

Florian Anderlik

#steuern**kompakt**

smart &
fokussiert

Umwandlungs- steuerrecht

Leseprobe
shop.deubner.de
Bestellcoupon letzte Seite

SCHÄFFER
POESCHEL

Anderlik

#steuernkompakt Umwandlungssteuerrecht

S/P

1 Einführung

Auf den Punkt gebracht

Im Gegensatz zu anderen Gesetzen ist beim Umwandlungssteuerrecht das Systemverständnis und der Zusammenhang der einzelnen Vorschriften unerlässlich. Daher ist die Einführung nicht nur eine Hinführung an das richtige Thema, sondern bereits die Grundlage, um die einzelnen Vorschriften zu verstehen.

Umwandlungssteuerrecht ist vom Grundprinzip her logisch und daher, wenn man einmal die Struktur verstanden hat, auch für komplizierte Vorgänge gut anwendbar. Es ist daher wichtig, sich mit der Systematik des Gesetzes auseinanderzusetzen. Da durch Umwandlungen auch die persönlichen Steuern der beteiligten Rechtsträger/natürlichen Personen berührt werden, ist die Kenntnis der einzelnen Steuerarten und bei Beteiligung von Personengesellschaften, deren spezielle Systematik, unerlässlich. Dieses Buch hat zum Ziel, ein grundlegendes Verständnis zum Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes zu schaffen, so dass die Handhabung des Großteils der Sachverhalte gelingen sollte.

Um ein gutes Verständnis zu erreichen, wird das Buch folgendermaßen gegliedert: Begonnen wird mit dem Aufbau und der Systematik des Umwandlungssteuergesetzes sowie dem Zusammenhang mit anderen Gesetzen. Danach wird der Anwendungsbereich mit den Besonderheiten und den Unterschieden bei den verschiedenen Einbringungen und Umwandlungen erläutert.

1.1 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes

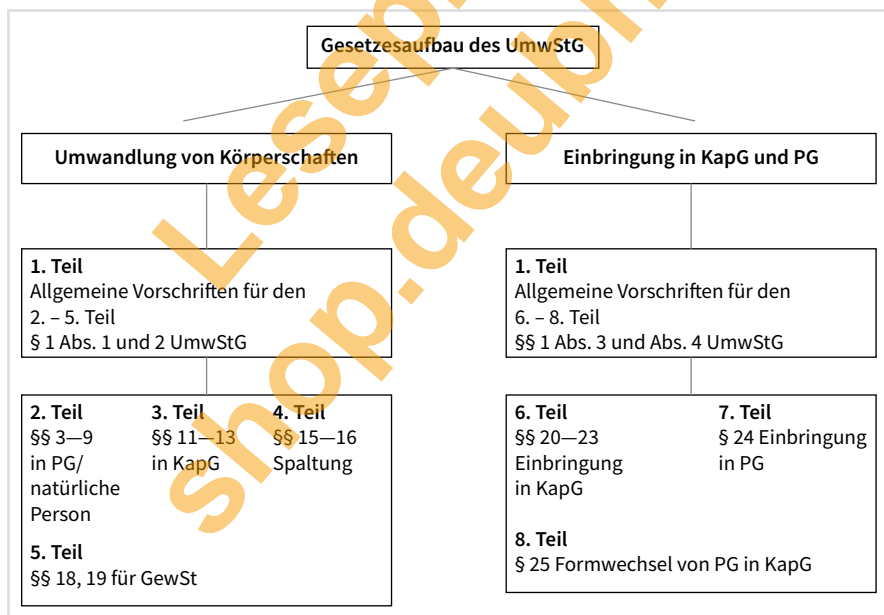
Das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) ist in zwei Themenbereiche zu gliedern; die Umwandlungen und die Einbringungen. Von Umwandlungen spricht man bei Verschmelzungen und Spaltungen (§§ 3–16 UmwStG), von Einbringungen bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG), dem Anteilstausch (§ 21 UmwStG) und bei Einbringungen in eine Personengesellschaft.

Während bei Umwandlungen i. S. d. UmwStG stets das Umwandlungsgesetz (UmwG) die zivilrechtliche Grundlage bildet, sind bei den Einbringungsvorgängen i. S. d. UmwStG sowohl Sachverhalte geregelt, die ihre zivilrechtliche Grundlage im UmwG haben, also mit Gesamtrechtsnachfolge erfolgen, als auch Einbringungen im Rahmen einer Einzelrechtsnachfolge (sog. Singularsukzession). Die zivilrechtliche Grundlage für die Einzel-

rechtsnachfolge findet sich in den verschiedenen Vorschriften des BGB, abhängig von der Art des übergelassenen Vermögensgegenstandes oder Rechts. Der Schwerpunkt dieses Buches liegt im Steuerrecht und nicht im Gesellschaftsrecht. Ausführungen zum Umwandlungsgesetz finden sich daher nur, wenn es für umwandlungssteuerliche Fragen relevant ist.

Bei den im Umwandlungssteuergesetz geregelten Sachverhalten handelt es sich um eine abschließende Aufzählung. Eine analoge Anwendung des Gesetzes auf vergleichbare, aber nicht im Gesetz geregelte, Sachverhalte scheidet aus. Bei Fällen außerhalb des Rechtsbereichs des UmwStG, kommt es regelmäßig zur Aufdeckung der stillen Reserven, da die Vorschriften für den Tausch (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG), die verdeckte Einlage (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG) oder die Einlage (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) den Ansatz mit dem Teilwert anordnen. Eventuell kommen andere Bewertungsvorschriften, die den Buchwertansatz anordnen (z. B. § 6 Abs. 3 EStG oder § 16 Abs. 3 Satz 2ff EStG) zur Anwendung. Dies ist im Einzelfall anhand der entsprechenden Voraussetzungen zu prüfen.

