erhält – im Rahmen der Beschränkungen für die Gewährung sonstiger Leistungen – ein wertentsprechendes Genussrecht).

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- **Nicht wesentliche Betriebsgrundlagen**, wie insbesondere nichtwesentliches Sonderbetriebsvermögen, kann dagegen sowohl entnommen werden, wie auch vorab/zeitgleich zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen überführt werden.
- **Praxishinweis:** Den nach Auffassung der FinVerw aus dem europäischen Teilbetriebsbegriff abzuleitenden Grundsatz, nachdem nicht nur funktional wesentliche Betriebsgrundlagen eines *Teilbetriebs*, sondern auch die sog. **nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter** miteingebracht werden müssen, wendet die FinVerw zu Recht nicht auf *Mitunternehmeranteile* (und Sonderbetriebsvermögen) an, vgl. Tz. 20.10 i.V.m. 20.06 UmwStE.
- Wird wesentliches Sonderbetriebsvermögen vor Durchführung des Formwechsels zu Buchwerten (§ 6 Abs. 5 EStG) in ein anderes Betriebsvermögen überführt, beruft sich die Finanzverwaltung auf die **Gesamtplanrechtsprechung** und versagt § 20 UmwStG u. U. insgesamt (Tz. 20.07 UmwStE).

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- Welcher **zeitliche Zusammenhang** noch zur Annahme eines Gesamtplanes führt, ist nicht höchstrichterlich geklärt
- **Praxishinweis:** Als Faustformel kann gelten: Bei mehr als zwei oder drei Jahren kann typischerweise kein schädlicher enger Zusammenhang mehr angenommen werden, unter einem Jahr ist wohl tendenziell als enger zeitlicher Zusammenhang zu werten.
- Die jüngere **BFH-Rechtsprechung zum Gesamtplan** ist deutlich großzügiger als der UmwStE:
 - Kein schädlicher Gesamtplan, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen – wohl egal ob zum Buchwert oder zum gemeinen Wert, im Fall aber nicht entscheidungsrelevant – im zeitlichen Zusammenhang, aber „*auf Dauer*“ ausgelagert werden (vgl. BFH v. 25.11.2009, BStBl II 2010, 471);
 - Kein schädlicher Gesamtplan, wenn „*eigenständige betriebliche Einheiten*“, also Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile, auch zu Buchwerten, im zeitlichen Zusammenhang ausgelagert werden (vgl. BFH v. 25.02.2010, BStBl II 2010, 726).

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- Des weiteren kein Fall der Gesamtplanrechtsprechung, wenn Wirtschaftsgüter des wesentlichen Betriebsvermögens „*unter Aufdeckung der stillen Reserven vor der Umwandlungsmaßnahme zum Verkehrswert veräußert werden und Veräußerung auf Dauer angelegt ist*“ (vgl. BFH v. 09.11.2011, BStBl II 2012, 638; entschieden für Verkauf an die Ehefrau = steuerlich grds. Dritte, unklar, ob auch Veräußerung an Gesellschafter oder an mit diesen verbundene Unternehmen unschädlich wäre, wenn zum Verkehrswert veräußert wird und Veräußerung auf Dauer angelegt ist, m.E. zu bejahen).
- Kein schädlicher Gesamtplan, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen – auch zeitgleich – zu einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG ausgelagert werden (vgl. BFH v. 02.08.2012, BFH/NV 2012 2053: „§ 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sind nebeneinander anwendbar“ – auf §§ 20, 24 UmwStG übertragbar?). Ähnlich auch BFH v. 09.12.2014, NZG 2015, 247, bloß mit Verkauf der wesentlichen Betriebsgrundlage unter Aufdeckung der darin liegenden stillen Reserven vor Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG: „*erst recht*“.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- Dagegen ist es unverändert ein Fall der Gesamtplanrechtsprechung, wenn der Steuerpflichtige auf Grund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zuvor einen Teilanteil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils ohne Aufdeckung der stillen Reserven anderweitig (im BFH-Fall auf die Ehefrau) übertragen hat (BFH v. 09.12.2014, DStR 2015, 404). Die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG wird dann nicht gewährt.
- Ebenfalls schädlicher Gesamtplan, wenn Teile der Betriebsgrundlagen einer Kommanditgesellschaft zum Buchwert auf eine Schwester-KG übertragen werden, und sodann die Mitunternehmeranteile an der Schwester-KG veräußert werden, weil nicht alle beim Veräußerer vorhandenen stillen Reserven in einem Akt aufgedeckt werden (BFH v. 17.12.2014, DStR 2015, 407). Die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG wird dann ebenfalls nicht gewährt.

Praxishinweis: Nach der BFH-Rechtsprechung kann man derzeit m. E. folgendes Fazit ziehen: Die Anwendbarkeit der Gesamtplanrechtsprechung hängt vom Normzweck ab. Sie bleibt im Bereich des § 34 EStG anwendbar, sie scheint dagegen im Bereich der §§ 20 ff. UmwStG vom BFH grds. nicht mehr angewendet zu werden.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- Auch bei § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 UmwStG ist nicht erforderlich, dass die **Gegenleistung** ausschließlich die Gewährung neuer Anteile ist. Es können daneben auch Zuführungen in die Kapitalrücklage der GmbH getätigt werden, oder andere Wirtschaftsgüter wie insbesondere Gesellschafterdarlehen eingeräumt werden.
- Dadurch, dass beim Formwechsel automatisch jedenfalls auch neue Anteile an der neu entstehenden GmbH ausgegeben werden, ist diese Voraussetzung des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG grundsätzlich erfüllt.
- Werden **sonstige Gegenleistungen** (wie zum Beispiel bare Zuzahlungen oder Gesellschaftsdarlehen) ausgegeben, ist das eingebrachte Betriebsvermögen für Umwandlungsmaßnahmen, bei denen der Umwandlungsbeschluss bis zum 31.12.2014 erfolgt ist, von der übernehmenden GmbH **mindestens mit deren Wert** anzusetzen (siehe § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG). Für Umwandlungsmaßnahmen, die nach dem 31.12.2014 beschlossen wurden, gelten in erster Linie die Unschädlichkeitsschwellen nach § 25 Satz 1 i. V. m. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG, jedoch mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen als Mindestwert (§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG n.F.).

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

Beispiel:

E ist alleiniger Kommanditist der E GmbH & Co. KG. Die Komplementärin ist mit 0 % am Kapital der KG beteiligt. Der Buchwert des Eigenkapitals in der KG beträgt EUR 100.000, der gemeine Wert EUR 500.000. Es erfolgt im August 2016 ein Formwechsel in die Rechtsform der GmbH. E wird bei der GmbH ein Stammkapital von EUR 25.000 begründet. E erhält neben der neuen Stammeinlage ein Gesellschafterdarlehen i.H.v. EUR 75.000. Hier kann die entstehende GmbH vollumfänglich die Buchwerte der Kommanditgesellschaft fortführen und E hat keinen steuerpflichtigen Einbringungsgewinn, denn er erhält im Ergebnis keine Gegenleistung, die die Unschädlichkeitsschwellen für den Wert sonstiger Gegenleistungen übersteigt (da die Gegenleistung hier unter EUR 500.000 liegt, und den Buchwert nicht übersteigt). Die Anschaffungskosten seines Geschäftsanteils an der GmbH mindern sich jedoch nach § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG um den gemeinen Wert der Gegenleistung (= des Gesellschafterdarlehens) und betragen daher EUR 100.000 abzgl. EUR 75.000 = EUR 25.000.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- **Einbringungszeitpunkt:** Der Formwechsel wird zivilrechtlich mit der Eintragung im Handelsregister wirksam. Grundsätzlich wäre daher auf diesen Tag der Eintragung für steuerliche Zwecke eine Schlussbilanz der Kommanditgesellschaft und eine steuerliche Eröffnungsbilanz der entstehenden GmbH aufzustellen (§ 25 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 9 Satz 2 UmwStG). Davon abweichend kann eine max. 8-monatige **Rückwirkung** (bezogen auf den Zeitpunkt der Anmeldung zum Handelsregister) erfolgen (§ 25 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 9 Satz 3 UmwStG).
- Die Rückwirkung erfolgt **auf Antrag** (§ 20 Abs. 5 UmwStG).
- Die Rückbeziehung gilt wiederum nur für die Ertragsteuern und Steuern vom Vermögen, nicht dagegen für andere steuerliche Zwecke wie z.B. die Umsatzsteuer.
- Trotz der Möglichkeit zur steuerlichen Rückbeziehung der Umwandlung selbst bedeutet dies nicht, dass Verträge mit steuerlicher Rückwirkung abgeschlossen werden können. Bereits bestehende Verträge zwischen der Kommanditgesellschaft und den Gesellschaftern werden dagegen auch im Rückwirkungszeitraum steuerlich im Grundsatz anerkannt.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

Beispiel:

Die A & B Nachf. GmbH & Co. KG wird steuerlich rückwirkend zum Ablauf des 31.12.2015 durch einen im März 2016 beschlossenen und im Mai 2016 im Handelsregister eingetragenen Formwechsel in die Rechtsform einer GmbH formgewechselt. Der Kommanditist A wird mit 40 % und der Kommanditist B mit 60 % an der KG beteiligt. A und B werden auch mit 40 % bzw. 60 % Gesellschafter der GmbH. A war bereits zuvor Geschäftsführer der Kommanditgesellschaft und erhielt ein der Höhe nach angemessenes Gehalt von EUR 10.000 p.m. Diese Zahlungen werden im steuerlichen Rückwirkungszeitraum nach den für Kapitalgesellschaft geltenden Grundsätzen geprüft (Angemessenheit, tatsächliche Durchführung etc.) und unter diesen Voraussetzungen anerkannt. B dagegen erhält erst durch im Zuge des Umwandlungsbeschlusses mit Rückwirkung zum 01.01.2016 abgeschlossenen Geschäftsführerdienstvertrages ein Geschäftsführergehalt von ebenfalls EUR 10.000. Aufgrund der Tatsache, dass er beherrschender Gesellschafter ist, wird diese Rückwirkung steuerlich nicht anerkannt. Der Betriebsausgabenabzug für das Geschäftsführergehalt des B wird daher nicht anerkannt. Es liegt aber für die Zeit zwischen dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt und der Handelsregistereintragung des Formwechsels keine vGA vor, sondern Entnahmen nach § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- Wiederum beantwortet der Ansatz der steuerlich auf die GmbH übergehenden Aktiva und Passiva bei dieser (zum Buchwert, Zwischenwert oder gemeinen Wert) die Frage, ob ein Einbringungsgewinn der einbringenden Kommanditisten vorliegt.
- Es kann nach oben auf Ziffer 1.3.2.3 verwiesen werden.
- Es gilt jedoch die Besonderheit, dass jeder Mitunternehmer als steuerliche Sacheinlage seinen Mitunternehmeranteil einbringt, sodass das Wahlrecht auch für jeden Mitunternehmeranteil gesondert ausgeübt werden kann, bzw. auch die Voraussetzungen nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG **bezogen auf jeden Mitunternehmer** separat geprüft werden müssen.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

Beispiel:

Mitunternehmer M der formwechselnden Kommanditgesellschaft hat ein negatives Kapitalkonto, sodass sich bezogen auf ihn nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG ein Zwang zur Aufstockung auf Zwischenwerte ergibt. Die Aufstockung führt bei diesem Gesellschafter zu einem Einbringungsgewinn, bei der Gesellschaft zu höherem Abschreibungsvolumen. Falls möglich ist es in solchen Fällen meist einfacher, einen entsprechenden Ausgleich z.B. durch Bareinlage vorzunehmen. Alternativ kann in den Fällen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG im Einzelfall z.B. auch dadurch der Ansatz von Zwischenwerten mit der damit verbundenen Realisierung eines Einbringungsgewinns vermieden werden, dass Verbindlichkeiten nicht mit eingebracht werden (da diese grds. keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen).

- Bzgl. der **Formalien der Buchwertantragstellung** kann ebenfalls nach oben auf Ziffer 1.3.2.3 verwiesen werden.
- Auch hier ergibt sich ein **7-jähriger Überwachungszeitraum**, es gelten die Ausführungen unter Ziffer 1.3.2.5 entsprechend.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- **Einkommensteuerliche Verlustvorträge** der Mitunternehmer nach § 10d EStG verbleiben bei diesen. Ein Kommanditisten-Verlustvortrag nach § 15a EStG geht mit der Umwandlung in die GmbH hingegen unter.
- **Praxishinweis:** Ein Verlustvortrag nach § 15a EStG kann jedoch noch mit einem bei den Kommanditisten entstehenden Einbringungsgewinn verrechnet werden, sodass sich hier ggf. ein Zwischenwertansatz empfiehlt, der den ansonsten untergehenden Verlustvortrag aufbraucht.
- Ein Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG und ein EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG gehen im Formwechsel ebenfalls nicht auf die GmbH über, sondern gehen unter (§ 20 Abs. 9 UmwStG), da die KG als solche nicht fortbesteht.
- Aufgrund fehlender Unternehmeridentität zwischen der Kommanditgesellschaft und der GmbH geht ein **gewerbesteuerlicher Verlustvortrag** nach § 10a GewStG unter.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.1 Formwechsel

- **Sonstige Steuern:** Der Formwechsel ist nicht umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1a UStG). Grunderwerbsteuer fällt beim Formwechsel nach h. M. ebenfalls nicht an (a.A. u.U. FG Münster v. 16.02.2006, EFG 2006, 1034), auch nicht nach § 1 Abs. 3a GrEStG. Vorsicht: Der Formwechsel kann ggf. eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG gefährden (§ 5 Abs. 3 GrEStG, vgl. BFH v. 25.09.2013, BStBl. II 2014 329). Außerdem ist zu beachten, dass GrESt anfallen kann, soweit im Zusammenhang mit dem Formwechsel Grundstücke auf die entstehende GmbH übertragen werden

Beispiel:

Bei der formwechselnden Z-GmbH & Co. KG, die über das Gesamthands-Eigentum an ihrer Büroimmobilie verfügt, hält einer der Mitunternehmer daneben das Lager- und Produktionsgebäude, eine wesentliche Betriebsgrundlage, im Sonderbetriebsvermögen. Dieses muss steuerlich mit eingebracht werden, und daher zivilrechtlich durch Einzelrechtsübertragung im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Formwechsel auf die entstehende GmbH übertragen werden. Dieser Vorgang ist separat zu beurteilen und unterliegt der Grunderwerbsteuer. Bzgl. der Büroimmobilie fällt dagegen grds. keine GrESt an. Der Formwechsel stellt auch keine Verletzung der erbschaftsteuerlichen Behaltensfristen der §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG dar; diese setzen sich vielmehr in Bezug auf die entstehenden GmbH-Anteile fort.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.2 Klassische (einfache) Anwendung

- Mangels Anteilsgewährung stellt die **einfache Anwachsung keinen Fall von § 20 UmwStG** vor (Tz. E 20.10 UmwStE)
- Es liegt jedoch ein Fall einer **Aufgabe der Mitunternehmeranteile** vor, die zur Aufdeckung aller stillen Reserven einschließlich des Geschäfts- und Firmenwertes führt (Tz. 20.01 UmwStE).
- Dies gilt unabhängig davon, ob Zahlungen oder Gegenleistungen wie die Einräumung von Gesellschafterdarlehen erfolgen (weil im Übrigen eine verdeckte Einlage vorliegt).
- Ein so entstehender Gewinn kann nach §§ 16, 34 EStG begünstigt sein.
- **Sonstige Steuern:** Gehören zum Vermögen der Kommanditgesellschaft Grundstücke, fällt Grunderwerbsteuer an. Dagegen unterliegt der Vorgang nicht der Umsatzsteuer.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.3 Steuerliche Behandlung der erweiterten Anwachsung

- Nach der Neufassung des § 1 UmwStG durch das SEStEG entstand in der Literatur ein **Streit** darüber, ob die erweiterte Anwachsung mangels Nennung im **grundsätzlich abschließenden Katalog des § 1 Abs. 3 UmwStG** nach wie vor vom Anwendungsbereich der §§ 20, 24 UmwStG (hier: § 20 UmwStG) erfasst ist (vgl. zum Meinungsstand Ettinger/Schmitz, GmbHR 2008, 1089).
- Rechtsprechung hierzu auf der Grundlage des UmwStG i.d.F. des SEStEG gibt es noch nicht.
- Während sich finanzverwaltungsnahe Autoren zum Teil ebenfalls ablehnend geäußert hatten, scheint der UmwStE nunmehr davon auszugehen, dass die erweiterte Anwachsung unter die §§ 20, 24 UmwStG fällt (vgl. Tz. 01.44 und E 20.10 UmwStE).
- Mit den Mitunternehmeranteilen an der Personengesellschaft, die sämtliche Kommanditisten bei der erweiterten Anwachsung gegen Ausgabe von Geschäftsanteilen in die Komplementär-GmbH einbringen, müssen auch hier sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sowie des Sonderbetriebsvermögens, die funktional wesentlich sind, mit eingebracht werden.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.3 Steuerliche Behandlung der erweiterten Anwachsung

- Hier stellt sich das Sonderproblem der **Behandlung der Anteile an der Komplementär-GmbH**. Diese stellen regelmäßig Sonderbetriebsvermögen bei der Kommanditgesellschaft dar, sie stellen nach der BFH-Rechtsprechung unter bestimmten Voraussetzungen auch wesentliche Betriebsgrundlagen dar (vgl. z.B. BFH v. 16.12.2009, BStBl 2010 II, 808; dagegen BFH v. 16.04.2015, DStR 2015, 1362: Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten von weniger als 10 % an der Komplementär-GmbH ist regelmäßig kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II).
- Jedenfalls mit der Einbringung sämtlicher Kommanditanteile auf die Komplementär-GmbH verliert diese die Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage, weil die Komplementär-Stellung der GmbH durch das Erlöschen der KG in Folge der Anwachsung gegenstandslos wird, sodass logisch betrachtet nicht die Rede davon sein kann, dass wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden (vgl. BFH v. 16.12.2009, BStBl II 2010, 808).
- Folglich stellen die Geschäftsanteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH m.E. bei der erweiterten Anwachsung nie wesentliche Betriebsgrundlagen dar, und müssen auch nie mit eingebracht werden (was hier technisch auch nicht ginge).

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.3 Steuerliche Behandlung der erweiterten Anwachsung

- Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann in derartigen Konstellationen ebenfalls von der Einbringung abgesehen werden, die Einbringenden müssen jedoch unwiderruflich **beantragen** und erklären, dass auch die vormals schon bestehenden Anteile an der Komplementär-GmbH zukünftig wie sperrfristbehaftete Anteile behandelt werden.
- **Praxishinweis:** Aus Vorsichtsgründen sollte daher ein solcher Antrag gestellt werden. Der Antrag ist bei dem für die übernehmende Gesellschaft, also bei dem für die Komplementär-GmbH zuständigen Finanzamt zu stellen. Vgl. dazu Tz. 20.09 UmwStE.
- **Zeitliche Wirkung** der erweiterten Anwachsung: Über § 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG kann, weil auch hier eine Sacheinlage vorliegt, eine Rückbeziehung von bis zu 8 Monaten erreicht werden.
- **Praxishinweis:** Aufgrund des eingangs geschilderten Literaturstreites zur Frage, ob die erweiterte Anwachsung auch nach Geltung des SEStEG noch steuerneutral möglich ist, sollte im Einzelfall erwogen werden, vorab eine verbindliche Auskunft einzuholen.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

2.3.4 Steuerliche Behandlung des Verkaufs (Asset Deals)

- Beim entgeltlichen Verkauf von Wirtschaftsgütern der Kommanditgesellschaft an eine neu gegründete oder als Vorrats-Gesellschaft erworbene GmbH liegt steuerlich eine Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern und damit ein **Realisierungstatbestand** vor (§§ 16, 34 EStG).
- Soweit keine Gegenleistung gezahlt wird, liegt steuerlich eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft vor, die ebenfalls zur Besteuerung nach den §§ 16, 34 EStG führt.

2.4 Gesamtbewertung

- Der Verkauf (Asset Deal) sowie die klassische (einfache) Anwachsung werden im Regelfall jedenfalls dann als Gestaltungsmittel ausscheiden, wenn stille Reserven vorhanden sind.
- Sind keine stillen Reserven vorhanden, kann die einfache/klassische Anwachsung ein kostengünstiges Mittel sein.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.4 Gesamtbewertung

- Der Verkauf von Einzelwirtschaftsgütern auf eine Vorrats-Gesellschaft oder eine neu gegründete GmbH sollte aus gesellschaftsrechtlichen Gründen (Stichwort „verschleierte Sachgründung“) genau geprüft werden.
- Der Formwechsel ist ein rechtssicheres und probates Mittel, das die Umstrukturierung steuerneutral ermöglicht. Nachteilhaft sind die etwas höheren Kosten durch Beteiligung von Notar, Registergericht etc., und die höheren Formalien nach dem UmwG. Vorteilhaft ist aber auch, dass beim Formwechsel keine Grunderwerbsteuer bzgl. von im Gesamthandsvermögen gehaltenen Grundstücken anfällt.
- Die erweiterte Anwachsung stellt eine gute Alternative zum Formwechsel dar in Fällen, in denen Buchwertneutralität aufgrund enthaltener stiller Reserven erreicht werden soll. Nachteilhaft ist die erweiterte Anwachsung gegenüber dem Formwechsel dann, wenn sich Grundstücke im Gesellschaftsvermögen befinden. Ein weiterer Nachteil der erweiterten Anwachsung besteht gegenwärtig darin, dass es hier verbleibende Restunsicherheiten gibt, die erst durch entsprechende höchstrichterliche Entscheidungen ausgeräumt werden können.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

2.4 Gesamtbewertung

Fortsetzung des Ausgangsbeispiels:

Im Ausgangsbeispiel ist nach den vorstehend skizzierten Überlegungen der Formwechsel anzuraten. Im zeitlichen Zusammenhang zu dem Formwechsel (am besten am selben Notartermin) ist das vom Gesellschafter C vormals im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Grundstück ebenfalls auf die Gesellschaft zu übertragen, weil es eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Hier ist ein entsprechender Ausgleich für C zu schaffen (z.B. Verbuchung des gemeinen Werts des Grundstücks im Rahmen der die Steuerneutralität nicht gefährdenden Möglichkeiten als Gesellschafterdarlehen, oder Schaffung von Vorzugsgeschäftsanteilen für C zum Wertausgleich).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.1 Ausgangssituation

- Praktische Überlegungen und Gründe für die Gründung einer Holding:
 - Zentralisierung von Unternehmensfunktionen einer Unternehmensgruppe,
 - Haftungsseparierung (z.B. Finanzmittel oder IP-Rechte werden in einer Holding gebündelt, Überlassung an Tochter-Gesellschaften),
 - steuerliche Konsolidierung bei Unternehmensstrukturen, die bisher als Schwester-Gesellschaften geführt wurden (Herstellen der finanziellen Eingliederung als Voraussetzung einer ertragsteuerlichen Organschaft),
 - Vorbereitung eines späteren Unternehmensverkaufs.
- Verschiedene bestehende Möglichkeiten und unterschiedliche steuerliche Folgen sind gegeneinander abzuwägen.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.1 Ausgangssituation

Ausgangsbeispiel:

Unternehmer U ist alleiniger Gesellschafter von drei selbständig operierenden GmbHs mit Sitz in Jena, Schwerin und Nürtingen. Alle drei Gesellschaften sind im Bereich des Spezialmaschinenbaus tätig. Aufgrund jeweils zyklischer Geschäftsverläufe gab es bei zwei der Gesellschaften immer wieder auch Verlustjahre. Eine der Gesellschaften ist eine konstante „Cash Cow“, in der sich hohe Gewinnrücklagen befinden, die U bisher nicht ausgeschüttet hat.

U möchte nun alle drei Gesellschaften unter die einheitliche Leitung einer U-Unternehmensgruppe Holding GmbH mit Sitz in Berlin stellen.

U möchte Geschäftsführer der Holding-GmbH werden. Bei den drei operativen GmbHs hat er jeweils angestellte Geschäftsführer. Der Sitz der operativen GmbHs soll unverändert bleiben.

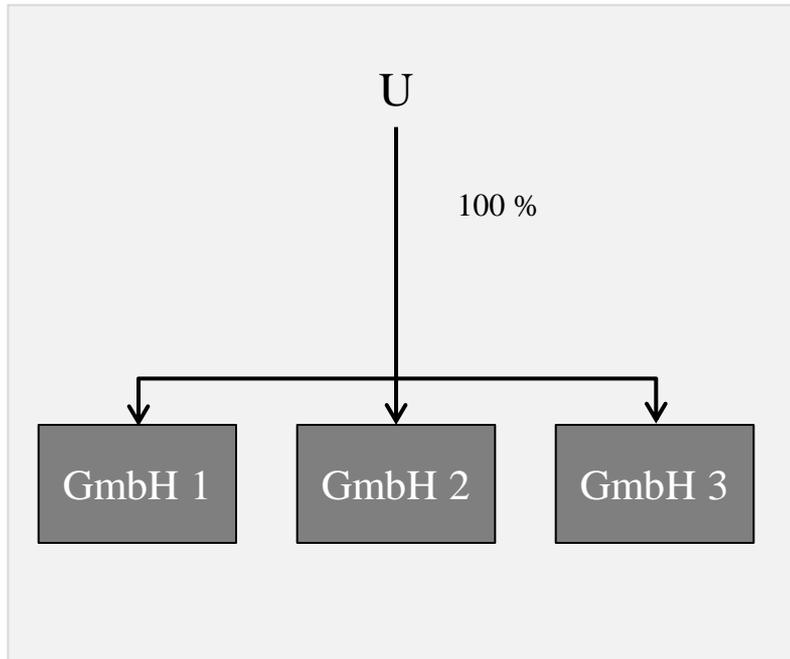
3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

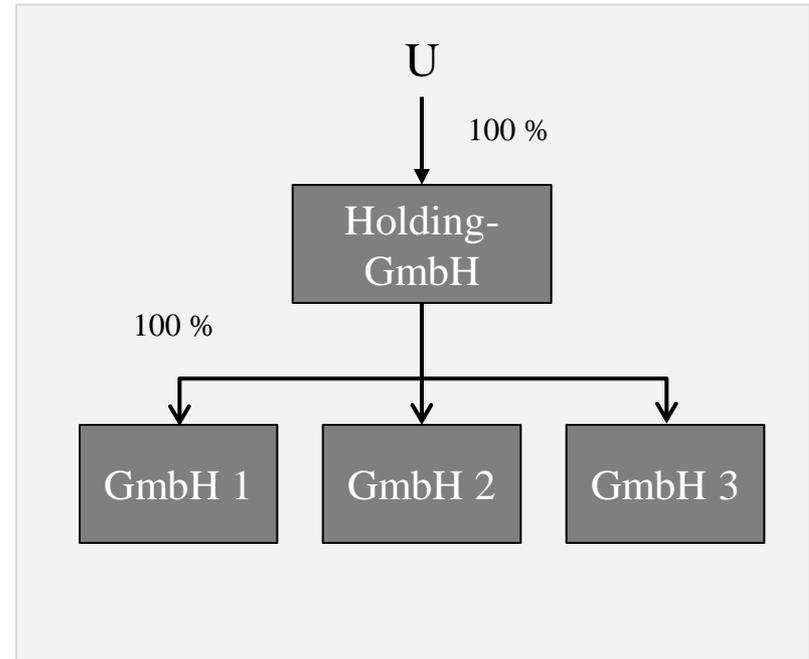
3.1.1 Ausgangssituation

- Visualisierung

Ist-Zustand



Ziel-Zustand



3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- **Rechtsformwahl:** Für die Holding kommt, wenn sie eine inländische Kapitalgesellschaft sein soll, die Rechtsform einer GmbH sowie die Rechtsform einer AG in Betracht.
- Die **GmbH** ist gesellschaftsrechtlich „pflegeleichter“, sie ist direkter und weniger fehleranfällig zu führen. Bei der GmbH als Holding reicht es, einen Geschäftsführer zu installieren. Weitere Organe wie fakultativer Aufsichtsrat oder Beirat sind möglich, aber grds. nicht zwingend.
- Die Rechtsform der **AG** ist dagegen nach außen hin prestigeträchtiger, allerdings um den Preis, dass permanent aktienrechtliche Formalien beachtet werden müssen. Außerdem muss es neben einem mind. einköpfigen Vorstand einen mind. dreiköpfigen Aufsichtsrat geben. Das Mindestgrundkapital der AG beträgt EUR 50.000.
- **Praxishinweis:** Beide Gesellschaftsformen werden von Vorrats-Gesellschaftsanbietern (z.B. Blitzstart) als fertige Vorrats-Gesellschaften veräußert.
- Der einfachste Weg ist es hier also, eine Vorrats-Kapitalgesellschaft zu erwerben. Bei dieser wird dann eine Sachkapitalerhöhung nach den jeweils einschlägigen Vorschriften durchgeführt (GmbH: § 56 GmbHG, AG: § 183 f. AktG).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- Nötig ist jeweils **notariell beurkundete Beschlussfassung** über die Kapitalerhöhung, Abschluss eines entsprechenden Einbringungsvertrags, mit dem die GmbH-Beteiligungen auf die neue Holding übertragen werden (ebenfalls notariell beurkundungspflichtig bei der Übertragung von GmbH-Anteilen wg. § 15 Abs. 3 GmbHG), die Anmeldung der Kapitalerhöhung bei der Holding ins Handelsregister sowie die Eintragung im Handelsregister.
- **Praxishinweis:** Während die Kapitalerhöhung selbst erst mit Eintragung in das Handelsregister wirksam wird, kann die Übertragung der GmbH-Beteiligungen auch mit sofortiger dinglicher Wirkung erfolgen (= im Einbringungsvertrag festzulegen).
- Dem Registergericht ist jeweils eine **Werthaltigkeitsbestätigung** (Werthaltigkeitsgutachten über den Wert der eingebrachten Beteiligungen) vorzulegen, in dem mind. das Erreichen des für die Holding im Rahmen der Kapitalerhöhung ausgegebenen neuen Nennkapitals darzustellen ist.
- Soll die Holding eine Aktiengesellschaft sein, ist neben den Sachgründungsvorschriften meist noch die Vorschrift des § 52 AktG (Nachgründung) zu beachten. Nichterfüllung führt zur Unwirksamkeit der Übertragungsverträge.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.2 Verdeckte Einlage

- Bei dieser Gestaltungsvariante wird ebenfalls eine Holding-Kapitalgesellschaft in der gewünschten Rechtsform (AG/GmbH) als Vorrats-Gesellschaft erworben (oder als Bargründung errichtet).
- Die bestehenden Schwester-Gesellschaften werden dann **ohne formale Kapitalerhöhung und ohne Gegenleistung** bei der Holding-Kapitalgesellschaft, also verdeckt, auf diese übertragen.
- Gesellschaftsrechtlich ist hier unverändert ein **Einbringungsvertrag** erforderlich, der bei der Übertragung von GmbH-Anteilen wg. § 15 Abs. 3 GmbHG **notariell** zu beurkunden ist. Handelsrechtlich erfolgt die Verbuchung der so übertragenen Vermögenswerte in der **Kapitalrücklage** der Holding-Gesellschaft (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.3 Verkauf der einzelnen Beteiligungen an die Holding

- Auch hier muss zunächst eine Holding im Wege der Bargründung errichtet oder als Vorrats-Gesellschaft erworben werden.
- Die zu übertragenden operativen Gesellschaften sollen in dieser Variante an die Holding-Kapitalgesellschaft veräußert werden. Zivilrechtlich könnte dies prinzipiell so erfolgen, dass die Holding-Kapitalgesellschaft den Kaufpreis (i) aus dem Nennkapital, (ii) aus von Gesellschafterseite im Wege der Rücklagendatierung eingebrachten zusätzlichen Mitteln oder (iii) aus von Gesellschafterseite durch Gesellschafterdarlehen zugeführten Mitteln bezahlt.
- Daneben könnte der Verkauf so strukturiert werden, dass der Kaufpreisanspruch im Wege der Novation in ein verzinsliches Gesellschafterdarlehen umgeschafft wird.
- **Vorsicht:** Gesellschaftsrechtlich ist eine **verschleierte Sacheinlage zu vermeiden.**

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.3 Verkauf der einzelnen Beteiligungen an die Holding

- Bei der GmbH als Holding-Gesellschaft liegt eine **verschleierte Sacheinlage** (oder verschleierte Sachgründung) nach § 19 Abs. 4 GmbHG dann vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung aufgrund einer im Zusammenhang mit der Übernahme der Geldeinlage getroffenen Abrede vollständig oder teilweise eine Sacheinlage erbracht wird. Eine stillschweigende Abrede reicht hier aus. Bei einem engen zeitlichen Zusammenhang von nicht mehr als sechs Monaten wird vermutet, dass eine solche Abrede vorlag.
- Die **schädliche Verwendung des Stammkapitals** der im Wege der Bargründung errichteten oder der angeschafften, und durch „Ingangsetzung“ wirtschaftlich neu gegründeten Vorrats-Gesellschaft, liegt insbesondere dann vor, wenn aus dem Stammkapital der GmbH ganz oder teilweise der Kaufpreis für die von der Holding zu erwerbenden Beteiligungen bezahlt wird.
- Wird der Kaufpreis für die übertragenen Anteile dagegen nicht mit den Mitteln des Stammkapitals beglichen, sondern aus der GmbH **darüber hinaus zur Verfügung gestellten Beträgen**, liegt nach herrschender Meinung dagegen keine verschleierte Sacheinlage vor (Gärtner, GmbHR 2003, 1417; Heckschen in Wachter, Fachanwaltshandbuch Handels- und Gesellschaftsrecht, Teil 2, § 1 Rz. 83).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.3 Verkauf der einzelnen Beteiligungen an die Holding

- **Rechtsfolge** einer verschleierte Sacheinlage/verdeckten Sachgründung bei der GmbH ist, dass die Bareinlageverpflichtungen in Bezug auf das Stammkapital nicht erfüllt sind, sondern unverändert fortbestehen.
- Der **Wert der verschleierte Sacheinlage** wird jedoch kraft Gesetzes auf die fortbestehende Einlageschuld **angerechnet**, wobei der Einbringende die Beweislast für die Werthaltigkeit des Vermögensgegenstandes trägt (problematisch immer im späteren Insolvenzfall beim Streit mit dem Insolvenzverwalter!).
- Die Verträge zur Einbringung der Gesellschaftsbeteiligungen sind dagegen auch im Falle einer verschleierte Sacheinlage bei der GmbH wirksam (§ 19 Abs. 4 Satz 2 GmbHG).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.3 Verkauf der einzelnen Beteiligungen an die Holding

- Bei der **Aktiengesellschaft** gilt mit § 27 Abs. 3 AktG eine praktisch wortgleiche Regelung wie bei der GmbH.
- Hinzu kommt bei der AG jedoch noch die Vorschrift des § 52 AktG (**Nachgründung**).
- Danach sind die Einbringungsverträge bzgl. der zu übertragenden Gesellschaftsanteile nur mit Zustimmung der Hauptversammlung und durch Eintragung des Nachgründungsvorgangs in das Handelsregister wirksam, wenn Einbringende Gesellschafter oder Gründer sind, die mit mehr als 10 % am Grundkapital der AG beteiligt sind, und die AG in Form der Beteiligungen Vermögensgegenstände für einen zehnten Teil des Grundkapitals übersteigende Vergütung innerhalb der ersten zwei Jahre nach Gründung erwerben soll. Weitere Formalien sind einzuhalten (§ 52 Abs. 2 und 3 AktG).
- Außerdem ist eine Gründungsprüfung durchzuführen (§ 52 Abs. 4 AktG).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.4 Flankierende zivilrechtliche Maßnahmen

- Nach Herstellung der Holding-Struktur kann es sich anbieten, die in den operativen Gesellschaften vorhandene Liquidität durch Gewinnausschüttungen oder Auflösung von vorhandenen Kapitalrücklagen auf die Holding zu verlagern, um dort ein **zentrales Cash-Management** zu installieren. Die Holding kann dann den einzelnen Tochtergesellschaften durch Gesellschafterdarlehen die notwendige Liquidität zur Verfügung stellen.
- Verlangt die Holding solche Darlehen ganz oder teilweise von der entsprechenden Tochtergesellschaft zurück, kann bei einer späteren **Insolvenz** dieser Tochtergesellschaft der Insolvenzverwalter der Tochtergesellschaft die Rückzahlung rückgängig machen, wenn zwischen Rückzahlung des Darlehens und Stellen des Insolvenzantrags nicht mehr als ein Jahr vergangen ist (§ 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO).
- **Stabs- und Overhead-Funktionen** wie Buchhaltung, Forderungsmanagement, IT und Personalwesen können bei der Holding zentralisiert werden.
- **IP-Rechte** wie Marken etc. können durch die Holding angemeldet und an die Tochtergesellschaft verlizensiert werden. (Vorsicht: Übertragung bestehender IP-Rechte aus einer Tochtergesellschaft auf die Holding kann eine vGA auslösen!).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.1.2.4 *Flankierende zivilrechtliche Maßnahmen*

Fortsetzung des Ausgangsbeispiels:

U wird dahingehend zu beraten sein, dass er überschüssiges Cash aus der „Cash Cow GmbH“ in die Holding ausschütten kann, um es von dort als Gesellschafterdarlehen den anderen Gesellschaften je nach Bedarf zur Verfügung zu stellen.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- Es ist zu prüfen, ob ein Fall des **§ 21 UmwStG (Anteilstausch)** vorliegt.
- **Gegenständlicher Anwendungsbereich:** § 21 UmwStG erfasst Anteile,
 - die im Betriebsvermögen gehalten wurden,
 - die im Privatvermögen i.S.v. § 17 EStG gehalten wurden,
 - sowie alt-einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995.
- Für alle übrigen Anteile (also privater Streubesitz – „Siemens-Aktie“) gilt § 20 Abs. 4a EStG, der bestimmt, dass die übernehmenden Anteile steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile treten, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.
- **Einbringende** können natürliche Personen ebenso wie juristische Personen sein.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

Fortsetzung des Ausgangsbeispiels:

Im Ausgangsbeispiel ist U als natürliche Person Einbringender. Die von ihm gehaltenen Anteile sind Anteile i.S.d. § 17 EStG. Sie unterfallen dem gegenständlichen Anwendungsbereich des § 21 UmwStG.

- Zu unterscheiden ist zwischen dem **einfachen** und dem **qualifizierten Anteilstausch**. Der einfache Anteilstausch nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist der Anteilstausch, bei dem die übernehmende Gesellschaft nach dem Anteilstausch nicht die Mehrheit der Stimmrechte besitzt. Qualifizierter Anteilstausch nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG ist der Anteilstausch, bei dem die übernehmende Gesellschaft an der erworbenen Gesellschaft danach die Mehrheit der Stimmrechte hat.
- Notwendig ist dabei, dass die aufnehmende Gesellschaft **unmittelbar** die Stimmenmehrheit hält, eine Vermittlung durch zwischengeschaltete weitere Gesellschaften reicht nicht aus.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

Beispiel:

A und B sind mit je 50 % Gründungsgesellschafter der AB-GmbH. Ein Finanzinvestor würde sich gerne an der AB-GmbH beteiligen und die Anteilsmehrheit (70 %) übernehmen. A und B, die zugleich Geschäftsführer der AB-GmbH sind, sollen weiterhin operative Geschäftsführer bleiben, und sollen auch weiterhin mit eigenem Geld am Unternehmen beteiligt bleiben. Auf Wunsch des Finanzinvestors müssen sich A und B mit je 15 % an einer „NewCo“, mittels der der Finanzinvestor die 70 % der Anteile an der AB-GmbH übernimmt, „rückbeteiligen“. Hier erwirbt die NewCo also im ersten Schritt durch Unternehmenskaufvertrag („SPA“) 70 % der Anteile an der AB-GmbH. A und B bringen dann die jeweils von ihnen noch gehaltenen 15 % z.B. im Wege der Sachkapitalerhöhung in die NewCo ein. Die NewCo hält nach der Einbringung unter Einbeziehung aller von ihr gehaltenen Anteile die Mehrheit der Stimmrechte an der AB-GmbH. Es liegt ein qualifizierter Anteilstausch nach § 21 UmwStG vor.

- **Gegenleistung:** Die Gegenleistung, die die Holding-Kapitalgesellschaft für die Einbringung ausgibt, muss jedenfalls auch in der **Ausgabe neuer Anteile** liegen. Daneben können jedoch auch Zusatzleistungen (Geld, Einräumung von Gesellschafterdarlehen, Ausgabe eigener Anteile) geleistet werden (je nach Art und Höhe der Gegenleistung wirkt sich dies auf die Steuerneutralität der Einbringung aus, siehe sogleich unten).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- **Zeitpunkt des Anteilstauschs:** § 20 Abs. 6 UmwStG, wonach bei einer Betriebseinbringung in eine Kapitalgesellschaft eine steuerliche Rückwirkung möglich ist, gilt im Anteilstausch nicht. Nach herrschender Meinung kann auch kein Rückgriff auf die allgemeine Rückbeziehungsvorschrift des § 2 UmwStG erfolgen. Steuerlich ist daher der Zeitpunkt maßgeblicher Einbringungsstichtag, zu dem das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übergeht. Dies ist im Einbringungsvertrag entsprechend zu regeln (möglich auch Übertragung auf einen bestimmten künftigen Termin, z.B. „Ablauf 31.12.2015“).
- Beim **einfachen Anteilstausch** hat die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile zwingend zum **gemeinen Wert** anzusetzen. Die Bewertung erfolgt nach dem Ertragswertverfahren, mit dem Substanzwert als Mindestwert (§ 11 Abs. 2 Sätze 2 ff. BewG, die auch für ertragsteuerliche Zwecke gelten, vgl. BMF v. 22.09.2011, BStBl 2011 I, 859).
- Beim **qualifizierten Anteilstausch** kann die übernehmende Gesellschaft die Anteile auf Antrag mit den **Buchwerten bzw. den historischen steuerlichen Anschaffungskosten** oder einen Zwischenwert ansetzen (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Das Ansatzwahlrecht kann in der Steuerbilanz abweichend von der Handelsbilanz ausgeübt werden, es gilt **keine Maßgeblichkeit** (Tz. 21.11 UmwStE).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

Beispiel:

X ist Alleingesellschafter der X-GmbH. Er möchte mit dem großen Wettbewerber, der B-GmbH, „fusionieren“. Der Steuerberater des X erklärt dem X, dass dies steuerneutral durch Anteilstausch nach § 21 UmwStG möglich ist, selbst wenn X an der B-GmbH aufgrund der Wertverhältnisse nur ca. 7 % erhalten wird, weil die B-GmbH nach der Einbringung der Anteile an der X-GmbH 100 %-Gesellschafterin der X-GmbH sein wird. Der Rechtsberater des X hat diesen entsprechend zu beraten, dass im Einbringungsvertrag die B-GmbH eine harte rechtliche Verpflichtung dahingehend übernimmt, die von X eingebrachten Anteile tatsächlich mit den fortgeführten Anschaffungskosten des X anzusetzen. Denn steuerrechtlich steht das Wahlrecht der B-GmbH als übernehmendem Rechtsträger zu.

- **Antragstellung:** Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen „Schlussbilanz“ bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen, d.h. der Antrag ist durch die übernehmende Gesellschaft zu stellen (§ 21 Abs. 1 Satz 2 zweiter Hs. i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Vgl. Tz. 21.12, 20.21 UmwStE. Es kann nach oben auf Ziffer 1.3.2.3. verwiesen werden.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- **Behandlung von Zusatzleistungen:** Erhält der Einbringende Zusatzleistungen wie bare Zuzahlungen oder Gesellschafterdarlehen, sind die eingebrachten Anteile von der übernehmenden Gesellschaft **für Einbringungen bis zum 31.12.2014** mindestens mit dem gemeinen Wert dieser sonstigen Gegenleistungen anzusetzen (§ 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Es kommt beim Einbringen daher zu einem Einbringungsgewinn, soweit der gemeine Wert der Zusatzleistungen höher ist als der Buchwert bzw. die historischen Anschaffungskosten der von ihm eingebrachten Anteile.

Beispiel:

A und B halten je 50 % an der X-GmbH. Die X-GmbH wurde am 30.09.2014 unter Anteilsgewährung in die Y-AG eingebracht. A und B sollen neu geschaffene Aktien an der Y-AG erhalten. A und B hatten die Anteile an der X-GmbH vor fünf Jahren zu einem Kaufpreis von EUR 1 Mio., also jeweils EUR 500.000, vom vormaligen Gesellschafter-Geschäftsführer erworben. Bei der Y-AG erhalten beide je 3.000 nennbetragslose Stückaktien am Grundkapitals der AG, das insgesamt EUR 50.000 beträgt und in 50.000 Aktien mit einem rechnerischen Anteil am Grundkapital von je EUR 1,00 besteht. A erhält jedoch zusätzlich ein Gesellschafterdarlehen i.H.v. EUR 750.000. Der Einbringungsvogang ist für B steuerneutral. A erzielt jedoch einen Einbringungsgewinn i.H.v. EUR 750.000 abzgl. EUR 500.000 Anschaffungskosten auf die Beteiligung des A = EUR 250.000. Dieser Einbringungsgewinn ist bei A regulär nach dem Teileinkünfteverfahren zu versteuern.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

- **Beschränkungen des Umfangs der Leistung anderer Wirtschaftsgüter für Einbringungen nach dem 31.12.2014:** Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 wurde die Möglichkeit zur Gewährung anderer Wirtschaftsgüter eingeschränkt („Lex Porsche“, vgl. Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154).
- Buchwertneutralität ist nunmehr nach § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG nur noch möglich, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht mehr beträgt als (a) 25 % des Buchwerts bzw. der Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile oder (b) EUR 500.000, höchstens jedoch der Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der Anteile. Soweit die sonstige Gegenleistung höher ist als dieser „unschädliche Wert“, ist die Buchwertfortführung nicht möglich.
- Mindestansatz des übernommenen Vermögens ist der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen (§ 21 Abs. 1 Satz 4 UmwStG).

Beispiel:

Die historischen Anschaffungskosten einer am 30.06.2016 nach § 21 UmwStG eingebrachten Beteiligung betragen EUR 250.000. Der Einbringende erhält ein Gesellschafterdarlehen von EUR 200.000. Die sonstige Gegenleistung beträgt daher zwar mehr als 25 %, aber weniger als EUR 500.000, und weniger als die gesamten Anschaffungskosten als absolute Obergrenze. Vollständige Buchwertfortführung ist möglich.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- **Anschaffungskosten beim Einbringenden:** Rechtsgrundlagen hierfür sind in § 21 Abs. 2 Sätze 1 bis 3, Satz 6 UmwStG enthalten.
- Es gelten folgende Grundsätze:
 - Beim **einfachen Anteilstausch** bestimmt der zwingende Ansatz der Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft zum gemeinen Wert auch die Anschaffungskosten des Einbringenden (ebenfalls gemeiner Wert).
 - Beim **qualifizierten Anteilstausch** im Inlandssachverhalt gilt ebenfalls eine automatische **Wertverknüpfung** zwischen dem Ansatz bei der übernehmenden Gesellschaft und den daraus folgenden Anschaffungskosten für die erworbenen Anteile in der Hand des Einbringenden, wobei hier durch eine entsprechende Ausübung des Buchwertansatzwahlrechts bei der übernehmenden Gesellschaft Steuerneutralität und Fortführung den Buchwerten bzw. der historischen Anschaffungskosten auch für den Einbringenden erreicht werden kann (§ 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

– **Berechnungsschema für die Anschaffungskosten:** Für die Berechnung der Anschaffungskosten der vom Einbringenden erhaltenen neuen Anteile gilt folgendes Schema:

- Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachte Beteiligung ansetzt.
- + gemeiner Wert der vom Einbringenden ggf. neben der Sacheinlage zu erbringenden Leistungen (z.B. Agio bei der Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft).
- ./.. gemeiner Wert der Wirtschaftsgüter, die der Einbringende neben den neuen Anteilen erhält (z.B. Gesellschafterdarlehen, bare Zuzahlungen).
- + Einbringungskosten, soweit der Einbringende diese zu tragen hat (z.B. Notarkosten etc.).
- = Anschaffungskosten der erworbenen Anteile.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- **7-Jahressperrfrist:** Auch hier gilt eine 7-Jahressperrfrist, die allerdings anders als bei § 20 UmwStG auf eine Veräußerung **der eingebrachten Anteile** durch die übernehmende Gesellschaft abstellt und die nur gilt, wenn die eingebrachten Anteile durch nicht schon nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Personen eingebracht werden (d.h. Einbringung durch natürliche Personen ist sperrfristbehaftet, Einbringung durch Kapitalgesellschaften als Einbringende dagegen grundsätzlich nicht). (Vgl. dazu Tz. 22.02 ff. UmwStE).
- **Rechtsfolgen bei Sperrfristverletzung:** Die Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft in der Sperrfrist hat folgende Auswirkungen:
 - Der Einbringende muss im Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fiel, einen sog. Einbringungsgewinn II versteuern (§ 22 Abs. 2 Satz 1 und 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Auch hier mindert sich der zu versteuernde Einbringungsgewinn pro seit dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt abgelaufenen vollen Zeitjahr um je 1/7.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- Der Einbringungsgewinn II führt zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die durch den Anteilstausch an den Einbringenden gewährten neuen Gesellschaftsanteile (§ 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG).
 - Bei der übernehmenden Gesellschaft erhöhen sich nachträglich die Anschaffungskosten auf die durch Anteilstausch von dieser erworbenen Anteile, soweit die Steuer auf den Einbringungsgewinn II entrichtet wurde (§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Im Regelfall führt dies zu keinem nennenswerten Steuervorteil, wenn die übernehmende Gesellschaft den Veräußerungserlös ohnehin begünstigt nach § 8b Abs. 2 KStG versteuert.
- Für die **Berechnung des Einbringungsgewinns II** ergibt sich folgendes Berechnungsschema:
- Gemeiner Wert der eingebrachten Anteile im Zeitpunkt der Einbringung.
 - ./.. Kosten für den Vermögensübergang, soweit vom Einbringenden getragen.
 - ./.. Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile (= die neuen Anteile) an der übernehmenden Gesellschaft bewertet hat.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- Zwischensumme = Einbringungsgewinn vor Kürzung.
 - Verringerung um je 1/7 für jedes volle abgelaufene Zeitjahr.
 - = zu versteuernder Einbringungsgewinn II.
- **Nachweispflichten:** Im 7jährigen Überwachungszeitraum hat der Einbringende die Zurechnung der **eingebrachten** Anteile nachzuweisen, nämlich hat Nachweis darüber zu erbringen, dass diese nach wie vor der übernehmenden Gesellschaft zuzuordnen sind (z.B. durch Bescheinigung der übernehmenden Gesellschaft oder durch Gesellschafterliste der eingebrachten Gesellschaft), vgl. Tz. 22.30 UmwStE.
- **Zuständig** ist das für den Einbringenden örtlich zuständige Finanzamt (Tz. 22.29 UmwStE).
- Zivilrechtlich ist sicherzustellen, dass die übernehmende Gesellschaft bzw. die eingebrachte Gesellschaft dem Einbringenden die erforderlichen Informationen zur Verfügung stellt, soweit diese nicht aus öffentlichen Registern (wie z.B. Handelsregister) bezogen werden können.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

- Der Nachweis ist bis **spätestens zum 31.05. eines Jahres** zu erbringen und bezieht sich auf die steuerliche Zurechnung der eingebrachten Anteile zum Ablauf des Tages, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht (§ 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UmwStG). Der erste Nachweis hat bis zum 31.05. des Kalenderjahres zu erfolgen, welches dem Kalenderjahr des ersten Jahres nach dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt nachfolgt.

Beispiel:

X bringt mit Einbringungsvertrag vom 01.09.2016 sämtliche Anteile an der X-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile in die Z-GmbH ein. Die Einbringung erfolgt mit sofortiger dinglicher Wirkung. Einbringungszeitpunkt im steuerlichen Sinne ist daher der 01.09.2016. X hat erstmalig bis zum 31.05.2018 Nachweis über die steuerliche Zurechnung der eingebrachten Anteile an der Z-GmbH per Ablauf des 01.09.2017 zu leisten.

- Auch hier werden bestimmte **Ersatztatbestände** einer Veräußerung gleichgestellt und lösen ebenfalls die Nachversteuerung aus (§ 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.1 Sachgründung/Sachkapitalerhöhung

3.1.3.2 Steuerliche Behandlung der verdeckten Einlage

- Legt eine natürliche Person von ihr gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften verdeckt in eine aufnehmende Holding-Kapitalgesellschaft ein, liegt steuerlich ein **Realisationstatbestand** vor, bei dem die stillen Reserven in den eingebrachten Anteilen aufgedeckt werden (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG). Dieser Grundsatz gilt auch für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile.
- Es gilt das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 lit. a bzw. c EStG).
- Enthalten die eingebrachten Anteile keine nennenswerten stillen Reserven, kann dies hinnehmbar sein.
- Ein beim Einbringenden entstehender **Verlust** kann unter den Voraussetzungen und Beschränkungen des § 17 Abs. 1 Satz 6 EStG genutzt werden.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.3 Steuerliche Behandlung des Verkaufs

- Der Verkauf von Beteiligungen, die die natürliche Person vor Herstellung der Holdingstruktur hält, an die aufnehmende Holding-Kapitalgesellschaft, stellt ebenfalls einen steuerlichen **Realisierungstatbestand** dar.
- Es gilt das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 lit. a bzw. c EStG).
- Enthalten die eingebrachten Anteile keine nennenswerten stillen Reserven, kann dies hinnehmbar sein.
- Ein beim Einbringenden entstehender **Verlust** kann unter den Voraussetzungen und Beschränkungen des § 17 Abs. 1 Satz 6 EStG genutzt werden.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.4 Flankierende steuerliche Maßnahmen

- Es ist steuerlich zu überlegen, eine **ertragsteuerliche Organschaft** herzustellen (Wahlrecht). Es sind die Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG zu erfüllen (finanzielle Eingliederung, Gewinnabführungsvertrag). Preis für die Möglichkeit zur steuerlichen Konsolidierung ist die Haftungsübernahme für die Organgesellschaft entsprechend § 302 AktG. Daneben ist zu prüfen, ob eine **umsatzsteuerliche Organschaft** entsteht; liegen deren Voraussetzungen vor, besteht kein Wahlrecht. Eine solche liegt vor, wenn eine juristische Person (oder u.U. auch eine Personengesellschaft, EuGH v. 16.07.2015 Larentia + Minerva und Marenave sowie BFH v. 02.12.2015, BFH/NV 2016, 500 und BFH v. 19.01.2016, 706 und grundsätzlich Nichtanwendungserlass OFD Frankfurt a.M. v. 11.07.2016: „Einsetzung Kommission“) und finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und Abschnitt 2.8 UStAE).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.1 Gründung einer inländischen Kapitalgesellschafts-Holding

3.1.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.1.3.4 Flankierende steuerliche Maßnahmen

- **Verzinsungsgrundsätze:** Von der Holding an die Beteiligungsgesellschaften gewährten Gesellschafterdarlehen sind zur Vermeidung einer vGA nicht überhöht zu verzinsen (wobei die vGA im Organkreis keine Rolle spielt). Will man andererseits eine Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei langlaufenden Gesellschafterdarlehen vermeiden, ist eine zumindest niedrige Verzinsung vorzusehen (z.B. 0,5 %, vgl. BMF v. 26.05.2005, BStBl. I 2005, 699 Rz. 13).
- Ein späterer **Ausfall** solcher Darlehen bleibt steuerlich wg. § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG in solchen Konstellationen (Beteiligung des Darlehensgebers am Darlehensnehmer von mehr als 25 %) meist unberücksichtigt

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.1 Ausgangssituation

- Faktische Überlegungen und Gründe für den Aufbau einer Holding-Struktur: Zentrale Steuerung verschiedener Einzelgesellschaften oder Beteiligungen; Aufbau eines zentralen Beteiligungscontrolling; Vorbereitung einer Veräußerung der gesamten Unternehmensgruppe durch Share Deal an den Holding-Anteilen; zentrale Unternehmensfinanzierung über die Holding.
- Abwägung der Rechtsform der Holding (inländische Kapitalgesellschafts-Holding siehe vorstehend Ziffer 3.1, ausländische Holding siehe unten Ziffer 3.3).
- Verschiedene Möglichkeiten mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen sind gegeneinander abzuwägen.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.1 Ausgangssituation

Ausgangsbeispiel:

M hält verschiedene Beteiligungen, zum Teil Minderheitsbeteiligungen, zum Teil Mehrheitsbeteiligungen, zum Teil auch 100%-Beteiligungen an Unternehmen der Verlagsbranche. M möchte seine sämtlichen Beteiligungen in einer Holding-Gesellschaft bündeln. Da er auch einige wertvolle Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (in der Rechtsform einer GmbH) von 50 % oder weniger Beteiligungshöhe einbringen will, hat ihm sein Steuerberater bereits erklärt, dass eine steuerneutrale Gründung einer Kapitalgesellschafts-Holding nicht möglich ist.

M hat sich daher dazu entschlossen, eine Personengesellschafts-Holding in der Rechtsform einer gewerblich geprägt GmbH & Co. KG zu errichten. Die Komplementär-GmbH soll nicht am Vermögen oder Ertrag der Gesellschaft beteiligt sein. M möchte alleiniger Kommanditist werden, und möchte auch Geschäftsführer der Komplementärin werden.

M möchte nun wissen, welche zivilrechtlichen Möglichkeiten es gibt, die von ihm angestrebte Holding-Struktur herzustellen, und welche steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten es gibt, dies ggf. steuerneutral vorzunehmen.

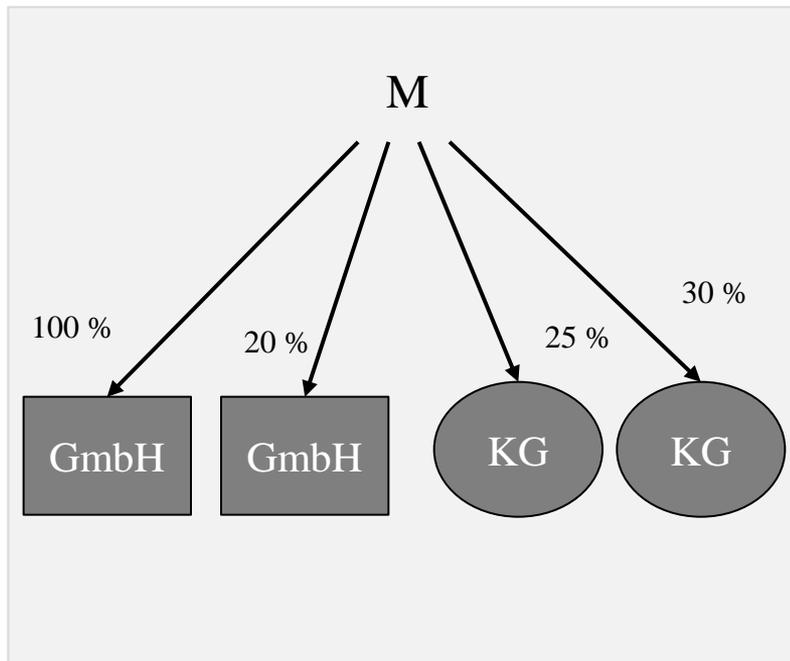
3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

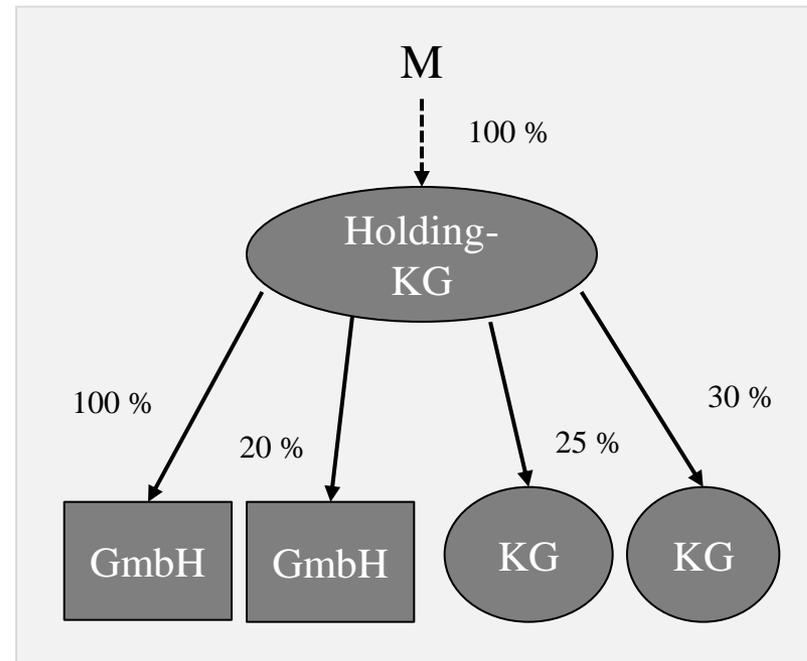
3.2.1 Ausgangssituation

- Visualisierung

Ist-Zustand



Ziel-Zustand



3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.2.2.1 Offene Sacheinlage

- M erwirbt im ersten Schritt bei einem Vorrats-Gesellschafts-Anbieter eine fertige GmbH & Co. KG, gibt dieser den Gesellschaftszweck „Halten und Verwalten von Beteiligungen“ und ändert den Gesellschaftsvertrag ggf. entsprechend seinen Bedürfnissen. Alternative kann er eine solche GmbH & Co. KG auch im Wege der Bargründung errichten.
- Im nächsten Schritt erfolgt **Erhöhung des Kommanditkapitals** bei der KG gegen Sacheinlage der verschiedenen Beteiligungen des M. Eine offene Sacheinlage bedeutet zivilrechtlich, dass eine Verbuchung jedenfalls auch auf dem für die Beteiligung an der Kommanditgesellschaft maßgeblichen Konto (meist Kapitalkonto I genannt) erfolgt. Daneben kann ggf. eine Verbuchung als Gesellschafterdarlehen auf einem Gesellschafterdarlehenskonto oder auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgen.
- Zivilrechtlich muss der Gegenstand der Einlage **hinreichend bestimmt** sein.
- Zivilrechtlich besteht **grundsätzlich kein Formzwang** (außer soweit die Sacheinlageverpflichtung sich auf GmbH-Anteile bezieht, § 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.2.2.1 Offene Sacheinlage

- Das Registergericht trägt, wenn die Erhöhung des festen Kommanditkapitals mit einer Erhöhung der Haftsumme nach § 171 Abs. 1 HGB einhergeht (was nicht zwingend ist), die Kapitalerhöhung ein, ohne dass ein formaler Wertnachweis erfolgen muss, oder eine Bewertungsprüfung durch das Registergericht erfolgt (Grundsatz der **realen Kapitalaufbringung**).
- Der Kommanditist muss jedoch nachweisen können, dass er bei einer Sacheinlage mindestens Einlagen in Höhe der (erhöhten) Hafteinlage erbracht hat, weil er andernfalls gegenüber Gläubigern der KG gem. § 171 Abs. 1 HGB in Höhe seiner Hafteinlage unmittelbar haftet.
- **Praxishinweis:** Zu Dokumentationszwecken kann es daher vorsorglich im Einzelfall Sinn machen, den Wert einer Sacheinlage im Einbringungszeitpunkt durch Gutachten festzustellen.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.2.2.2 *Verdeckte Sacheinlage*

- Ist im Gesellschaftsrecht der Kommanditgesellschaft **nicht explizit geregelt**.
- Zivilrechtlich bedeutet die verdeckte Einlage ebenfalls Zuführung von Vermögen im Hinblick auf eine bestehende oder entstehende Gesellschafterstellung aus dem Vermögen des Einlegenden in das Vermögen der Personengesellschaft.
- Die Verbuchung erfolgt auf einem Konto, das nicht für die Höhe der Beteiligungen der Gesellschaft maßgeblich ist, und das auch kein Gesellschafterdarlehenskonto ist (also Verbuchung auf einem gesamthänderisch gebundenen **Rücklagenkonto**).

3.2.2.3 *Verkauf*

- Die Übertragung der einzelnen Beteiligungen auf die Holding-Gesellschaft kann auch durch Verkauf erfolgen.
- Der Kaufpreis kann von der übernehmenden Kommanditgesellschaft effektiv bezahlt werden, oder aber in ein Gesellschafterdarlehen umgeschafft werden.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

3.2.2.3 Verkauf

- In den meisten Fällen wird dieser Weg nicht gewählt, sondern zivilrechtlich bietet sich eher der Weg über die offene oder verdeckte Sacheinlage (vorstehende Ziffern 3.2.2.1 und 3.2.2.2) an.

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.1 Allgemeines

- Übernehmender Rechtsträger ist in der Konstellation des Ausgangsbeispiels eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (= **steuerliche Mitunternehmerschaft**).
- Die zu übertragenden Beteiligungen werden daher steuerliches Betriebsvermögen (in Form von Gesamthandsvermögen) der übernehmenden Personengesellschaft.
- Steuerlich ist danach zu unterscheiden, welche steuerliche Qualität die eingebrachte Beteiligung hat, zu unterscheiden sind demnach:

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.1 Allgemeines

- Übertragung von Mitunternehmeranteilen.
- Separate Übertragung von 100%-Kapitalgesellschafts-Beteiligungen aus einem Betriebsvermögen.
- Separate Übertragung von im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von unter 100 %.
- Übertragung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen (GmbH-Beteiligungen oder Aktien), die im Privatvermögen gehalten wurden.

3.2.3.2 Übertragung von Mitunternehmeranteilen

- Mitunternehmeranteile fallen als tauglicher Einbringungsgegenstand unter **§ 24 UmwStG**.
- Einbringender können bei § 24 UmwStG natürliche Personen wie Körperschaften sein.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.2 Übertragung von Mitunternehmeranteilen

- Auch **Bruchteile von Mitunternehmeranteilen** können tauglicher Einbringungsgegenstand sein (vgl. § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG).
- Nach herrschender Meinung und Auffassung der Finanzverwaltung ist auch eine Übertragung **nur des wirtschaftlichen Eigentums** für die Anwendung von § 24 UmwStG nicht schädlich (Tz. 01.43 UmwStE).
- Des weiteren reicht es für § 24 UmwStG aus, dass das eingebrachte Betriebsvermögen **teilweise Sonderbetriebsvermögen** des Einbringenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft wird (Tz. 24.05 UmwStE, Ettinger/Schmitz, DStR 2009, 1248).
- Wird ein Mitunternehmeranteil eingebracht, zu dem auch Sonderbetriebsvermögen gehört, muss alles **funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen** mit eingebracht werden, weil nur dann ein Mitunternehmeranteil im Ganzen i.S.v. § 24 Abs. 1 UmwStG eingebracht wird (Tz. 24.03 i.V.m. 20.06 UmwStE). Das Zurückbehalten unwesentlicher Betriebsgrundlagen ist dagegen unschädlich.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.2 Übertragung von Mitunternehmeranteilen

- Eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ist taugliche aufnehmende Gesellschaft i.S.v. § 24 Abs. 1 UmwStG. Erforderlich hierfür ist, dass eine steuerliche Mitunternehmerschaft nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen vorliegt, eine gewerblich geprägte Gesellschaft reicht aus.
- Eine Einbringung nach § 24 UmwStG liegt nur vor, wenn der Einbringende eine **Mitunternehmerstellung an der übernehmenden Personengesellschaft** erhält oder sein Mitunternehmeranteil durch die Einbringung weiter aufgestockt wird.
- Zumindest ein Teil des eingebrachten Betriebsvermögens muss dem Beteiligungskonto des Einbringenden („Kapitalkonto I“) gutgeschrieben werden, mit der Folge, dass dessen Stimmrechte und Gewinnbezugsrechte erweitert werden. Eine Gutschrift ausschließlich auf Rücklagenkonten / Darlehenskonten ist nicht ausreichend. Ebenso wenig reicht eine Gutschrift ausschließlich auf einem „Kapitalkonto II“ (vgl. BFH v. 29.07.2015, DB 2016, 263).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.2 Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Beispiel:

Der Wert des eingebrachten Mitunternehmeranteils wird dem Kapitalkonto I bei der übernehmenden KG, das die Stimmrechte und das Gewinnbezugsrecht vermittelt, nur zum Teil gutgeschrieben. Im Übrigen erfolgt eine Verbuchung auf einem variablen Eigenkapitalkonto oder einem Darlehenskonto. Im Beispiels ist § 24 UmwStG anwendbar; die Verbuchung im Übrigen ist grds. im Rahmen des Unschädlichkeitsschwellenwertes unschädlich.

- Erhält der Einbringende neben der Einräumung von Gesellschaftsrechten Zuzahlungen in sein Vermögen (Geldzahlungen) oder nicht zum steuerlichen Eigenkapital gehörende Gesellschafterdarlehen, lag insoweit nach Ansicht der Finanzverwaltung teilweise eine Gewinnrealisierung vor, die auch nicht durch Bildung einer Ergänzungsbilanz verhindert werden kann (Tz. 24.09 UmwStE; a.A. BFH, und Neuregelung „Lex Posche“, siehe unten Ziffer 4.3.1.1).
- Setzt die übernehmende Personengesellschaft einen eingebrachten Mitunternehmeranteil mit dem **Buchwert** an, ergibt sich für den Einbringenden **kein Einbringungsgewinn**. Die übernehmende Personengesellschaft hat das Recht, einen eingebrachten Mitunternehmeranteil mit dem Buchwert anzusetzen, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.2 Übertragung von Mitunternehmeranteilen

- Der Antrag auf Buchwertfortführung ist durch die übernehmende Personengesellschaft bei dem für diese zuständigen Finanzamt zu stellen, und zwar spätestens mit Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung durch die aufnehmende Personengesellschaft für das Wirtschaftsjahr, in das der Einbringungszeitpunkt fällt (§ 24 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG) (vgl. Tz. 24.03 i.V.m. 20.21 UmwStE).
- Es ist möglich, aus bilanzpolitischen Gründen in der übernehmenden Personengesellschaft in deren steuerlichen **Gesamthandsbilanz** den Wert eines eingebrachten Mitunternehmeranteils steuerlich zu gemeinen Werten darzustellen, und in steuerlichen negativen **Ergänzungsbilanzen** die Aufdeckung der stillen Reserven durch Abstockung (auf den Buchwert) wieder auszugleichen.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.2 Übertragung von Mitunternehmeranteilen

- **Zeitpunkt der Einbringung:** Die Einbringung nach § 24 UmwStG wirkt steuerlich zum Einbringungsstichtag.
- Bei § 24 UmwStG gibt es in den Fällen der Einbringung durch **Einzelrechtsnachfolge** keine Rückwirkungsmöglichkeit, sondern der Einbringungsvertrag bestimmt durch Übergang des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums an den eingebrachten Anteilen den Zeitpunkt der steuerlichen Wirkung (Gegenschluss § 24 Abs. 4 zweiter Hs. UmwStG). Aus Vereinfachungsgründen ist eine Rückwirkung für einen kurzen Zeitraum auf einen regulären Bilanzstichtag (höchstens drei Monate) auch in diesen Fällen möglich (Ettinger/Schmitz, Umstrukturierungen im Bereich mittelständischer Unternehmen, 2. Aufl., S. 159).
- Bei Einbringung durch **Gesamtrechtsnachfolge** (z.B. Ausgliederung) ist dagegen steuerliche Rückwirkung um bis zu acht Monate möglich, vgl. § 24 Abs. 4 zweiter Hs. i.V.m. § 20 Abs. 6 UmwStG.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.2 Übertragung von Mitunternehmeranteilen

- Eine **7jährige Sperrfrist**, wie bei den §§ 20, 21 UmwStG, gilt im Rahmen von § 24 UmwStG im Grundsatz nicht.
- Eine Ausnahme dazu bildet **§ 24 Abs. 5 UmwStG** für den Fall, dass als Teil eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils Anteile an Kapitalgesellschaften unter dem gemeinen Wert eingebracht werden, und diese innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Personengesellschaft veräußert werden, soweit der Einbringende selbst keine nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Kapitalgesellschaft ist, der Gewinn aus der Veräußerung der eingebrachten Anteile jedoch im Veräußerungszeitpunkt nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt wird (= **Missbrauchsverhinderungsvorschrift** für den Fall, dass natürliche Personen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Personenhandelsgesellschaften zum Buchwert einbringen, an denen auch Kapitalgesellschaften beteiligt sind).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.3 *Einbringung einer 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aus dem Betriebsvermögen des Einbringenden*

- Hält eine natürliche Person als Einbringender Anteile an einer Kapitalgesellschaft, sind diese **regelmäßig Anteile des steuerlichen Privatvermögens** (ggf. i.S.v. § 17 EStG, wenn Beteiligungsquote von 1 % oder mehr).
- Handelt es sich dagegen um eine 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die **in einem Betriebsvermögen** gehalten wurde, **und die nicht als Teil** eines bereits als solches nach § 24 begünstigten Einbringungsgegenstandes (also als Teil eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils) mit eingebracht wird, stellt sich die Frage, ob dennoch § 24 UmwStG anwendbar ist (also Behandlung als fiktiver Teilbetrieb, ähnlich wie bei § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).
- Nach herrschender Literaturmeinung sowie Auffassung der Finanzverwaltung ist eine 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft des Betriebsvermögens ein tauglicher Einbringungsgegenstand nach § 24 UmwStG (Tz. 24.02 UmwStE, entgegen BFH v. 17.07.2008, BStBl II 2009, 464).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.4 *Einbringung von im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen mit einer Beteiligungsquote von weniger als 100 %*

- § 24 UmwStG ist, wenn im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen unter 100 % Beteiligungsquote separat in eine Mitunternehmerschaft eingebracht werden sollen, **nicht anwendbar**.
- Wiederholung: Werden solche Beteiligungen als Teil einer nach § 24 Abs. 1 UmwStG begünstigungsfähigen betrieblichen Einheit mit eingebracht (also befinden sich solche Beteiligungen im Betrieb, Teilbetrieb oder im wesentlichen Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmeranteils), beurteilt sich der Vorgang insgesamt nach § 24 UmwStG.
- Die Einbringung von separaten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 100 % fällt unter § 6 Abs. 5 EStG.
- Erfasst ist sowohl eine unentgeltliche Übertragung („verdeckte Einlage“), sowie eine Einlage gegen Erhöhung von Gesellschaftsrechten bei der aufnehmenden Personengesellschaft („offene Einlage“).
- Rechtsfolge ist eine **zwingende Buchwertfortführung** (kein Wahlrecht).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.4 *Einbringung von im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen mit einer Beteiligungsquote von weniger als 100 %*

- Abweichend von der grundsätzlichen Rechtsfolge der Buchwertübernahme sind in folgenden **Ausnahmefällen** die stillen Reserven wg. eines zwingenden Ansatzes der übertragenen Beteiligung zum Teilwert aufzudecken:
 - Wenn die Besteuerung der stillen Reserven in der übernehmenden Mitunternehmerschaft nicht sichergestellt ist (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG) (im Ausgangsbeispiel kein Problem).
 - Wenn das konkret übertragene Wirtschaftsgut, hier die konkrete Beteiligung, innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren entnommen oder veräußert wird, und keine negative Ergänzungsbilanz für den übertragenden Mitunternehmer in der übernehmenden Personengesellschaft für die stillen Reserven des eingebrachten Wirtschaftsgutes gebildet wurde (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).
 - Wenn eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt ist, soweit deren Anteil an dem übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar begründet wird oder sich erhöht (§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG - im Ausgangsbeispiel unproblematisch nicht gegeben).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.4 *Einbringung von im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen mit einer Beteiligungsquote von weniger als 100 %*

- Wenn und soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung der Anteile einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht (§ 6 Abs. 5 Satz 6 EStG).

3.2.3.5 *Einbringung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen aus dem Privatvermögen*

- Dies können Beteiligungen von 1 % oder mehr i.S.v. § 17 EStG sein, oder Beteiligungen unter 1 % i.S.v. § 20 EStG.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.5 *Einbringung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen aus dem Privatvermögen*

- Wird eine Beteiligung, die bei dem Übertragenen zum Privatvermögen gehört, an die aufnehmende Personengesellschaft verkauft oder die Gewährung von Gesellschaftsrechten (offen) eingebracht, liegt jeweils ein **Realisierungsakt** vor. Die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt einen tauschähnlichen Vorgang dar.
- Erfolgt die Einbringung teilweise gegen Gutschrift auf Konten, die zu einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung führen, und teilweise auf ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto, liegt insgesamt ein tauschähnlicher Vorgang und damit eine Realisierung vor.
- Wie diese grundsätzliche Realisierung zu einem **steuerpflichtigen Gewinn** beim Einbringenden führt, hängt davon ab, ob das eingebrachte Wirtschaftsgut, hier die eingebrachten Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, gem. §§ 17, 20 Abs. 2 EStG steuerverhaftet waren.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.2 Gründung einer inländischen Personengesellschafts-Holding

3.2.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

3.2.3.5 *Einbringung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen aus dem Privatvermögen*

- Eine (verdeckte) Einlage i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, **die nicht zu einer steuerlichen Realisierung** beim Einlegenden führt, ist nur gegeben, wenn die Übertragung unentgeltlich (d.h. ohne Veräußerungspreis und ohne Ausweis eines Gesellschafterdarlehens und ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten) erfolgt. Notwendig ist hier die Verbuchung nur auf ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

3.3.1 Ausgangssituation

- Praktische **Überlegungen und Gründe für die Errichtung einer Auslands-Holding:**
 - Bündelung von in- und ausländischen Tochtergesellschaften.
 - Beteiligung von ausländischen Mitgesellschaftern.
 - Steueroptimierung hinsichtlich laufender Besteuerung und Besteuerung der Gruppenfinanzierung.
 - Steuerliche Optimierung eines späteren Exit.
- Praktische Voraussetzung in Essenz: Bestehen eines realen Auslandsbezugs von gewissem Gewicht.
- Nötig: Ausreichende „kritische Masse“.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

3.3.1 Ausgangssituation

- Überlegungen zur **Standortwahl**: Die Standortwahl ist immer eine Einzelfallentscheidung. Typische Entscheidungsparameter sind aber:
 - **Steuersystem des Holding-Standorts** (Gibt es eine begünstigte IP-Box-Besteuerung? Gibt es Thin-Capitalisation-Rules? Gibt es die Möglichkeit zur internationalen Verlustverrechnung/eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung? Gibt es ein umfassendes Schachtelprivileg für Dividenden wie Veräußerungsgewinne? Wie werden Gewinnausschüttungen aus der Holding behandelt?)
 - Ist der in Aussicht genommene Standort **niedrigbesteuert** i.S.v. § 8 Abs. 3 AStG? (= bei Belastung durch Ertragsteuer von weniger als 25 %).
 - Handelt es sich um einen **EU-Standort**? (Substanz-Escape-Regelung in § 8 Abs. 2 AStG; tendenziell niedrigere Substanzanforderungen in Bezug auf Basisgesellschaftsrechtsprechung wg. EuGH-Rechtsprechung, die im Grundsatz nur artifizielle Gestaltungen vom Schutzbereich der Grundfreiheiten ausnimmt).
 - Wo kann durch „Ohnehin-Vorhandensein“ von operativem Geschäft, Betriebsstätten, Tochtergesellschaften, Personal leichter die nötige **Substanz** vor Ort geschaffen werden?

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

3.3.1 Ausgangssituation

- Wo sitzen die **Gesellschafter** / einige der Gesellschafter physisch?
 - Politische Stabilität (Zypern?!).
 - Image (Liechtenstein?!).
- **Rechtsformüberlegungen:** Eine ausländische Personengesellschaft, ähnlich der deutschen Rechtsform einer Kommanditgesellschaft, gibt es in vielen ausländischen Rechtsordnungen auch. Problematisch ist bei der Holding-Gesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft jedoch, dass zivilrechtlich eingebrachte/über die Holding-Personengesellschaft erworbene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen der Holding steuerlich nur unter strengen Voraussetzungen zugeordnet werden (erforderlich ist, dass die Anteile der ausländischen Betriebsstätte, die die ausländische Personen-Holding jedem Gesellschafter aus DBA-rechtlicher Sicht vermittelt, auch funktional zugeordnet werden können, nötig ist hier grundsätzlich eine Gestaltung im Sinne einer Management-Holding, die ein aktives Beteiligungsmanagement ausübt). Vorzugswürdig dürfte grundsätzlich die ausländische Kapitalgesellschaft sein.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

3.3.1 Ausgangssituation

Ausgangsbeispiel:

A und B sind Gesellschafter der deutschen C-GmbH mit Sitz in Deutschland. Sie möchten einen internationalen Roll-Out des Geschäftsmodells zügig vorantreiben. B ist bereit, dafür später auch ins Ausland zu gehen. In den einzelnen Ländern sollen Gesellschaften gegründet werden, die durch eine zentrale Holding-Gesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gebündelt werden.

Bzgl. des Standorts sind Österreich, Luxemburg, Malta, Niederlande und die Schweiz in der Diskussion. Die deutsche C-GmbH soll ebenfalls in die ausländische Gesellschaft übertragen werden. A und B fragen den deutschen Steuerberater, ob dies steuerneutral möglich wäre.

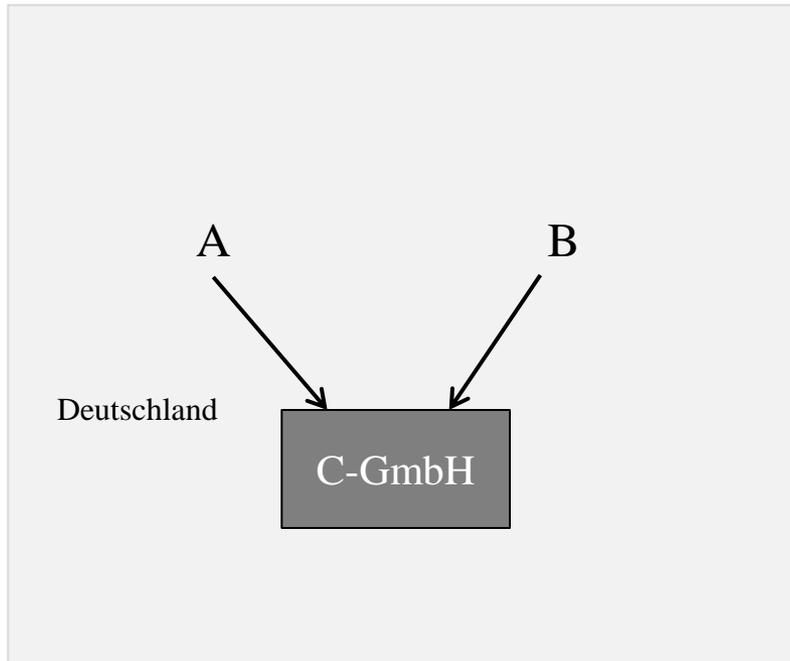
3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

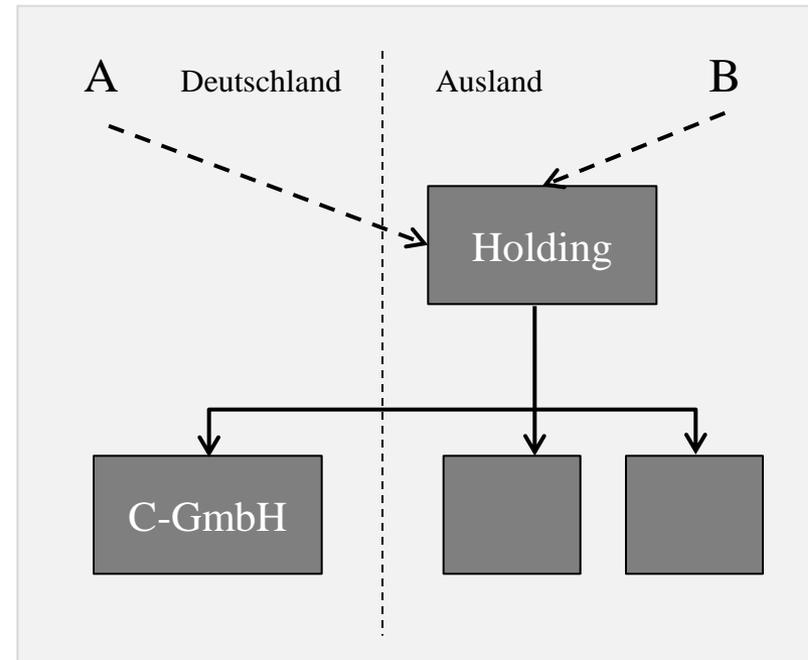
3.3.1 Ausgangssituation

- Visualisierung

Ist-Zustand



Ziel-Zustand



3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

3.3.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

- In Betracht kommt die Übertragung bestehender Anteile durch zivilrechtliche **Veräußerung**. Es sind die Formvorschriften des Landes zu beachten, in dem die jeweilige Gesellschaft gegründet wurde (Gründungstheorie) oder ihren effektiven Sitz hat (Sitztheorie). Die Übertragung der Anteile an einer deutschen GmbH unterliegt grundsätzlich der Formvorschrift des § 15 Abs. 3 GmbHG.
- In Betracht käme sodann eine **offene Einlage**, im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung bei der ausländischen Kapital-Holding-Gesellschaft. Die Formalien richten sich nach dem jeweiligen Recht des ausländischen Staates. Die Übertragung einzelner Beteiligungen auf die ausländische Holding-Gesellschaft muss wiederum nach dem Gesellschaftsstatut, das für die jeweilige einzubringende Gesellschaft gilt, geprüft werden.
- In Betracht kommt ebenfalls eine **Einlage ohne Gegenleistung**, unter Dotierung der freien Rücklagen, Kapitalrücklagen (oder entsprechend) der ausländischen Holding-Kapitalgesellschaft (d.h. ohne formale Kapitalerhöhung). Dies ist auch nach vielen ausländischen Rechtsordnungen eine zulässige Maßnahme (beurteilt sich aber eben gesellschaftsrechtlich wiederum primär nach dem Recht des Staates der Holding-Gesellschaft).

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

3.3.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

- Der **Verkauf** von Anteilen durch in Deutschland steuerpflichtige Personen ist in Deutschland grundsätzlich steuerpflichtig (§§ 15 bzw. 17 EStG). Dies gilt für die Veräußerung inländischer Beteiligungen, aber ebenso für die Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die nach dem Typenvergleich einer deutschen Kapitalgesellschaft ähneln.
- Auch das Bestehen eines **DBA** hindert beim Verkauf einer Auslandsbeteiligung durch einen steuerlichen Inländer grundsätzlich nicht das deutsche Besteuerungsrecht an einem solchen Veräußerungsgewinn (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, Ausnahme dagegen z.B. Art. 13 Abs. 3 DBA Deutschland/Tschechische Republik).
- Die Übertragung der Anteile durch Veräußerung deckt daher stille Reserven in den zu übertragenden bestehenden Beteiligungen auf.
- Unter den Voraussetzungen des **§ 21 UmwStG (Anteilstausch)** kann eine steuerneutrale Einbringung ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen, wenn übernehmender Rechtsträger eine **EU-Kapitalgesellschaft** ist (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Bei einer Auslands-Holding mit Sitz z.B. in der Schweiz oder in einem anderen Drittstaat wäre dies nicht möglich.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

3.3.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

- Die weiteren **Voraussetzungen des § 21 UmwStG** wären zu erfüllen, nämlich:
 - Qualifizierter Anteilstausch, d.h. die EU-Auslands-Holding muss danach mehr als 50 % der Anteile an der eingebrachten z.B. deutschen GmbH halten.
 - Das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der eingebrachten Anteile ist nach der Einbringung zwar ausgeschlossen, es liegen im Ausgangsbeispiel jedoch die Voraussetzungen für einen Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 UmwStG vor, weil A und B mit den erhaltenen Anteilen in Deutschland steuerpflichtig bleiben. (Zieht B später ins Ausland, erfolgt eine Besteuerung im Rahmen von § 6 AStG, beim Umzug in einen EU-Staat jedoch unbefristet und zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet.)
- **Rechtsfolge** ist, dass im Ausgangsbeispiel A und B die Anschaffungskosten an der deutschen C-GmbH auf die erhaltenen Neuanteile an einer EU-ausländischen Holding-Kapitalgesellschaft, z.B. einer österreichischen GmbH, übertragen können. Die 7jährige Nachversteuerungsfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG läuft wie bei nationalen Einbringungsvorgängen.

3. Gründung einer Holding durch Anteilstausch

3.3 Gründung einer Auslands-Holding

3.3.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

- Zu beachten ist, dass die ausländische Kapitalgesellschaft über ausreichend **Substanz** verfügt (Basisgesellschaftsrechtsprechung, § 42 AO).
- Zu beachten ist des weiteren die **Hinzurechnungsbesteuerung** (§§ 7 ff. AStG).
- Zu beachten ist schließlich § 50d Abs. 3 EStG für spätere Ausschüttungen aus deutschen Kapitalgesellschaften (im Ausgangsbeispiel der C-GmbH) an eine ausländische Kapitalgesellschaftsholding.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.1 Ausgangssituation

- Praktische Überlegungen und Gründe für die Umstrukturierung aus dem Einzelunternehmen in eine GmbH & Co. KG:
Haftungsreduzierung, ggf. spätere Aufnahme weiterer Gesellschafter, Beteiligung von Familienmitgliedern als Kommanditisten im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Weiteres Beispiel ist der Zusammenschluss eines Einzelunternehmers mit einem künftigen Mitgesellschafter zu einer gemeinsamen Personengesellschaft.
- Verschiedene bestehende Möglichkeiten mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen sind gegeneinander abzuwägen.

Ausgangsbeispiel:

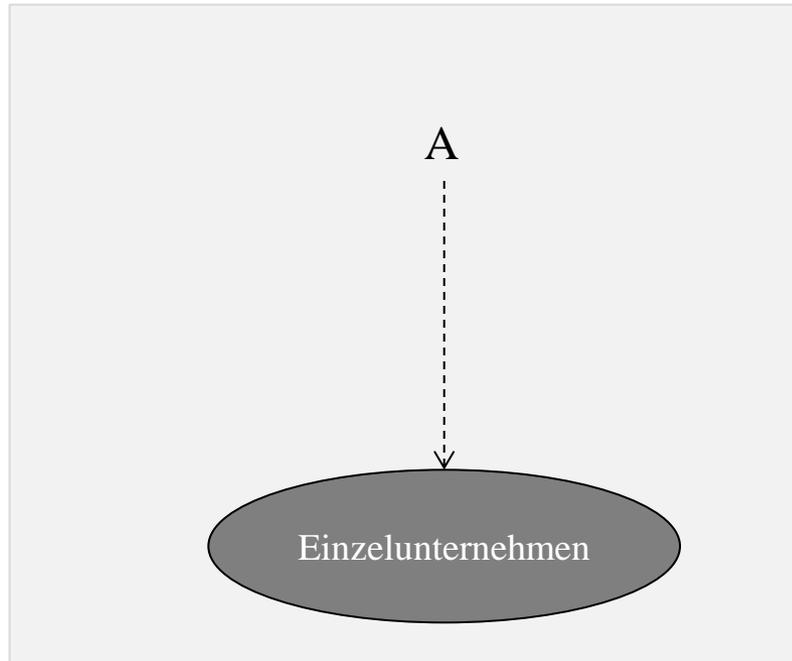
A betreibt ein gewerbliches Einzelunternehmen im Bereich der Immobilien-Projektentwicklung und -vermarktung. Aufgrund starken Umsatzwachstums in den letzten Jahren möchte er zur Haftungsreduzierung auf die Rechtsform einer haftungsbeschränkten Gesellschaftsform übergehen. Er möchte jedoch, dass sich seine einkommensteuerliche Behandlung nicht verändert. Sein Steuerberater empfiehlt ihm, sein Einzelunternehmen in eine GmbH & Co. KG umzuformen.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

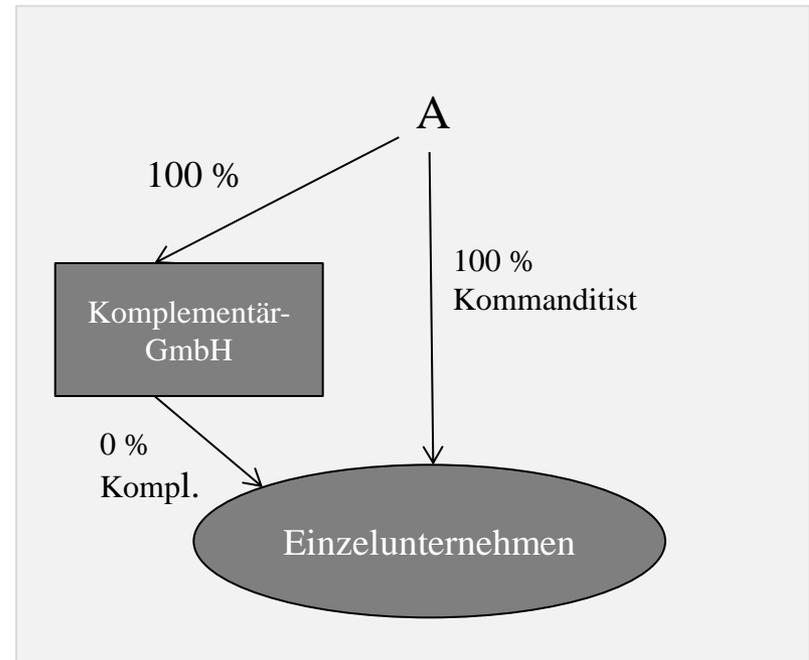
4.1 Ausgangssituation

- Visualisierung

Ist-Zustand



Ziel-Zustand



4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

4.2.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

- Als beitretender Gesellschafter zur Gründung der GmbH & Co. KG kommt hier eine vom umwandelnden Einzelunternehmer im Wege der Bargründung errichtete oder angeschaffte Vorrats-Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH in Betracht.
- Der umwandelnde Einzelunternehmer schließt mit der Komplementär-GmbH einen KG-Vertrag. Der Abschluss des Gesellschaftsvertrages ist **grundsätzlich formfrei**, außer er sieht etwa die Verpflichtung vor, Grundstücke einzubringen, (§ 311b Abs. 1 BGB).
- Der bisherige Einzelunternehmer bringt zivilrechtlich im Wege der **Sacheinlage** alle Aktiva und Passiva seines Einzelunternehmens auf die so gegründete KG ein (**Einzelrechtsnachfolge**).
- Verbindlichkeiten gehen nur mit **Zustimmung** des Gläubigers über, gegenseitige Verträge, wie z.B. Verträge mit Lieferanten oder Mietverträge, gehen ebenfalls nur mit Zustimmung des Vertragspartners über. Für Arbeitsverträge gilt § 613a BGB.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

- Die Kommanditgesellschaft kann die **Firma** des Einzelunternehmers zivilrechtlich fortführen (§ 24 HGB).
- Die Entstehung der Kommanditgesellschaft ist zum **Handelsregister** anzumelden.
- **Nachhaftung:** Der ehemalige Einzelunternehmer, der nun Kommanditist wird, haftet noch fünf Jahre für die bis zur Eintragung der KG im Einzelunternehmen entstandenen Verbindlichkeiten nach (§ 28 Abs. 3 i.V.m. § 26 HGB).
- **Praxishinweis:** Möglich ist jedoch auch im Verhältnis zu Dritten eine **Haftungsbeschränkung**, sofern diese ins Handelsregister eingetragen wird (§ 28 Abs. 2 HGB). Die Kosten dafür sind überschaubar. Aber: Eine Haftung für betriebliche Steuerschulden nach § 75 AO kann so nicht beschränkt werden.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

4.2.2 Kombinierte Neugründung und Einbringung

- Hier wird zunächst im ersten Schritt eine GmbH & Co. KG als leere „Hülle“ im Wege der Bargründung errichtet (oder als Vorratsgesellschaft erworben, was auch für „fertige“ GmbH & Co. KGs möglich ist).
- Im zweiten Schritt wird dann das Einzelunternehmen im Wege der Sacheinlage in die KG eingebracht.
- Gleichzeitig kann auch ein neuer Gesellschafter mit aufgenommen werden.

Beispiel:

X betreibt ein gewerbliches Einzelunternehmen und möchte Y als Mitgesellschafter aufnehmen. Y soll eine Bareinlage erbringen, die dem Verkehrswert des Einzelunternehmens entspricht, und soll dafür 50 % der Anteile an der gemeinsamen Gesellschaft erhalten. Die gemeinsame Gesellschaft soll die Rechtsform einer GmbH & Co. KG erhalten. Im Beispiel können X und Y im Wege der Bargründung eine GmbH & Co. KG errichten, oder eine Vorrats-GmbH & Co. KG erwerben. In diese wird dann X durch Sacheinlage sein Einzelunternehmen einbringen, und Y wird eine dem Wert des Einzelunternehmens entsprechende Bareinlage, die in der gesamthänderisch gebundenen Rücklage der Kommanditgesellschaft verbucht wird, leisten.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

4.2.3 Verkauf im Wege des Asset Deal

- Zivilrechtlich möglich ist auch, dass ein bestehendes Einzelunternehmen per Asset Deal, also durch **verkaufswise Einzelübertragung aller Aktiva und Passiva**, auf eine bestehende GmbH & Co. KG übertragen wird.
- Auch hier handelt es sich um eine **Einzelrechtsnachfolge**, die der **Zustimmung** der Vertragspartner und Gläubiger bedarf.
- Die KG haftet unter den Voraussetzungen des § 25 HGB (bei Firmenfortführung) sowie nach § 75 AO (Betriebsübernahme) für Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens.
- Der Kaufvertrag ist **grundsätzlich formfrei**, außer es werden als Teil des Einzelunternehmens z.B. GmbH-Anteile oder Immobilie übertragen (§ 15 Abs. 3 GmbHG bzw. § 311b Abs. 1 BGB).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

4.2.4 Verdeckte Einlage

- Bei der verdeckten Einlage werden die **einzelnen Aktiva und Passiva** des Einzelunternehmens auf eine bestehende GmbH & Co. KG übertragen und dort auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto verbucht. Eine Gegenleistung, wie die Bezahlung eines Kaufpreises durch die GmbH & Co. KG, oder die Gewährung von einem Gesellschafterdarlehen, oder die Gewährung von Gesellschaftsrechten (wie z.B. die Verbuchung auf einen für die Beteiligungshöhe maßgeblichem Konto) unterbleibt in dieser Variante.
- Es handelt sich wiederum um eine zivilrechtliche **Einzelrechtsnachfolge**, mit den gleichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen wie vorstehend in Ziffer 4.2.3 beschrieben.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

4.2.5 Ausgliederung

- Nach § 152 UmwG kann ein **Einzelkaufmann, dessen Firma im Handelsregister eingetragen ist**, sein Unternehmen auch auf eine bestehende Kommanditgesellschaft ausgliedern.
- Die Ausgliederung zur Neugründung auf eine im Wege der Ausgliederung entstehende Personengesellschaft ist dagegen nach dem UmwG nicht zulässig.
- Praktisch spielt das keine Rolle, da ohne weiteres eine Vorrats-GmbH & Co. KG erworben werden kann, sodass die Ausgliederung dann zur Aufnahme zivilrechtlich möglich ist.
- **Vorteil** der Ausgliederung ist, dass gesellschaftsrechtlich **Gesamtrechtsnachfolge** vorliegt, da ja nicht die Zustimmung von Gläubigern oder Vertragspartnern eingeholt werden muss. **Nachteilhaft** sind die höheren Formalien nach dem Umwandlungsgesetz und tendenziell höhere Transaktionskosten.
- Zu den weiteren Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Ausgliederung kann nach oben (Ziffer 1.2.2) verwiesen werden.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.1 Allgemeine Steuerfolgen

- Steuerlich handelt es um **die Einbringung eines Betriebs i.S.v. § 24 UmwStG**.
- Es gelten grundsätzlich die Ausführungen unter Ziffer 3.2.3.2 oben zu § 24 UmwStG.
- Insbesondere ist auch hier grds. die Übertragung **aller wesentlichen Betriebsgrundlagen** notwendig. Die Buchwertverlagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung wird von der Finanzverwaltung nach dem Gesamtplangedanken überprüft (Tz. 24.03, 20.07 UmwStE; siehe Ziffer 2.3.1 zur insoweit liberaleren BFH-Rechtsprechung).
- Da es sich jedoch um eine Einzelrechtsnachfolge handelt, ist eine **Rückbeziehung nicht möglich** (§ 24 Abs. 4 UmwStG).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.1 Allgemeine Steuerfolgen

- **Sonderfall Einbringung gegen Mischentgelt für Einbringungen, die bis zum 31.12.2014 erfolgt sind:** Erhält der Einbringende im Rahmen von § 24 UmwStG nicht nur Gesellschaftsrechte, die ihm eine Mitunternehmerschaft vermitteln oder eine solche verstärken, sondern erhält er auch eine nicht in Gesellschaftsrechten bestehende sonstige Gegenleistung (z.B. Gesellschafterdarlehen), ist nach Auffassung der **Finanzverwaltung** eine teilweise Realisierung der stillen Reserven des eingebrachten Einzelunternehmens zwingend, und für die Ermittlung des dabei entstehenden Veräußerungsgewinns des einbringenden Einzelunternehmers ist nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Aufteilung des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens entsprechend dem Verhältnis der gemeinen Werte vorzunehmen (Text Ziffer 24.07. UmwStE).
- Nach Auffassung des **BFH** (Urteil v. 18.09.2013, DB 2013, 2538, BFH/NV 2013, 2006) wird dagegen solange kein Gewinn realisiert, solange die Summe aus (i) dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und (ii) dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.1 Allgemeine Steuerfolgen

Beispiel:

Einzelunternehmer E hat sein Einzelunternehmen am 30.09.2014 (Buchwert EUR 400.000, Teilwert EUR 1.000.000) in die von ihm im Wege der Bargründung errichtete E-GmbH & Co. KG eingebracht. Die Komplementärin soll mit 10 % am Vermögen und Ertrag beteiligt sein, alleiniger Kommanditist mit 90 % Beteiligung am Vermögen und Ertrag der Gesellschaft soll E werden. Im Rahmen der Einbringung erhält E eine Gesellschafterdarlehensforderung gegen die Kommanditgesellschaft in Höhe von EUR 200.000, und es wird dem Kapitalkonto I ein Betrag von weiteren EUR 200.000 gutgeschrieben.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung entfällt auf die Entgeltkomponente „Darlehensforderung“ ein anteiliger Buchwert von EUR 80.000 ($\text{EUR } 200.000 : \text{EUR } 1.000.000 \times \text{EUR } 400.000$), und es entsteht daher ein Veräußerungsgewinn von EUR 120.000 (Darlehensforderung EUR 200.000 \cdot anteiliger Buchwerts von EUR 80.000). Nach der genannten Entscheidung des BFH würde sich dagegen keine Gewinnrealisierung für E ergeben.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

- **Gesetzliche Beschränkungen des Umfangs der Leistung anderer Wirtschaftsgüter für Einbringungen, die nach dem 31.12.2014 vorgenommen wurden:** Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 wurde die Möglichkeit zur Gewährung anderer Wirtschaftsgüter eingeschränkt („Lex Porsche“, vgl. Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154).
- Buchwertneutralität ist nunmehr nach § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG nur noch möglich, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht mehr beträgt als (a) 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder (b) EUR 500.000, höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens. Soweit die sonstige Gegenleistung höher ist als dieser „unschädliche Wert“, ist die Buchwertfortführung nicht möglich.
- Mindestansatz des eingebrachten Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft ist der gemeine Wert der von ihr gewährten sonstigen Gegenleistung (§ 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).
- Implizit ist dies zugleich auch die grundsätzliche Anerkennung der „Einheitstheorie“ laut o.g. BFH-Rechtsprechung.

1.3.2.3 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

Beispiel:

Der Buchwert des nach § 24 UmwStG am 30.06.2016 eingebrachten Betriebsvermögens beträgt EUR 250.000. Der Einbringende erhält ein Gesellschafterdarlehen von EUR 200.000. Die sonstige Gegenleistung beträgt daher zwar mehr als 25 %, aber weniger als EUR 500.000 und weniger als der gesamte Buchwert als absolute Obergrenze. Vollständige Buchwertfortführung ist möglich. Es gilt nach Gesetz nunmehr die „Einheitstheorie“.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

- Gemeint ist der vorstehend in Ziffer 4.2.2 genannte Fall, bei dem neben dem Einzelunternehmer, der sein Einzelunternehmen in eine zu gründende GmbH & Co. KG einbringt, **ein weiterer Gesellschafter** (oder mehrere weitere Gesellschafter) hinzutritt, insbesondere gegen Leistung einer wertentsprechenden **Bareinlage**.
- Hier ergibt sich zum einen die Option, dass der einbringende Einzelunternehmer **steuerlich zum gemeinen Wert** einbringt, und ein Einbringungsgewinn begünstigt nach §§ 16, 34 EStG versteuert soweit er nicht selbst an der Mitunternehmerschaft beteiligt ist (§ 24 Abs. 3 UmwStG).
- Ist dagegen **steuerneutrale Buchwertfortführung** gewünscht, sind **Ergänzungsbilanzen** zu bilden.
- Das Gesetz schreibt keine Methode für die Bildung solcher Ergänzungsbilanzen vor, ebenso wenig der Umwandlungssteuererlass. Der Umwandlungssteuererlass spricht jedoch die beiden in der Praxis verwendeten Methoden an (**Brutto-Methode** und **Netto-Methode**, vgl. Tz. 24.14 UmwStE).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

Beispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen mit einem Buchwert des Eigenkapitals von EUR 100.000. Der Verkehrswert beträgt EUR 300.000. A möchte mit B gemeinsam eine Personengesellschaft gründen. A soll sein Einzelunternehmen einbringen, B eine Bareinlage in Höhe von EUR 300.000 leisten. Beide sollen an der übernehmenden Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG mit jeweils 50 % beteiligt sein (als Kommanditisten, die Komplementär-GmbH soll mit 0 % am Vermögen und Ertrag beteiligt sein).

In der steuerlichen Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft kann das von A eingebrachte Einzelunternehmen mit einem Wert von EUR 300.000 angesetzt werden. Zur Vermeidung eines Veräußerungsgewinns stellt A, wenn Buchwertfortführung gewünscht ist, dann eine negative Ergänzungsbilanz mit einem steuerlichen Minus-Kapital in Höhe von EUR 200.000 auf (Brutto-Methode). Für B ist keine Ergänzungsbilanz erforderlich. Es ergeben sich folgende Bilanzen, die zusammen „die Steuerbilanz“ der Kommanditgesellschaft ergeben, und damit Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ermöglichen:

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft (Gesamthandsbilanz)

Aktiva		Passiva	
BV	300.000 €	Kapital A	300.000 €
Kasse	300.000 €	Kapital B	300.000 €
Summe	<u>600.000 €</u>	Summe	<u>600.000 €</u>

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

Negative Ergänzungsbilanz A

Minderkapital	200.000 €	Minderwert für BV	200.000 €
---------------	-----------	-------------------	-----------

- Ergänzungsbilanzen sind in den Folgejahren in der künftigen Gewinnermittlung zu berücksichtigen und **korrespondierend weiterzuentwickeln**.
- Für A resultiert im vorstehenden Beispiel aus seiner negativen Ergänzungsbilanz steuerlich eine **Minderung seines AfA-Volumens**. Die jährlich fortlaufende Auflösung seiner negativen Ergänzungsbilanz ist als laufender (Mehr-)Gewinn zu erfassen (vgl. Tz. 24.14 UmwStE).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

- Kommt es im Zuge der Einbringung eines Einzelunternehmens zum Buchwert oder im Zusammenhang damit zu unmittelbaren oder mittelbaren **Zahlungen** von einem gegen Bareinlage eintretenden Gesellschafter **ins Privatvermögen** eines Betriebsvermögen einbringenden Gesellschafter, ist dies nach der Rechtsprechung und nach Auffassung der Finanzverwaltung (Tz. 24.08 bis 24.11 UmwStE) ein nicht begünstigter Verkauf von Miteigentumsanteilen (Bruchteilen) an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Einzelunternehmens, der auch mangels „Betriebsveräußerung insgesamt“ nicht nach den §§ 16, 34 EStG begünstigungsfähig ist, und auch nicht durch Ergänzungsbilanz neutralisiert werden kann.
- Der Vorgang wird so behandelt, dass der Einbringende zum einen die Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern an den eintretenden Dritten veräußert und sodann die ihm verbliebenen Eigentumsanteile für eigene Rechnung, sowie die veräußerten Eigentumsanteile für Rechnung des zuzahlenden Gesellschafter, in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft einlegt. Die Veräußerung der Anteile an den Wirtschaftsgütern ist ein Geschäftsvorfall des einzubringenden Betriebs. Der hierbei erzielte Veräußerungserlös wird vor der Einbringung gedanklich aus dem Betriebsvermögen entnommen. Anschließend wird der Betrieb in der Form eingebracht wie er sich nach der Entnahme des Veräußerungserlöses darstellt (Tz. 24.10 UmwStE).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

Beispiel:

A und B gründen eine OHG, die das Einzelunternehmen des A zu Buchwerten fortführen soll. Das Einzelunternehmen hat einen Buchwert von EUR 100.000 und einen gemeinen Wert von EUR 300.000. A und B sollen an der OHG zu je 50 % beteiligt sein. A erhält von B eine Zuzahlung i. H. v. EUR 150.000, die nicht Betriebsvermögen der OHG wird.

Die Zahlung der EUR 150.000 durch B an A ist die Gegenleistung für den Verkauf von je ½ Miteigentumsanteilen an den Wirtschaftsgütern des Einzelunternehmens. Infolge dieser Vereinbarungen bringt A sein Einzelunternehmen sowohl für eigene Rechnung als auch für Rechnung des B in die OHG ein.

Der bei der Veräußerung der Anteile an den Wirtschaftsgütern erzielte Gewinn ist als laufender, nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigter Gewinn zu versteuern. Die Veräußerung eines Betriebs (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) liegt nicht vor, weil nur Miteigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern des Betriebs veräußert werden; die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) liegt nicht vor, weil eine Mitunternehmerschaft im Zeitpunkt der Veräußerung der Miteigentumsanteile noch nicht bestand, sondern durch den Vorgang erst begründet wurde (BFH vom 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl II S. 123).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

- Erfasst werden auch **Umgehungsgestaltungen**.
- Umgehungsgestaltungen werden von der Finanzverwaltung insbesondere dann angenommen, wenn formal eine Zuzahlung in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft erfolgt, aber nach den Vereinbarungen der Parteien (wobei hier die faktischen/gelebten Vereinbarungen zählen und nicht die formal auf den Papier festgehaltenen) der wirtschaftliche Gehalt der Transaktion sich ebenso darstellt wie eine Zuzahlung in das Vermögen des ehemaligen Unternehmensinhabers.
- Derartige Fälle liegen insbesondere dann vor, wenn der den Betrieb Einbringende im Anschluss an die Einbringung größere Entnahmen tätigen darf.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

- Nicht erforderlich ist bei Einbringungen nach § 24 UmwStG, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen Gesamthandsvermögen werden. Auch möglich ist, dass **manche Wirtschaftsgüter** nur zur Nutzung überlassen werden und **Sonderbetriebsvermögen** werden, und damit ebenfalls steuerlich als eingebracht gelten (Ettinger/Schmitz DStR 2009, 1248; Tz. 24.05 UmwStE: „*teilweise*“).
- **Nicht ausreichend** ist es aber, einen **gesamten Betrieb** ausschließlich in das Sonderbetriebsvermögen einzubringen, oder wesentliche Betriebsgrundlagen auf eine neben der Kommanditgesellschaft bestehende zweite Personengesellschaft zu übertragen und von dieser an die übernehmende Kommanditgesellschaft zu überlassen (da dann eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung entsteht, und die überlassenen Wirtschaftsgüter daher nicht Sonderbetriebsvermögen werden, sondern Betriebsvermögen der zweiten Personengesellschaft).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

- Werden neben dem Einzelunternehmen an die übernehmende Personengesellschaft noch **weitere Gegenstände übertragen**, sind diese ggf. steuerlich separat zu beurteilen (die Übertragung weiterer Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen führt zur zwingenden Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG, die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen führt bei einer verdeckten Einlage zu einer steuerlichen Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, bei einer Übertragung gegen Gesellschaftsrechten dagegen zu einem tauschähnlichem Vorgang und ggf. zu einer Besteuerung (z.B. nach § 23 EStG oder nach § 17 EStG)).
- Ein **Verlustvortrag** des einbringenden Einzelunternehmers nach § 10d EStG verbleibt bei diesem und kann nicht auf die Personengesellschaft übertragen werden. Gleiches gilt für einen Zinsvortrag oder einen EBITDA-Vortrag nach § 4h EStG, die ebenfalls nicht auf die Kommanditgesellschaft übergehen (§ 24 Abs. 6 i.V.m. § 20 Abs. 9 UmwStG).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.1 Beitritt einer GmbH als Komplementärin

4.3.1.2 Sonderfall der Mehr-Personengesellschaft

- **Gewerbsteuer:** Auch eine Einbringung, die steuerlich nicht zu Buchwerten, sondern zum gemeinen Wert oder zum Zwischenwert durchgeführt wird, führt bei natürlichen Personen nicht zu Gewerbeertragsteuer auf den Einbringungsgewinn. Ein **gewerbsteuerlicher Verlustvortrag** des Einzelunternehmers nach § 10a GewStG kann auch künftig in Höhe des anteiligen, nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel in der KG auf ihn entfallenden Anteil vom Gewerbeertrag der Personengesellschaft abgezogen werden (weil insoweit Unternehmeridentität bestehen bleibt).
- Die Einbringung des Einzelunternehmens ist **kein umsatzsteuerbarer Vorgang** (§ 1 Abs. 1a UStG).
- Soweit im Einzelunternehmen Grundstücke enthalten waren, kann **Grunderwerbsteuer** anfallen, soweit an der übernehmenden Kommanditgesellschaft nicht nur der Einzelunternehmer beteiligt ist (§ 5 Abs. 2 GrEStG).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.2 Kombinierte Neugründung + Einbringung

- Auch hier liegt ein Fall des **§ 24 UmwStG** vor.
- Es kann nach oben auf Ziffer 4.3.1 verwiesen werden.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.3 Verkauf im Wege des Asset-Deals

- Erfolgt der Verkauf zu fremdüblichen Bedingungen, liegt auch steuerlich eine **entgeltliche Veräußerung** vor.
- Der Einzelunternehmer erzielt dann einen ggf. nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn, die KG hat entsprechende steuerliche Anschaffungskosten und entsprechendes AfA-Volumen.
- Wird teilweise unter Wert verkauft, handelt es sich insoweit um eine verdeckte Einlage (und insoweit sind die Buchwerte fortzuführen).

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.4 Verdeckte Einlage

- Die Buchwerte der Wirtschaftsgüter des ohne Gegenleistung eingebrachten Einzelunternehmens (verdeckte Einlage) sind von der übernehmenden Kommanditgesellschaft grundsätzlich fortzuführen (Transparenzprinzip).
- Es erfolgt **keine ertragsteuerliche Realisierung**.
- Dies gilt entsprechend § 6 Abs. 3 EStG auch dann, wenn die übernehmende Kommanditgesellschaft noch weitere natürliche Personen als Gesellschafter hat, und unabhängig davon, dass dadurch ggf. **Schenkungssteuer** ausgelöst wird.

4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG

4.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

4.3.5 Ausgliederung

- Die Ausgliederung ist steuerlich eine Einbringung und führt ebenfalls zur Anwendung von **§ 24 UmwStG**.
- Anders als bei der Einzelrechtsnachfolge gelten jedoch die § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG entsprechend (§ 24 Abs. 4 UmwStG). Eine bis zur achtmonatige **steuerliche Rückwirkung** ist daher hier möglich.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.1 Ausgangssituation

- Verschiedene zivilrechtliche Möglichkeiten sind mit den jeweiligen steuerlichen Folgen zu prüfen und gegeneinander abzuwägen.

Ausgangsbeispiel:

An der K-GmbH mit Sitz in Frankfurt am Main sind A und B mit je 50 % als Gesellschafter beteiligt. Das Stammkapital der K-GmbH beträgt EUR 100.000. A ist nicht Gründungsgesellschafter, sondern hat seine Anteile im Jahr 2002 für einen Kaufpreis von EUR 180.000 erworben. B ist Gründungsgesellschafter, seine Anschaffungskosten belaufen sich auf EUR 50.000. A und B möchten aus der GmbH eine Personengesellschaft machen. Sie möchte beide aber auch in der Rechtsform einer Personengesellschaft nur beschränkt haften. Sie fragen nach den gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Möglichkeiten, dies zu bewerkstelligen. Dem Steuerberater liegt die Bilanz der K-GmbH zum 31.12.2015 vor (siehe nächste Seite). Diese Bilanz soll als Schlussbilanz verwendet werden.

In den Aktiva der K-GmbH sind hohe stille Reserven enthalten. A und B möchten einen Weg aufgezeigt bekommen, der eine Aufdeckung dieser stillen Reserven vermeidet. Die K-GmbH verfügt nur über inländisches Betriebsvermögen. A und B sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Das steuerliche Einlagekonto der K-GmbH i.S.v. § 27 KStG beträgt EUR 10.000.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.1 Ausgangssituation

Bilanz der K-GmbH zum 31.12.2015

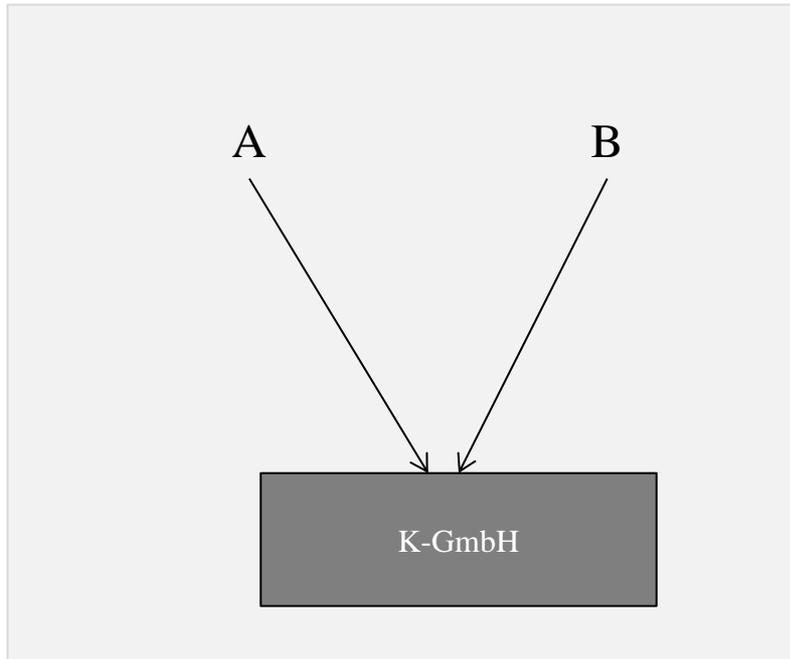
Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	100.000	Gezeichnetes Kapital	100.000
Gebäude	250.000	Kapitalrücklagen	10.000
Geschäftsausstattung	150.000	Gewinnrücklagen	200.000
Waren	200.000	Jahresüberschuss	50.000
Sonstige Aktiva	200.000	Verbindlichkeiten	540.000
Summe	900.000	Summe	900.000

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

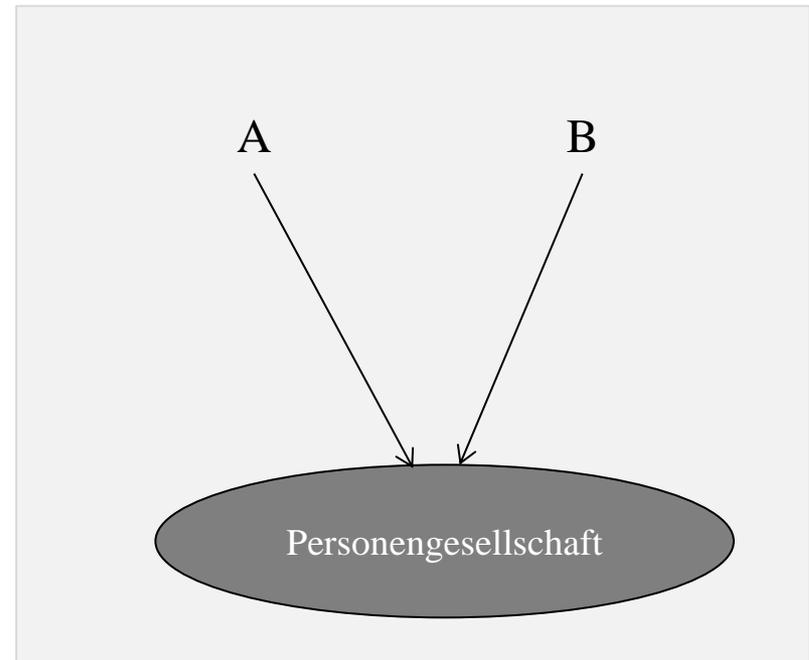
5.1 Ausgangssituation

- Visualisierung

Ist-Zustand



Ziel-Zustand



5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.1 Formwechsel

5.2.1.1 Begriff des Formwechsel und Gesetzestechnik

- In den §§ 190 bis 213 UmwG ist ein allgemeiner Teil vorangestellt.
- In den §§ 214 bis 304 UmwG sind spezielle Vorschriften geregelt.
- Grundsatz der **Personenidentität** der beteiligten Gesellschafter.
- **Rechtliche Identität** des Rechtsträgers bleibt erhalten, Änderung des Rechtskleides.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.1 Formwechsel

5.2.1.2 *Formwechselfähige Rechtsträger*

- Nach § 191 Abs. 1 UmwG ist der Formwechsel **möglich für die folgenden Rechtsträger/formwechselnden Rechtsträger:**
 - Personenhandelsgesellschaften
 - Partnerschaftsgesellschaften
 - Kapitalgesellschaften
 - eingetragene Genossenschaften
 - rechtsfähige Vereine
 - Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
 - Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts

- Für die GmbH ist der Formwechsel möglich.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.1 Formwechsel

- Welche Gesellschaftsform Rechtsträger nach dem Formwechsel (**Zielrechtsträger**) sein kann, bestimmt sich nach § 191 Abs. 2 UmwG. Zielrechtsträger können danach nur sein:
 - Gesellschaften bürgerlichen Rechts
 - Personenhandelsgesellschaften
 - Partnerschaftsgesellschaften
 - Kapitalgesellschaften
 - eingetragene Genossenschaften

- Die Kommanditgesellschaft, inkl. der GmbH & Co. KG, ist tauglicher Zielrechtsträger.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.1 Formwechsel

5.2.1.3 Ablauf eines Formwechsel

- **Umwandlungsbeschluss:** Mindestmehrheit von 75 % (§§ 233 Abs. 2, 240 Abs. 1, 262 Abs. 1, 275 Abs. 3 UmwG).
- Notarielle **Beurkundung** ist erforderlich.
- Grds. erforderlich ist die Erstellung eines **Umwandlungsberichts** nach § 192 Abs. 1 UmwG; es besteht jedoch die Möglichkeit, darauf zu **verzichten** (§ 192 Abs. 3 UmwG).
- Betriebsratsunterrichtung (§ 194 Abs. 2 UmwG).
- Ladung der betroffenen Gesellschafter (nach Gesetz/Gesellschaft), oder Verzicht auf Form- und Fristvorschriften in einer Vollversammlung.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.1 Formwechsel

- Einhaltung der **Gründungsvorschriften** (§ 197 UmwG):
Mindestnennkapital des Zielrechtsträgers (§ 254 Abs. 1 bis 3 i.V.m. § 220 Abs. 1 UmwG); ggf. daher vorhergehende Kapitalherabsetzung oder Gesellschaftereinlagen.
- **Handelsregisteranmeldung** (§ 198 Abs. 1 UmwG i.V.m. § 201 UmwG).
- **Besonderheit Formwechsel in GmbH & Co. KG:** Das sog. **Treuhandmodell**, wie es (noch) beim umgekehrten Vorgang des Formwechsels einer GmbH & Co. KG in eine GmbH Verwendung findet, ist für den Fall des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG **obsolet** geworden (BGH v. 09.05.2005, DStR 2005, 1539). Laut BGH reicht es zivilrechtlich, wenn die Gesellschafterversammlung einen neu hinzutretenden Gesellschafter, hier eine Komplementär-GmbH, die als Vorratsgesellschaft erworben oder im Wege der Bargründung gegründet wird, zum Komplementär der formgewechselten, zukünftigen Kommanditgesellschaft wählt und die Gesellschafter im Übrigen zu Kommanditisten werden.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

- Die Umwandlung aus der GmbH in ein Personenunternehmen kann auch so erfolgen, dass die Gesellschafter der GmbH eine Personengesellschaft z.B. in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG vorab gründen oder als Vorratsgesellschaft erwerben, um dann im zweiten Schritt die GmbH auf die GmbH & Co. KG zu verschmelzen.
- **Praxishinweis:** Naheliegender und häufiger verwendet ist der Formwechsel.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.1 Begriff der Verschmelzung und Gesetzestechnik

- Folgende **Merkmale** zeichnen eine Verschmelzung aus:
 - Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer Rechtsträger als Ganzes,
 - Auflösung des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger) ohne Abwicklung,
 - Gesamtrechtsnachfolge des übernehmenden Rechtsträgers in die Rechtsstellung des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger),
 - Grundsätzlich Anteilsgewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger); ggf. Verzicht auf Kapitalerhöhung.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.1 Begriff der Verschmelzung und Gesetzestechnik

- Die **Systematik des Umwandlungsgesetzes** ist so, dass speziellen Vorschriften zunächst allgemeine Regelungen vorangestellt werden (§§ 2 bis 38 UmwG).
- Es wird differenziert zwischen Verschmelzung durch Aufnahme und Verschmelzung durch Neugründung (§ 2 UmwG).
- Spezielle Verschmelzungsvorschriften ergänzen die allgemeinen Vorschriften (vgl. §§ 39 bis 122 UmwG).

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.2 Verschmelzungsfähige Rechtsträger

- Nach § 3 UmwG bestimmt sich, welche Gesellschaftsformen überhaupt an einer Verschmelzung **als übertragende oder übernehmende** (neue) Rechtsträger **beteiligt** sein können.
- Nicht verschmelzungsfähig sind danach Stiftungen, GbRs, stille Gesellschaften, natürliche Personen als übertragende Rechtsträger.
- Möglich ist auch die sog. Mischverschmelzung, eine Verschmelzung, an der Rechtsträger verschiedener Rechtsformen beteiligt sind (§ 3 Abs. 4 UmwG).
- Eine GmbH kann auf eine Personenhandelsgesellschaft, inkl. der GmbH & Co. KG, verschmolzen werden.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.3 *Ablauf der Verschmelzung*

- Zeitlich lassen sich drei wesentliche Phasen einer Verschmelzung unterscheiden:
 - Phase der Vorbereitung
 - Phase der Beschlussfassung
 - Phase des handelsregisterlichen Vollzugs

- Vorbereitungsphase: **Schlussbilanz** des übertragenden Rechtsträgers zu erstellen, auf einen **höchstens acht Monate** vor der Anmeldung liegenden Stichtag (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG).

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.3 Ablauf der Verschmelzung

- Verschmelzung auch „danach“ möglich, dann jedoch Aufstellung einer eigenständigen **Zwischenbilanz** als Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers.
- Frühzeitig muss zur Festlegung des späteren **Umtauschverhältnisses** eine Unternehmensbewertung stattfinden (wenn es zu einem Anteilstausch kommt).
- **Verschmelzungsvertrag:** Angabe des Zeitpunkts, von dem die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten (handelsrechtlicher Verschmelzungstichtag, § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG).

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.3 Ablauf der Verschmelzung

- **Handelsrechtlicher Verschmelzungstichtag** (z.B. 01.01.2016) ist vom **steuerrechtlichen Übertragungstichtag** (z.B. 31.12.2015) zu unterscheiden.
- Folgen der Verschmelzung für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungen sowie über die insoweit vorgesehenen Maßnahmen sind aufzunehmen.
- **Verschmelzungsbericht:** Verschmelzungsbericht nicht erforderlich, wenn sich alle Anteile des übertragenden Rechtsträgers in der Hand des übernehmenden Rechtsträgers befinden.
- Verschmelzungsbericht entbehrlich, wenn alle Anteilseigner aller beteiligten Rechtsträger in notariell beglaubigter Form darauf **verzichten** (§ 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwG).

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.3 Ablauf der Verschmelzung

- **Betriebsratsunterrichtung:** Betriebsrat muss mindestens **einen Monat** vor der Beschlussfassung über den Verschmelzungsvertrag informiert werden.
- **Verschmelzungsprüfung:** Auf Verschmelzungsprüfung kann **verzichtet** werden (§ 9 Abs. 3 i.V.m. § 8 Abs. 3 Satz 1 UmwG).
- Beschlussfassung mit **75%-Mehrheit** (§§ 50 Abs. 1 UmwG).
- **Ausnahmen:** Personengesellschaften, wo grundsätzlich das Einstimmigkeitsprinzip gilt (§ 43 UmwG).
- Ist aufzunehmender Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft, ist u.U. ein Kapitalerhöhungsbeschluss zu fassen (§§ 54 f., 86 f. UmwG).

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.3 Ablauf der Verschmelzung

- Handelsregisteranmeldungen und -eintragungen:
 - Durch Registereintragung wird die Verschmelzung **zivilrechtlich wirksam**.
 - Ggf. Unbedenklichkeitsverfahren (§ 16 Abs. 3 UmwG)

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.2 Zivilrechtliche Möglichkeiten

5.2.2 Verschmelzung

5.2.2.4 Gläubigerschutz bei der Verschmelzung

- Gläubiger können nach § 22 UmwG u.U. Sicherheitsleistung für ihre gegen den übertragenden Rechtsträger bestehenden Forderungen verlangen.
- **Praxishinweis:** Die Vorschrift hat nur eine geringe praktische Bedeutung.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- Grundsätzlicher Ansatz aller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz zum **gemeinen Wert**.
- **Definition gemeiner Wert:** § 9 Abs. 2 BewG = Preis, der bei Veräußerung zu erzielen wäre, nach dem Willen des Gesetzgebers inklusive Gewinnaufschlag; aufzudecken sind auch stille Reserven in nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- Im Regelfall des verschmelzungsbedingten Übergangs von **betrieblichen Sachgesamtheiten** hat die Bewertung nach Umwandlungssteuererlass bezogen auf die Gesamtheit aller Aktiva und Passiva zu erfolgen (Referenzgeschäfte / Ertragswert nach IDW S 1 oder vereinfachtes Ertragswertverfahren nach den §§ 199 ff. BewG, § 11 Abs. 2 BewG, Substanzwert als Mindestwert).
- Ansatz zum **Buchwert** oder **Zwischenwert** nur, soweit
 - die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person werden, und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen, und

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der übernehmenden natürlichen Person nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, und
- eine Gegenleistung nicht gewährt wird, oder nur in Gesellschaftsrechten besteht.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- Wenn eine **nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung** gewährt wird, kommt es insoweit zwingend zu einer **anteiligen Gewinnrealisierung** (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwG). Andere „Denke“ als bei Einbringung! Es gilt keine Unschädlichkeitsgrenze von EUR 500.000!
- In Höhe der Differenz zwischen dem Wert einer solchen anderweitigen Gegenleistung und den auf die Gegenleistung entfallenden (anteiligen) Buchwerten der übergehenden Wirtschaftsgüter ergibt sich ein Übertragungsgewinn.
- Die Berechnung des anteiligen Buchwerts des übertragenen Betriebsvermögens ist dabei nach dem Verhältnis des Gesamtwerts der Gegenleistung(en) zum Wert der übertragenen Sachgesamtheit i.S. des § 3 Abs. 1 UmwStG zu ermitteln.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- In Höhe dieses Übertragungsgewinns sind alle Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz anteilig aufzustocken, wobei die jeweiligen Aufstockungsbeträge sich nach dem Verhältnis des Übertragungsgewinns zu den gesamten stillen Reserven und stillen Lasten, mit Ausnahme der stillen Lasten in Pensionsrückstellungen, ermitteln. In Höhe dieses Prozentsatzes sind die in den jeweiligen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufzudecken.

Beispiel (nach Tz. 03.23 UmwStE):

Die XY-GmbH soll auf die XY-KG verschmolzen werden. Die Steuerbilanz i. S. d. § 5 Absatz 1 EStG sowie die Werte i. S. d. § 3 Absatz 1 UmwStG stellen sich vereinfacht wie folgt dar:

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

Aktiva			Passiva		
	<i>Gemeiner Wert</i>	<i>Buchwert</i>		<i>Gemeiner Wert</i>	<i>Buchwert</i>
Anlagevermögen	300.000 €	200.000 €	Eigenkapital		300.000 €
Umlaufvermögen	150.000 €	100.000 €	Drohverlustrückstellung	20.000 €	
Know-how	70.000 €				
Firmenwert	100.000 €				
	620.000 €	300.000 €			300.000 €

Die Gesellschafter der XY-GmbH erhalten bare Zuzahlungen i. H. v. insgesamt 60.000 €.

Lösung:

Die baren Zuzahlungen stellen nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistungen dar. Die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 UmwStG sind insoweit nicht erfüllt. Der Wert i. S. d. § 3 Absatz 1 UmwStG beträgt 600.000 € (= 620.000 € ./ 20.000 €) und der Wert der

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

sonstigen Gegenleistung beträgt insgesamt 60.000 €. Die Gegenleistungen betragen somit 10 % des Werts i. S. d. § 3 Absatz 1 UmwStG. Der Übertragungsgewinn beträgt 60.000 € ./ 30.000 € (entspricht 10 % der Buchwerte) = 30.000 €. In dieser Höhe entsteht ein Aufstockungsbetrag.

Dieser Aufstockungsbetrag i. H. v. 30.000 € ist entsprechend dem Verhältnis des Übertragungsgewinns zu den gesamten stillen Reserven und stillen Lasten zu verteilen:

	Wert i. S. d. § 3 Absatz1 UmwStG	Buchwert	Stille Reserven und stille Lasten
Anlagevermögen	300.000 €	200.000 €	100.000 €
Umlaufvermögen	150.000 €	100.000 €	50.000 €
Know-How (originär)	70.000 €	0 €	70.000 €
Firmenwert (originär)	100.000 €	0 €	100.000 €
Drohverlustrückstellung	./ 20.000 €	0 €	./ 20.000 €
Σ	600.000 €	300.000 €	300.000 €

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

Der Aufstockungsbetrag i. H. v. 30.000 € entspricht bezogen auf die gesamten stillen Reserven und stillen Lasten 10 % (entspricht dem Verhältnis 30.000 € / 300.000 €). Die auf die jeweiligen Wirtschaftsgüter entfallenden Aufstockungsbeträge ermitteln sich damit wie folgt:

	Buchwert	stille Reserven	Aufstockung (10 %)	Ansatz in der steuerlichen Schlussbilanz
Anlagevermögen	200.000 €	100.000 €	10.000 €	210.000 €
Umlaufvermögen	100.000 €	50.000 €	5.000 €	105.000 €
Know-How (originär)	0 €	70.000 €	7.000 €	7.000 €
Firmenwert (originär)	0 €	100.000 €	10.000 €	10.000 €
Drohverlustrückstellung	0 €	./. 20.000 €	./. 2.000 €	./. 2.000 €
Σ	300.000 €	300.000 €	30.000 €	330.000 €

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- Ist der übernehmende Rechtsträger eine Personengesellschaft, müssen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 UmwStG **personenbezogen** und gesondert für jeden Gesellschafter geprüft werden.
- Der **Antrag** auf Fortführung der Buchwerte oder Ansatz zum Zwischenwert ist grds. vom übertragenden Rechtsträger zu stellen (§ 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG), in der Praxis aber meist vom übernehmenden Rechtsträger als Rechtsnachfolger, wenn der Antrag nach zivilrechtlichem Wirksamwerden der Verschmelzung gestellt wird.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.1 Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- Der Antrag ist für alle Wirtschaftsgüter **einheitlich** zu stellen.
- Keine Geltung des **Maßgeblichkeitsprinzips**.
- Es hat auch nicht in den Bilanzen zu den Folgestichtagen eine sog. phasenverschobene eingeschränkte Wertaufholung zu erfolgen.
- Beim **Zwischenwertansatz** sind alle Wirtschaftsgüter (inklusive Firmenwert) sofort **gleichmäßig und verhältnismäßig** (nach dem Verhältnis der stillen Reserven) aufzustocken (keine Geltung der Stufentheorie).
- **Gestaltungsüberlegungen** bei der Ausübung des Bewertungsansatzes: Letztmalige Verrechnung der Verlustvorträge und Zinsvorträge.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.2 Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter

- **Wertverknüpfung** (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)
- Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers.
- Steuerliche Verluste und **Verlustvorträge** sowie Zinsvorträge nach § 4h EStG gehen unter, d.h. gehen nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).
- **Abschreibungsmethoden**, die von dem übertragenden Rechtsträger gewählt wurden, sind beizubehalten (§ 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG); bei Ansatz über Buchwert wird die AfA-Bemessungsgrundlage aufgestockt (vgl. § 4 Abs. 3 UmwStG).

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.2 Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter

- **Übernahmeergebnis:** Das Übernahmeergebnis wird steuerlich in zwei Schritten erfasst.
- Zunächst erfolgt im **ersten Schritt** eine Besteuerung der offenen Rücklagen des übertragenden Rechtsträgers in Form einer fingierten Ausschüttung (§ 7 UmtwStG).
- Nach Tz. 07.07 UmwStE liegen gewerbliche Einkünfte vor, soweit die Anteile an der Kapitalgesellschaft tatsächlich oder kraft Einlagefiktion (§5 UmwStG) Betriebsvermögen waren (für nat. Personen gilt das **Teileinkünfteverfahren**, für Kapitalgesellschaften **§ 8b KStG**). Andernfalls gilt die **Abgeltungsteuer**.
- Es hat ein **Kapitalertragsteuerabzug** nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfolgen (entsteht mit Zeitpunkt der Handelsregistereintragung).

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.2 Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter

- Sodann ist in einem **zweiten Schritt** ein Übernahmegewinn oder -verlust (Übergangsergebnis im engeren Sinne) zu ermitteln (§§ 4 Abs. 4 und 5 UmwStG).
- Ein **Übernahmegewinn** bleibt außer Ansatz, soweit er auf eine **Körperschaft**, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Gesellschafterin der Personengesellschaft entfällt, da nach § 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG die Regelungen des § 8b Abs. 2 KStG anwendbar sind.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.2 Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter

- Soweit **natürliche Personen** Gesellschafter oder Personengesellschaft sind, oder auf natürliche Personen verschmolzen wird, bleibt ein etwaiger **Übernahmegewinn** nach dem Teileinkünfteverfahren im Ergebnis zu 60 % steuerfrei (§ 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG i.V.m. §§ 3 Nr. 40, 3c EStG).
- **Übernahmeverlust**: Bleibt nach § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG außer Ansatz, soweit auf **körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter** entfallend. Soweit **natürliche Personen** beteiligt sind, ist ein entstehender Übernahmeverlust zu 60 %, höchstens i.H.v. 60 % der fingierten Ausschüttung nach § 7 UmwStG zu berücksichtigen (§ 5 Abs. 6 UmwStG); im Übrigen bleibt er unberücksichtigt.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.2 Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter

- **Einlagefiktion** (§ 5 UmwStG, d.h. betroffene Anteile im Betriebsvermögen sowie Anteile i.S.v. § 17 EStG, nicht dagegen für Anteile unter 1 % im steuerlichen Privatvermögen).
- **Übernahmefolgegewinn** durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten: Zivilrechtlich zwingend eintretende **Konfusion** (d.h. Erlöschen Forderungen/Verbindlichkeiten) ist grundsätzlich ohne Folgen für den steuerlichen Gewinn.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.2 Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter

- In dem Fall jedoch, in dem Forderungen und Verbindlichkeiten z.B. aufgrund von Teilwertabschreibungen **mit unterschiedlichen Werten bilanziert** sind, entsteht ein **Übernahmefolgegewinn bzw. ein Übernahmefolgeverlust** (§ 6 Abs. 1 UmwStG).
- Insoweit kann dann eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage beim übernehmenden Rechtsträger gebildet werden, die in drei Jahren zu je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen ist.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.2 *Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter*

- **Vereinfachtes Schema für die Berechnung des Übernahmeergebnisses:**

Übergehende Wirtschaftsgüter zum Übernahmewert (= Buchwert, Zwischenwert oder gemeiner Wert)

./.. Kosten für den Übergang (= Umwandlungskosten)

./.. Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft nach Beteiligungszuschreibungen

= Übernahmeergebnis erster Stufe (sog. Übernahmeergebnis I)

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen (§§ 3 ff. UmwStG)

5.3.1.2 *Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter*

Aus dem Übernahmeergebnis I wird dann wie folgt das Übernahmeergebnis zweiter Stufe fortentwickelt:

Übernahmeergebnis I

./. Bezüge nach § 7 UmwStG

= Übernahmeergebnis zweiter Stufe (sog. Übernahmeergebnis II)

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.1 Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen

5.3.1.2 Steuerliche Rückwirkung

- Handelsrechtlich ist nach §§ 17 Abs. 2 i.V.m. 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG eine Rückwirkung von bis zu acht Monaten möglich.
- Nach § 2 Abs. 1 UmwStG ist auch eine steuerliche Rückbeziehung der Verschmelzung für bis zu acht Monate zulässig.
- Einschränkungen der Rückwirkung nach § 2 Abs. 3 und 4 UmwStG.
- Insbesondere keine Verlustverrechnung im Rückwirkungszeitraum bei Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft (was grds. keinen Missbrauch i. S. v. § 42 AO darstellt, vgl. BFH v. 18.12.2013).

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.3 Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

5.3.2 *Formwechsel Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen*

- Die §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG sind entsprechend anzuwenden (§ 9 Satz 1 UmwStG).
- Auch hier ist eine bis zu 8monatige Rückwirkung möglich (§ 9 Satz 3 UmwStG).
- Insoweit kann daher nach oben auf die Ziffer 5.3.1 verwiesen werden.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.4 Gesamtbewertung

- Der Formwechsel ist zivilrechtlich in der Situation, dass eine Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen umgewandelt werden soll, der naheliegendste und in der Praxis am häufigsten gewählte Weg.
- Steuerlich werden Verschmelzung und Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen nahezu identisch behandelt.
- Unterschiede:
 - Bei der Verschmelzung ist in der Handelsbilanz eine Wertaufstockung auf die Zeitwerte möglich, da ein Anschaffungsvorgang vorliegt (anders der Formwechsel).
 - Bei der Verschmelzung liegt grds. ein GrESt-pflichtiger Vorgang vor, beim Formwechsel dagegen grds. nicht.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.4 Gesamtbewertung

Fortführung des Ausgangsbeispiels:

Im Ausgangsbeispiel wird der Steuerberater A und B raten, durch Formwechsel eine GmbH & Co. KG als Zielrechtsträger herzustellen. Er wird A und B raten, dass diese auch an der Komplementär-GmbH zu jeweils 50 % beteiligt sind. Der anwaltliche Berater muss den Gesellschaftsvertrag so strukturieren, dass er wirtschaftlich das schon vorhandene Regelungssystem der K-GmbH übernimmt. Zugleich ist eine Verzahnung mit der Komplementär-GmbH durch entsprechende Regelungen in der Satzung der Komplementär-GmbH sowie im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft anzuraten (Gleichlaufklauseln). Da A und B sich über die Umwandlung einig sind, werden sie soweit wie möglich auf alle Formalien nach dem Umwandlungsgesetz verzichten.

Steuerlich kann die gewünschte Buchwertneutralität nach § 9 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG im Ausgangsbeispiel erreicht werden. Nach § 9 Satz 3 UmwStG kann eine bis zu 8monatige Rückwirkung, bezogen auf die Handelsregisteranmeldung des Formwechsels, erfolgen. Dem Formwechsel wird daher zweckmäßigerweise die ohnehin schon bestehende Bilanz der K-GmbH zum 31.12.2015 als Schlussbilanz zugrunde gelegt werden. Diese entspricht der Eröffnungsbilanz der Kommanditgesellschaft zum 01.01.2016 (Buchwertverknüpfung gemäß § 9 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG). Die Eröffnungsbilanz der Kommanditgesellschaft sieht wie auf der nächsten Seite dargestellt aus.

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.4 Gesamtbewertung

Eröffnungsbilanz der GmbH & Co. KG zum 01.01.2016

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	100.000	Kapitalkonto A	180.000
Gebäude	250.000	Kapitalkonto B	180.000
Geschäftsausstattung	150.000		
Waren	200.000		
Sonstige Aktiva	200.000	Verbindlichkeiten	540.000
Summe	900.000	Summe	900.000

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.4 Gesamtbewertung

Ermittlung des Übernahmegewinns

Übernommene Aktiva	900.000
./. übernommene Passiva	540.000
Wert des übernommenen Vermögens	360.000

5. Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen

5.4 Gesamtbewertung

Verteilung des Übernahmegewinns auf die einzelnen Gesellschafter

	A (50 %)	B (50 %)
anteiliger steuerlicher Wert des übernommenen Vermögens	180.000	180.000
./. anteiliger Buchwert	-180.000	- 50.000
Übernahmegewinn/-Verlust I	0	130.000
Sperrbetrag gemäß § 50c EStG		
Bezüge nach § 7 UmwStG	- 125.000	- 125.000
Übernahmegewinn/-Verlust II	- 125.000	5.000
Einkünfte der Anteilseigner gemäß § 7 UmwStG:		
Summe des als ausgeschüttet geltenden Vermögens der GmbH (Vermögen ./. Stammkapital ./. steuerliches Einlagenkonto)		250.000
davon auf A entfallend 50 %		125.000
davon auf B entfallend 50 %		125.000
(hier steuerpflichtig nach dem Teileinkünfteverfahren)		

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.1. Ausgangssituation

- Verschiedene zivilrechtliche Möglichkeiten sind mit den jeweiligen steuerlichen Folgen zu prüfen und gegeneinander abzuwägen.

Ausgangsbeispiel:

Die M-GmbH ist Muttergesellschaft der T1-GmbH sowie der T2-GmbH. Während die T2 über ein stabiles, profitables Geschäft verfügt, befindet sich T1 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Eine Überschuldung liegt u.U. vor bzw. droht jedenfalls unmittelbar. T1 verfügt über hohe körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Verlustvorträge. Stille Reserven in den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind nur in einem wertvollen, von der T1 entwickelten Patent vorhanden (der Wert des Patents wird mit rund EUR 1 Mio. geschätzt). Auch die M-GmbH, die Muttergesellschaft von T1 und T2, verfügt über ein eigenständiges profitables Geschäft. Ein Ergebnisabführungsvertrag besteht nur zwischen der M-GmbH und der T2-GmbH. Die T2-GmbH hat eine Immobilie in ihrem Betriebsvermögen.

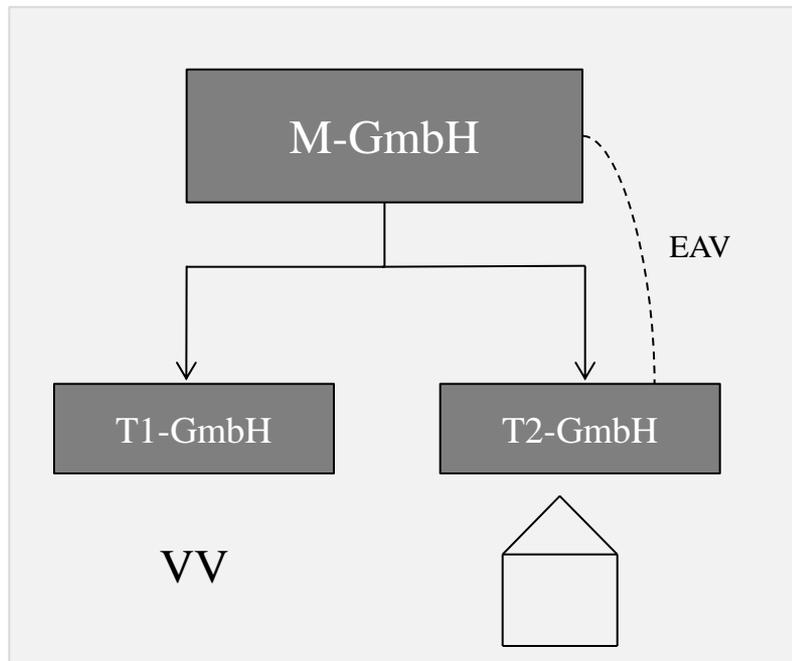
Zur Sanierung der T1-GmbH überlegt die Geschäftsleitung der Unternehmensgruppe, die T1-GmbH innerhalb der Unternehmensgruppe zu verschmelzen. Erwogen wird zum einen eine Verschmelzung der T1-GmbH auf die T2-GmbH, zum anderen eine Verschmelzung der T1-GmbH auf die M-GmbH.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

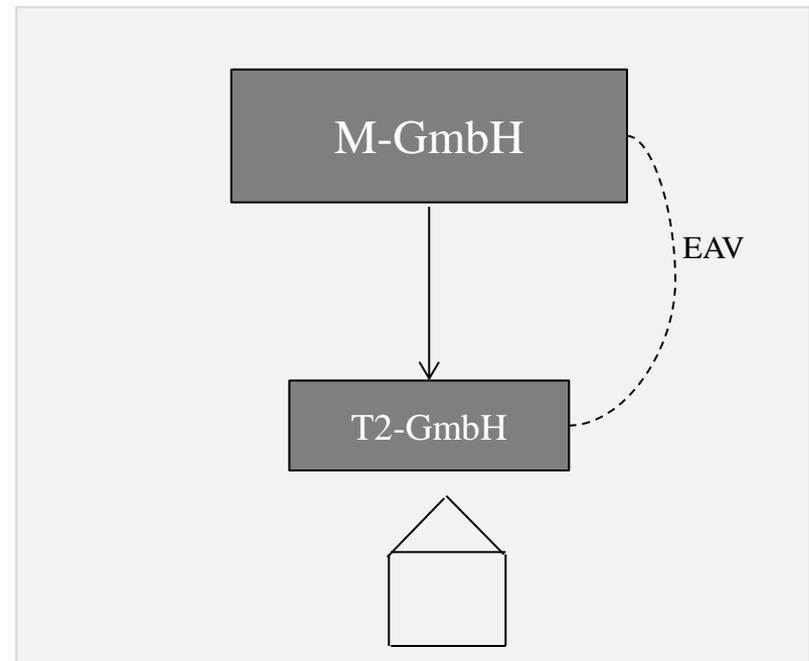
6.1. Ausgangssituation

- Visualisierung

Ist-Zustand



Ziel-Zustand



6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.2. Zivilrechtliche Möglichkeiten

6.2.1 Up-Stream-Merger (Aufwärtsverschmelzung)

6.2.1.1 Allgemeines

- M-GmbH und T1-GmbH sind jeweils verschmelzungsfähige Rechtsträger nach § 3 UmwG. Zum Ablauf der Verschmelzung siehe Ziffer 5.2.2.3.
- Angaben zum **Umtauschverhältnis** im Verschmelzungsvertrag sind beim Up-Stream-Merger entbehrlich, da bei der Verschmelzung einer hundertprozentigen Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft die Gewährung von Anteilen entfällt (siehe § 54 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).
- Auf die Formalien des UmwG wie Verschmelzungsbericht und Verschmelzungsprüfung kann verzichtet werden (siehe § 8 Abs. 3 Satz 1, § 9 Abs. 3 i.V.m. § 8 Abs. 3 Satz 1 UmwG).
- **Praxishinweis:** Eine Verschmelzung ist nicht möglich, wenn der übertragende Rechtsträger **überschuldet** ist, und eine Kapitalerhöhung im Rahmen der Verschmelzung erfolgt, weil – netto betrachtet – negatives Vermögen zugeführt wird. Da hier im Fall des Up-Stream-Mergers keine Kapitalerhöhung in Betracht kommt, steht eine evtl. Überschuldung der T1-GmbH dem Verschmelzungsvorgang nicht entgegen.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.2. Zivilrechtliche Möglichkeiten

6.2.1 Up-Stream-Merger (Aufwärtsverschmelzung)

6.2.1.1 Allgemeines

- Des Weiteren ist eine Verschmelzung nicht mehr möglich, wenn bezüglich der übertragenden Gesellschaft (hier der T1-GmbH) bereits ein **Liquidationsbeschluss** gefasst worden wäre und mit der Verteilung des Vermögens an die Anteilsinhaber begonnen wurde. Allein die Beschlussfassung über die Liquidation, wenn die Fortsetzung noch beschlossen werden könnte, steht einer Verschmelzung dagegen nicht entgegen (§ 3 Abs. 3 UmwG).
- Die Verschmelzung hat den Übergang sämtlicher Aktiva der T1-GmbH auf die M-GmbH auf dem Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** zur Folge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Auch alle Forderungen und Verbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers gehen über, ohne dass es der Zustimmung von Gläubigern und Schuldern bedarf.
- Für **Arbeitsverhältnisse** gilt § 613 a BGB (§ 324 UmwG).

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.2. Zivilrechtliche Möglichkeiten

6.2.1 Up-Stream-Merger (Aufwärtsverschmelzung)

6.2.1.2 Bilanzielle Behandlung nach HGB

- Bei der **übertragenden Gesellschaft** ist eine handelsrechtliche Schlussbilanz aufzustellen (§ 17 Abs. 2 UmwG). Die Vorschriften über die Jahresbilanz und deren Prüfung gelten sinngemäß, d.h. ist die Jahresbilanz prüfungspflichtig, ist dies auch die Schlussbilanz.
- Bilanzstichtag der Schlussbilanz und der Tag der Einreichung der Handelsregisteranmeldung des Verschmelzungsvorgangs dürfen nicht mehr als 8 Monate auseinander liegen (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG). Wird daher im Falle eines kalendergleichen Wirtschaftsjahrs die reguläre Jahresbilanz zum 31.12. eines Jahres als Schlussbilanz im Rahmen der Verschmelzung gewählt, hat die Handelsregisteranmeldung spätestens zum 31.08 des Folgejahres zu erfolgen.
- Bei der **übernehmenden Gesellschaft** ist auf den Verschmelzungstichtag im hier vorliegenden Fall der Verschmelzung zur Aufnahme keine gesonderte Bilanz zu erstellen; der Vorgang ist ein Anschaffungsgeschäft und ist in der laufenden Buchführung zu erfassen und die übernommenen Wirtschaftsgüter sind erstmalig in der nächsten regulären Jahresbilanz auszuweisen.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.2. Zivilrechtliche Möglichkeiten

6.2.1 Up-Stream-Merger (Aufwärtsverschmelzung)

6.2.1.2 Bilanzielle Behandlung nach HGB

- Handelsbilanziell besteht nach § 24 UmwG das **Wahlrecht**, entweder die handelsbilanziellen Wertansätze aus der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft fortzuführen (handelsrechtliche Buchwertfortführung) oder das übernommene Vermögen mit den Anschaffungskosten i.S.d. § 253 Abs. 1 HGB (entspricht im Ergebnis den Zeitwerten) zu aktivieren (handelsrechtliche Buchwertaufstockung).
- **Praxishinweis:** Es besteht insoweit weder eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz noch eine umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz. Es ist jedoch zu beachten, dass bei einer nur handelsrechtlichen Aufdeckung der stillen Reserven latente Steuern entstehen können (§§ 274, 306 HGB).

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.2. Zivilrechtliche Möglichkeiten

6.2.2 Side-Stream-Merger (Seitwärtsverschmelzung)

6.2.2.1 Allgemeines

- Es kann grundsätzlich auf Ziffer 6.2.1 verwiesen werden.
- Bei der Seitwärtsverschmelzung werden **grundsätzlich neue Anteile** am übernehmenden Rechtsträger ausgegeben, und es ist ein Umstauschverhältnis im Verschmelzungsvertrag festzulegen.
- Hierauf kann jedoch nach § 54 Abs. 1 Satz 3 UmwG von den Gesellschaftern der übertragenden GmbH **verzichtet** werden.
- **Praxishinweis:** Hier wird die M-GmbH als Gesellschafterin der T1-GmbH auf die Ausgabe neuer Anteile an der T2-GmbH verzichten.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.2. Zivilrechtliche Möglichkeiten

6.2.2 Side-Stream-Merger (Seitwärtsverschmelzung)

6.2.2.1 Allgemeines

- Der zwischen T2-GmbH und M-GmbH bestehende **Ergebnisabführungsvertrag** wird durch die Seitwärtsverschmelzung zivilrechtlich nicht berührt, sondern bleibt unverändert fortbestehen.
- **Praxishinweis:** Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträge erlöschen zivilrechtlich durch Konfusion, wenn Ober- und Untergesellschaft miteinander verschmolzen werden. Befindet sich die übertragende Gesellschaft in einer abhängigen Stellung, wird durch die Verschmelzung der Unternehmensvertrag ebenfalls beendet. Ist die übernehmende GmbH in einer abhängigen Stellung oder ist die übertragende Gesellschaft herrschend, so bleiben die Unternehmensverträge zivilrechtlich bestehen bzw. gehen über.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.2. Zivilrechtliche Möglichkeiten

6.2.2 Side-Stream-Merger (Seitwärtsverschmelzung)

6.2.2.2 *Bilanzielle Behandlung nach HGB*

- Insoweit kann auf Ziffer 6.2.1.2. verwiesen werden.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.1 Steuerliche Behandlung auf Ebene des übertragenen Rechtsträgers

- Es gelten die §§ 11 ff. UmwStG.
- Beim **übertragenden Rechtsträger** sind die übergehenden Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz grundsätzlich mit den gemeinen Werten anzusetzen.
- Ein Ansatz zum **Buchwert** oder **Zwischenwert** ist nur möglich, soweit
 - die Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen, und
 - das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, und

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.1 Steuerliche Behandlung auf Ebene des übertragenen Rechtsträgers

- eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.
- Die Voraussetzung „Gegenleistung in Gesellschafterrechten“ beinhaltet, dass insoweit, als z.B. bare Zuzahlungen gewährt werden, die stillen Reserven zwingend anteilig aufzudecken sind. Es gibt hier anders als bei Einbringungsvorgängen keine Unschädlichkeitsgrenze. Es folgt dann eine anteilige Aufstockung der Wirtschaftsgüter in der Übertragungsbilanz des übertragenden Rechtsträgers nach dem Verhältnis der Summe der schädlichen Gegenleistungen zum gemeinen Wert des insgesamt übertragenen Betriebsvermögens.

Beispiel:

Die X-GmbH wird auf die Y-GmbH verschmelzen. Der Buchwert des übergehenden Vermögens liegt bei EUR 100.000, der gemeine Wert bei EUR 1 Mio. Die Gesellschafter der X-GmbH erhalten Anteile an der Y-GmbH mit einem tatsächlichen Verkehrswert von EUR 950.000 sowie eine bare Zuzahlung von EUR 50.000. Die Wirtschaftsgüter der übertragenden Rechtsträgerin X-GmbH können somit in deren Schlussbilanz nur zu 95% zu Buchwerten angesetzt werden. Zu 5% sind sie mit den gemeinen Werten anzusetzen.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.1 Steuerliche Behandlung auf Ebene des übertragenen Rechtsträgers

- **Praxishinweis:** Die §§ 11 ff. gelten auch für die Verschmelzung der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft (**Down-Stream-Merger**). Siehe dazu Tz. 11.17 UmwStE. Hält die Muttergesellschaft in diesem Fall Anteile an der Tochtergesellschaft, sind diese mindestens mit dem Buchwert, erhöht um auf diese Anteile ggf. in früheren Jahren noch steuerwirksam vorgenommen Abschreibungen, und erhöht um ggf. nach § 6b EStG vorgenommene Abzüge, maximal mit dem gemeinen Wert, anzusetzen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Ein sich hieraus ergebender Gewinn ist Teil des laufenden Gewinns der Muttergesellschaft und unterliegt der Körperschaft- und Gewerbesteuer.
- Ist Buchwertfortführung gewünscht, ist ein **Buchwertantrag** gemäß § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu stellen (§ 11 Abs. 3 UmwStG). Der Antrag ist grds. von der übertragenden Körperschaft zu stellen bzw. in der Praxis regelmäßig von der übernehmenden Körperschaft als deren Gesamtrechtsnachfolgerin, wenn der Antrag erst nach Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister gestellt wird.
- **Zuständiges Finanzamt** ist das für die übertragende Körperschaft zuständige Finanzamt (Tz. 11.12 UmwStE). Der Antrag ist bis spätestens zur erstmaligen Einreichung der steuerlichen Übertragungsbilanz zu stellen, das Bewertungswahlrecht besteht nur einheitlich für alle übergehenden Wirtschaftsgüter.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.1 Steuerliche Behandlung auf Ebene des übertragenen Rechtsträgers

- **Praxishinweis:** Auch hier gilt kein Maßgeblichkeitsprinzip, d.h. steuerlich kann Buchwertfortführung vorgenommen werden, auch wenn handelsrechtlich stille Reserven aufgedeckt werden.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.2 Steuerliche Behandlung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers

- **Wertverknüpfung:** Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG hat die übernehmende Körperschaft die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der Schlussbilanz der übertragenen Körperschaft enthaltenen Werte anzusetzen.
- **Übernahmegewinn/Übernahmeverlust:** Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wird bei der übernehmenden Körperschaft ein Übernahmeergebnis fingiert, dass sich aus der Differenz zwischen dem Buchwert sämtlicher Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die sämtlichen Wirtschaftsgüter der übertragenen Körperschaft übernommen werden errechnet.
- Das Übernahmeergebnis **bleibt steuerlich grds. außer Ansatz**, es gilt nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG jedoch § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, soweit der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist (d.h. bezüglich dieser Beteiligungsquote gelten 5 % des Übernahmegewinns als fiktive nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, die mit KSt und GewSt besteuert werden).
- Bei einer **Up-Stream-Verschmelzung** ist ein Übernahmegewinn im Ergebnis also nur in Höhe von 95% steuerfrei.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.2 Steuerliche Behandlung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers

- Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das Übernahmeergebnis immer - also sowohl für Aufwärts-, Abwärts- wie auch Seitwärtsverschmelzungen - auf diese Weise streng nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG und „bezogen auf 100%“ zu ermitteln, und zwar unabhängig von der Beteiligungsquote zu der ggf. der übernehmende Rechtsträger am übertragenen Rechtsträger beteiligt war oder auch nicht (Tz. 12.05 UmwStE, ebenso der BFH im Urteil v. 09.01.2013, I R 24/12, DStR 2013, S. 582 ff.).
- **Praxishinweis:** Dies hat in der Konsequenz die Folge, dass Kosten des Vermögensübergangs wie z.B. Notar- und andere **Beratungskosten steuerlich außer Ansatz bleiben** (weil der Übernahmegewinn bzw. Übernahmeverlust, in den diese Betriebsausgaben rechnerisch einbezogen werden, steuerlich außer Ansatz bleibt, § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.2 Steuerliche Behandlung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers

Beispiel:

Die M-AG ist die alleinige Muttergesellschaft der T-GmbH. Die T-GmbH ist bei der M-AG mit den Anschaffungskosten i.H.v. EUR 500.000 aktiviert. Die T-GmbH soll zur Aufnahme auf die M-AG verschmolzen werden. Das buchmäßige Eigenkapital bei der T-GmbH, bestehend aus Stammkapital, Kapitalrücklagen und einem Gewinnvortrag, beträgt insgesamt EUR 1,2 Mio. In welcher Höhe ergibt sich hier ein Übernahmegewinn bzw. eine Steuerbelastung hieraus für die M-AG? Die Kosten des Vermögensübergangs betragen EUR 30.000.

Lösung:

Der Übernahmegewinn der M-AG berechnet sich wie folgt:

Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter	EUR 1.200.000
./. Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft	EUR 500.000
./. Kosten für den Vermögensübergang	EUR 30.000
<u>Übernahmegewinn</u>	<u>EUR 670.000</u>

Der Übernahmegewinn i.H.v. 670.000 bleibt nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bei der übernehmenden M-AG außer Betracht. Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist jedoch § 8b KStG und somit auch § 8b Abs. 3 KStG anwendbar. Auf 5% des Übernahmegewinns, also auf EUR 33.500, fallen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer an, sodass sich – je nach Gewerbesteuerhebesatz – eine Steuerlast i.H.v. rund EUR 10.050 ergibt (vereinfacht gerechnet mit 30% Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer).

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.2 Steuerliche Behandlung auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers

- **Verlustverträge:** Verluste, verbleibende Verlustverträge oder vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte, sowie ein Zinsvortrag nach § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG gehen nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).
- **Praxishinweis:** In diesem Fall ist eine Aufstockung der Buchwerte auf einen entsprechenden Zwischenwertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz zu prüfen, um untergehende Verlustvorträge letztmalig mit dem Übertragungsgewinn zu verrechnen und dadurch AfA-Volumen für den übernehmenden Rechtsträger zu schaffen. Zu beachten ist jedoch die Mindestbesteuerung.

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.3 Auswirkungen auf Ebene der Anteilseigner

- **§ 13 UmwStG** regelt die Auswirkungen auf Ebene der Anteilseigner. Nach § 13 Abs. 1 UmwStG gelten die Anteile an der übertragenen Körperschaft grundsätzlich als zum gemeinen Wert veräußert, und die Anteile in der übernehmenden Körperschaft zum gemeinen Wert angeschafft. Für die Ermittlung eines dadurch entstehenden Veräußerungsgewinns gelten die allgemeinen Grundsätze (§ 8b KStG, § 17 EStG).
- § 13 UmwStG ist auf Anteile im Betriebsvermögen und Anteile im Sinne von § 17 EStG anzuwenden.
- **Praxishinweis:** Anteile im Privatvermögen mit einer Beteiligungsquote von < 1% (**Streubesitzanteile**) werden dagegen nach § 20 Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG behandelt.
- **Auf Antrag** können die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nach § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG mit dem Buchwert / den historischen Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft angesetzt werden, wenn
 - das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der erworbenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist, oder

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.3 Auswirkungen auf Ebene der Anteilseigner

- die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei einer Verschmelzung Artikel 8 der Fusionsrichtlinie anzuwenden haben.
- Dieses Wahlrecht kann von jedem Anteilseigner eigenständig ausgeübt werden und kann auch **unabhängig vom Wertansatz bei der übertragenen Gesellschaft** ausgeübt werden (Tz. 13.08 UmwStE). Durch das Wahlrecht kann Steuerneutralität auf Anteilseignerebene erreicht werden.
- § 13 UmwStG findet von vornherein keine Anwendung bei der **Aufwärtsverschmelzung**.
- § 13 UmwStG findet dagegen Anwendung sowohl bei der **Abwärtsverschmelzung** wie auch bei der **Seitwärtsverschmelzung**. Bei der Seitwärtsverschmelzung gilt § 13 UmwStG auch dann, wenn auf eine Kapitalerhöhung verzichtet wird (jedoch in einer den Gesetzeswortlaut dehnenden Auslegung mit der Folge, dass der Vorgang als einlageähnlicher Vorgang gesehen wird, und die Muttergesellschaft die Buchwerte ihrer Beteiligung an der übernehmenden Schwestergesellschaft im Fall des § 13 Abs. 1 UmwStG um gemeinen Wert und im Fall des § 13 Abs. 2 UmwStG um den Buchwert der weggefallenen Beteiligung an der untergehenden Schwestergesellschaft aufstockt).

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.3. Steuerliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

6.3.4 Steuerliche Rückwirkung

- Für Zwecke der Ertragsteuern (KSt, GewSt, ESt) und Steuern vom Vermögen (GrSt) ist wiederum eine **bis zu achtmonatige steuerliche Rückwirkung** auf den steuerlichen Übertragungstichtag möglich (§ 2 Abs. 1 UmwStG). Die Rückwirkung erfasst jedoch nicht die Anteilseigner, es sei denn die Verschmelzung erfolgt auf den Gesellschafter (Tochter auf Mutter), vergleiche Tz 02.03 UmwStE.
- Nicht erforderlich ist, dass die übernehmende Gesellschaft zum steuerlichen Übertragungstichtag bereits zivilrechtlich existiert hat.

Beispiel:

Die B-AG möchte ihr Vermögen zur Neugründung auf die A-GmbH verschmelzen. Die A-GmbH wurde jedoch erst am 15.04. zivilrechtlich gegründet. Die Verschmelzung wird am 05.06 beschlossen, und am 18.07. in das Handelsregister eingetragen.

Hier kann eine steuerliche Rückwirkung mit Wirkung zum 31.12. des Vorjahres als steuerlichen Übertragungstichtag erfolgen. Die Steuerpflicht der übernehmenden A-GmbH beginnt zum 31.12.

- Die Rückwirkung gilt nicht für die USt und nicht für die ErbSt (letzteres ist str.).

6. Verschmelzungen im GmbH-Konzern

6.4. Gesamtbewertung

Fortführung des Ausgangsbeispiels:

Im Ausgangsbeispiel werden beide Möglichkeiten der Verschmelzung durchüberlegt werden. Zu beachten sind die stillen Reserven in Form des Patentes in der T1-GmbH. Deshalb kommt hier insbesondere ein Zwischenwertansatz in der Schlussbilanz der T1-GmbH in Betracht, weil die übrigen Verlustvorträge der T1-GmbH sowohl durch die Aufwärtsverschmelzung als auch durch die Seitwärtsverschmelzung untergehen werden.

In der Handelsbilanz könnte dagegen, wenn dies gewünscht ist, davon unabhängig eine Fortführung der handelsrechtlichen Buchwerte der T1-GmbH oder auch deren Aufstockung auf die Zeitwerte erfolgen.

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.1. Ausgangssituation

- Die „normale“ **Betriebsaufspaltung** ist dadurch gekennzeichnet, dass das Betriebsunternehmen als Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) organisiert ist, während das Besitzunternehmen, das dem Betriebsunternehmen **wesentliche Betriebsgrundlagen** (Gebäude, Firmenwerte, IP-Rechte) **überlässt**, als Einzelunternehmen oder Personengesellschaft (GbR, GmbH & Co. KG) ausgestaltet ist.
- Zur Begründung einer Betriebsaufspaltung muss sowohl **sachliche wie auch die personelle Verflechtung** gegeben sein.
- Liegt eine solche Betriebsaufspaltung vor, betreibt nicht nur die eigentliche Betriebsgesellschaft einen Gewerbebetrieb, sondern auch das Besitzunternehmen, wobei es sich hier um zwei selbständige Unternehmen auch im steuerlichen Sinne handelt.
- Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens.

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.1. Ausgangssituation

- **Sonderfall mitunternehmerische Betriebsaufspaltung:** Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sind Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen jeweils in der Rechtsform eines Personenunternehmens organisiert (z.B. jeweils als GmbH & Co. KG). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die steuerliche Überlassung von Wirtschaftsgütern (z. B. Überlassung der Betriebsimmobilie) von der Besitz-Personengesellschaft an die Betriebs-Personengesellschaft nach dem sogenannten **Vorrang der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** vor der Einordnung als Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebsgesellschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, zweiter Halbsatz EStG behandelt, d.h. originäres Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft.
- Auch bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung muss neben der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen zugleich personelle Verflechtung zwischen den beiden Schwester-Personengesellschaften bestehen.
- Voraussetzung für das Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist nach Finanzverwaltung, dass die Besitz-Personengesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird, was bei einer vollentgeltlichen Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an die Betriebsgesellschaft der Fall ist.

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.2. Schaffung einer Betriebsaufspaltung

- Bei **Unternehmensneugründungen** kann die Betriebsaufspaltung unproblematisch steuerneutral hergestellt werden.

Beispiel:

E möchte ein Einzelhandelsunternehmen als Franchise-Partner eines größeren Systems gründen. Er hat bereits eine geeignete Betriebsimmobilie, die er bisher im Privatvermögen hält. Er möchte das Unternehmen aus Haftungsgründen in der Rechtsform einer GmbH führen. Die Immobilie wird eine wesentliche Betriebsgrundlage des Unternehmens sein. Hier wird durch Aufnahme des Unternehmens durch die Betriebs-GmbH und Überlassung der Immobilie von E an seine GmbH steuerlich eine Betriebsaufspaltung begründet. Die sich bis dato im Privatvermögen befindliche Immobilie gilt als nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG mit dem aktuellen Teilwert ins Betriebsvermögen eingelegt. Die Anteile an der Betriebs-GmbH werden zu ihren Anschaffungskosten (bei Neugründung: Gründungskosten sowie Nennkapital) in das Betriebsvermögen eingelegt (notwendiges Sonderbetriebsvermögen).

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.2. Schaffung einer Betriebsaufspaltung

- Bei **Unternehmenstransaktionen** kann die Betriebsaufspaltung meist ebenfalls unproblematisch steuerneutral hergestellt werden.

Beispiel:

K erwirbt den Automobilhandelsbetrieb „X-Autohandelsgruppe“. Dieser ist als GmbH & Co. KG-Konzern strukturiert. Die Immobilien werden zum Teil von den Gesellschaftern, zum Teil in den operativen Gesellschaften gehalten. K verhandelt die Transaktion so, dass er über eine Besitzgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG sämtliche Immobilien im Wege des Asset-Deal erwirbt. Zugleich erwirbt er die Anteile an der X-Holding GmbH & Co. KG, die die einzelnen operativen Gesellschaften der Unternehmensgruppe hält, im Wege des Share Deal. Es entsteht eine Betriebsaufspaltung in Form einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung.

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.2. Schaffung einer Betriebsaufspaltung

- Soll dagegen eine **bestehende Betriebsgesellschaft zur erstmaligen Herstellung einer Betriebsaufspaltung aufgeteilt** werden, kann dies zwar zivilrechtlich und gesellschaftsrechtlich meist unproblematisch erfolgen (Ausgliederung, Verkauf von Einzelwirtschaftsgütern, Spaltung).
- Steuerlich kann es jedoch je nach Einzelfall zur **Aufdeckung von stillen Reserven** kommen (z.B. in den herauszulösenden, der Besitzgesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgütern wie IP-Rechten oder Grundstücken).
- Bei der umgekehrten Gestaltung der Aufteilung (Zurücklassen der Wirtschaftsgüter, die überlassen werden sollen, und Herauslösen des aktiven Unternehmens) stellt sich Problematik, ob die herauszulösenden Unternehmensteile Betriebs- oder Teilbetriebseigenschaft im steuerlichen Sinne haben, und ob die zurückbehaltenen Betriebsgrundlagen Teil des wesentlichen Betriebsvermögens sind, die steuerlich mitübertragen werden müssten.

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.3. Beendigung von Betriebsaufspaltungen

7.3.1 „Normale“ Betriebsaufspaltung

- **Zivilrechtlich** besteht zum einen die Möglichkeit, das **Besitzunternehmen auf die Betriebskapitalgesellschaft** zu verschmelzen bzw. die vergleichbare Möglichkeit, das Besitzunternehmen in die Betriebskapitalgesellschaft als Sacheinlage einzubringen.
- **Steuerlich** kann dieser Vorgang nach **§ 20 UmwStG** ertragsteuerneutral erfolgen, auch wenn die Anteile an der aufnehmenden Betriebskapitalgesellschaft, die steuerlich gesehen zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören, gesellschaftsrechtlich nicht in die aufnehmende Kapitalgesellschaft (nicht „in sich selbst“) eingebracht werden können. Der Vorgang ist grds. grunderwerbsteuerpflichtig, § 1 Abs. 2a bzw. 3 GrEStG; § 6a GrEStG findet wohl keine Anwendung, da der „Verbund“ erlischt (vgl. Gleichl. Erlass v. 19.06.2012 Tz 5).
- Diese Form der Beendigung der Betriebsaufspaltung ist auch durch den Umwandlungssteuererlass abgedeckt (UmwStE Tz. 20.9). Es ist jedoch ein **spezieller Antrag** des Einbringenden/der Einbringenden erforderlich, dessen Rechtsfolge es nach Auffassung der Finanzverwaltung ist, dass auch die bereits bestehenden Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft als „erhaltende Anteile“ im Sinne von § 22 Abs. 1 UmwStG gelten (und damit ggf. der Nachversteuerung unterliegen).

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.3. Beendigung von Betriebsaufspaltungen

7.3.1 „Normale“ Betriebsaufspaltung

- **Zivilrechtlich** besteht sodann die umgekehrte Möglichkeit, die **Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen** zu überführen. Ist das Besitzunternehmen eine GbR, ist diese jedoch als solche nicht verschmelzungsfähig (siehe § 3 Abs. 1 UmwG). Es ist also zunächst eine Eintragung der GbR nach § 105 Abs. 2 Satz 1 HGB als vermögensverwaltende eingetragene Handelsgesellschaft zu bewirken.
- **Steuerlich** wären hierbei die §§ 3 ff. UmwStG einschlägig. Sofern die Betriebsgesellschaft nicht über eigen Grundstücke verfügt, ist der Vorgang nicht grunderwerbsteuerbar.
- Sind in der Betriebsgesellschaft jedoch Verlustvorträge vorhanden, gehen diese durch die Verschmelzung auf das Besitzunternehmen unter, d.h. sie können nur noch ggf. im Rahmen eines Zwischenwertansatzes genutzt werden. Dies ist der wesentliche Unterschied zur auf der vorherigen Seite dargestellten umgekehrten Umstrukturierungsrichtung, bei der – vorbehaltlich von § 8c KStG – die Verlustvorträge der Betriebskapitalgesellschaft nicht angetastet werden.

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.3. Beendigung von Betriebsaufspaltungen

7.3.2 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

- Auch hier kann **zivilrechtlich** zum einen eine Beendigung der Betriebsaufspaltung durch **Übertragung der Besitz- auf die Betriebsgesellschaft** durch Verschmelzung, oder durch Einbringung der Anteile an der Besitzgesellschaft in die Betriebsgesellschaft erfolgen.
- **Steuerlich** kann dies unter den Voraussetzungen des § 24 UmwStG ertragsteuerneutral gestaltet werden. Der Vorgang ist grds. grunderwerbsteuerpflichtig, § 1 Abs. 2a bzw. 3 GrEStG, kann aber nach § 6 Abs. 3 GrEStG bei Personenidentität beider Gesellschaften befreit sein.

7. Umstrukturierung bei Betriebsaufspaltung

7.3. Beendigung von Betriebsaufspaltungen

7.3.2 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

- Auch hier kommt sodann **zivilrechtlich** die umgekehrte Umstrukturierung, nämlich Übertragung der **Betriebsgesellschaft auf die Besitzgesellschaft** durch Verschmelzung, oder Einbringung der Anteile an der Betriebsgesellschaft in die Besitzgesellschaft, in Betracht.
- **Steuerlich** kann dies ebenfalls ein Vorgang des § 24 UmwStG sein. GrESt in Bezug auf die Grundstücke der Besitzgesellschaft wird nicht ausgelöst. Soweit an der Besitz- und der Betriebspersonengesellschaft die gleichen Gesellschafter beteiligt waren, wird durch diese Form der Umstrukturierung ein etwaiger gewerbesteuerlicher Verlustvortrag auf Ebene der Betriebsgesellschaft i.d.R. nicht gefährdet werden, da Unternehmeridentität vorliegt (vgl. R 10a.3 Abs. 3 Nr. 5 GewStR), und die Zuführung von Grundstücken auch die Unternehmensidentität grds. nicht in Frage stellen sollte.

8. Umwandelvorgänge zur Optimierung eines späteres Unternehmensverkaufs

8.1 Ausgangssituation

- Nur Umstrukturierungen **mit zeitlichem Vorlauf** sind geeignet, die steuerlichen Rahmenbedingungen im Hinblick auf einen im Grundsatz beabsichtigten Unternehmensverkauf zu verbessern.
- Generelle Gestaltungsempfehlungen gibt es nicht, allerdings typische Konstellationen und typische Gestaltungsmodelle.
- **Praxishinweis:** Hauptproblem in der Praxis ist, dass derartige Gestaltungen **meist nicht konsequent** von Anfang an, oder Jahre vor einer geplanten Unternehmenstransaktion, angegangen werden, sondern meist zu kurzfristig (mit der Konsequenz, dass steuerliche Hemmnisse wie der 7jährige Überwachungszeitraum bei Einbringungsmaßnahmen nach dem Umwandlungssteuergesetz oder die Gesamtplanrechtsprechung den steuerlichen Erfolg solcher Maßnahmen abschöpfen/gefährden).

8. Umwandelungsvorgänge zur Optimierung eines späteres Unternehmensverkaufs

8.2 Typische Gestaltungsmodelle

8.2.1 Frühzeitige Umwandlung von zu veräußerndem Betriebsvermögen in Anteile an einer Kapitalgesellschaft

- Aus Sicht des Veräußerers ist beim Unternehmensverkauf der **Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** im Wege des Share Deals **steuerlich günstiger** (Teileinkünfteverfahren bei natürlichen Personen als Veräußerer, Quasi-Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG bei Kapitalgesellschaften).
- Dies gilt insbesondere dann, wenn Veräußerer eine natürliche Person ist, die wg. Objektverbrauchs oder Nichterfüllens der Altersgrenze oder Übersteigen der EUR 5 Mio-Schwelle ohnehin nicht (vollständig) die Vergünstigungen des § 34 Abs. 3 EStG erwarten kann.
- Mögliche Gestaltung ist hier die rechtzeitige **Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft**, mit dem Ziel, später Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zu veräußern.
- Steuerliche Voraussetzungen: Vorliegen von begünstigtem Betriebsvermögen (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) i.S.v. § 20 Abs. 1 UmwStG. Ggf. kommt auch der Formwechsel aus der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft in Betracht (§§ 25, 20 UmwStG).

8. Umwandelvorgänge zur Optimierung eines späteren Unternehmensverkaufs

8.2 Typische Gestaltungsmodelle

8.2.1 Frühzeitige Umwandlung von zu veräußerndem Betriebsvermögen in Anteile an einer Kapitalgesellschaft

- Wirtschaftlich erfolgt dann ein **ratierliches Hineinwachsen in das steuerlich begünstigte Regime des Teileinkünfteverfahrens / der Quasi-Steuerbefreiung**. Durch die bis zu 8monatige Rückwirkung auch bei Einbringungen nach § 20 UmwStG kann nochmals Zeit „hinzugekauft“ werden.
- Zudem: **Neu entstehende stille Reserven** (relevant bei sich dynamisch entwickelnden Unternehmen) entstehen ab dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt schon unter dem günstigeren Besteuerungsregime, der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens ist aber auf den Einbringungsstichtag vorsorglich zu dokumentieren! (Wirtschaftsprüfer- oder Steuerberatergutachten).
- Ähnliche Effekte kann die **Abspaltung** von Betriebsvermögen auf eine Kapitalgesellschaft haben (steuerlich erschwert: doppeltes Teilbetriebserfordernis nach § 15 UmwStG, Missbrauchsvorschriften nach § 15 Abs. 2 UmwStG zu beachten).

8. Umwandelungsvorgänge zur Optimierung eines späteres Unternehmensverkaufs

8.2 Typische Gestaltungsmodelle

8.2.2 Behandlung mehrerer Mitunternehmeranteile, die verkauft werden sollen

- Hält der Veräußerer **mehrere Mitunternehmeranteile** (z.B. Schwester-Personengesellschaften), kann er bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG dennoch **nur für einen Veräußerungsfall** (also nur für die Veräußerung eines der Mitunternehmeranteile) anwenden.
- Dies gilt selbst, wenn mehrere Mitunternehmeranteile in einer Notarurkunde und in einem Kaufvertrag veräußert werden.
- Hier kann es sich anbieten, mit zeitlichem Abstand vor der Veräußerung alle Mitunternehmeranteile in einer Holding-Mitunternehmerschaft nach § 24 UmwStG zusammen zu führen. Die **Gesamtplanrechtsprechung** ist zu beachten (vgl. dazu Ettinger/Jaques, Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand, Teil B Rz. 188).

8. Umwandlungsvorgänge zur Optimierung eines späteres Unternehmensverkaufs

8.2 Typische Gestaltungsmodelle

8.2.3 Zwischenschaltung einer persönlichen Holding-Kapitalgesellschaft

- Hält der Veräußerer **Anteile an einer Kapitalgesellschaft** und ist ein Verkauf von Anteilen (Buy-Out oder Beteiligung durch Finanzinvestoren wie Private Equity-Fonds etc.) mittelfristig beabsichtigt, bietet es sich unter Umständen auch an, die bestehende Beteiligung in eine vom Gesellschafter neu errichtete **Holding-Kapitalgesellschaft** einzubringen.
- Auch hier kann unter den Voraussetzungen des § 21 UmwStG der Einbringungsvorgang steuerneutral gestaltet werden.
- Steuerliche Vorteile aus der Exit-Besteuerung sind gegen etwaige Mehrbelastungen bei der **Besteuerung laufender Ausschüttungen** abzuwägen (Schachtelprivileg erst ab 10 % KSt bzw. 15 % GewSt).

Zur Person

Dr. Jochen Ettinger ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht in München. Er ist Partner bei der Dissmann Orth Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH, München (www.dolaw.de). Herr Dr. Ettinger berät vorwiegend mittelständische Unternehmen und Unternehmer sowie vermögende Privatpersonen in den Bereichen Gesellschaftsrecht, deutsches und internationales (Struktur-)Steuerrecht, Umstrukturierungen, Unternehmenskauf, Vermögensplanung und Vermögensnachfolge. Herr Dr. Jochen Ettinger ist Autor verschiedener Fachbeiträge auf den Gebieten des Gesellschafts- und Steuerrechts und referiert regelmäßig zu diesen Themenbereichen.



Praxis des Umwandlungssteuerrechts in Zusammenarbeit mit NWB Verlag GmbH & Co. KG

Bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung:

DISSMANN ORTH
Rechtsanwalts-gesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft GmbH

RA/StB/FASr Dr. Jochen Ettinger

Kardinal-Faulhaber-Straße 14 a
80333 München
Telefon: 089/290848-33
E-Mail: ettinger@dolaw.de
www.dolaw.de