In der folgenden Abbildung wird der Aufbau des UmwStG dargestellt.



MERKE

Es ist wichtig, den Sachverhalt in die richtige Vorschrift einzuordnen. Da z. B. eine Verschmelzung steuerlich sowohl als Einbringungstatbestand als auch als Umwandlungstatbestand beurteilt werden kann, sollte hierbei gleich zu Beginn der Arbeit die richtige Einordnung getroffen werden.

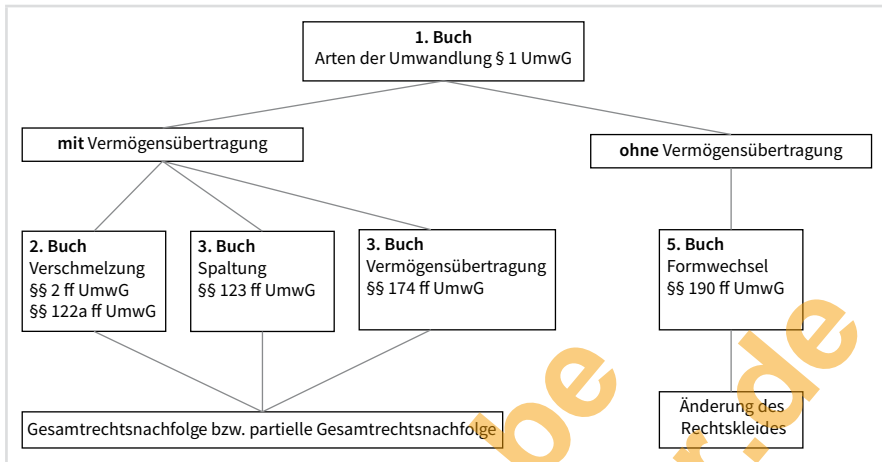
1.2 Das Umwandlungsgesetz als Grundlage für das Umwandlungssteuergesetz

Da bei Umwandlungen nicht nur das Steuerrecht eine wichtige Rolle spielt, findet sich in einer Vielzahl der Fälle hierfür die zivilrechtliche Grundlage im Umwandlungsgesetz (UmwG). Im UmwG ist eine Aufzählung aller zivilrechtlich zulässigen Umwandlungen, deren Voraussetzungen und Folgen dargestellt. Die anzuwendenden Normen finden sich in der nachfolgenden Übersicht.

Es ist somit bei Umwandlungen das Zivilrecht im Umwandlungsgesetz zu prüfen und das Steuerrecht im Umwandlungssteuerrecht.

Bei Einbringungen findet das Umwandlungsgesetz keine Anwendung, während die steuerlichen Folgen neben den Umwandlungen ebenfalls im Umwandlungssteuergesetz (§§ 20 ff UmwStG) behandelt werden. Zivilrechtlich findet sich die Gründung einer Personengesellschaft in den §§ 705 ff BGB und die Gründung einer GmbH in §§ 1 ff GmbHG. Einbringungen können aber auch in bestehende Gesellschaften erfolgen.

In folgender Abbildung wird der Aufbau des UmwG dargestellt.



Genauso wie im Steuerrecht handelt es sich bei den aufgeführten Umwandlungen um eine abschließende Aufzählung, die keine analoge Anwendung auf vergleichbare Sachverhalte duldet. Das bedeutet, dass nur die genannten Fälle unter den Anwendungsbe-
reich des Gesetzes fallen. Nur zivilrechtlich wirksame Umwandlungen (Anwendbarkeit
des UmwG) kommen als Grundlage für Umwandlungen i. S. d. UmwStG in Frage. Es fin-
den sich im Umwandlungssteuererlass (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-
b/08/10001) (UmwStE 2011) hilfreiche Übersichten welche Gesellschaften miteinander
umgewandelt werden können:

- Verschmelzungen nach UmwG, Rn. 01.10,
- Spaltungsmöglichkeiten nach UmwG, Rn. 01.17,
- Vermögensübertragungen nach UmwG, Rn. 01.19,
- handelsrechtlich zulässige Formwechsel, Rn. 01.12.

Nach diesen Übersichten der zivilrechtlich möglichen Umwandlungen, werden im Fol-
genden die einzelnen Umwandlungsvarianten genauer erläutert.

1.2.1 Verschmelzungen (§§ 2 ff UmwG)

Verschmelzung bedeutet, dass ein Rechtsträger ohne Liquidation im Wege der Gesamt-
rechtsnachfolge auf einen anderen Rechtsträger oder eine natürliche Person übergeht.
Der aufnehmende Rechtsträger kann bereits bestehen (Verschmelzung zur Aufnahme)
oder zu diesem Zweck neu gegründet werden (Verschmelzung zur Neugründung). Die
Gesellschaftsstruktur wird also vereinfacht, weil eine Gesellschaft wegfällt. Da keine

Liquidation erfolgt, ist zivilrechtlich z. B. das Sperrjahr i. S. d. § 73 GmbHG ohne Bedeutung. Steuerlich braucht keine Auflösung und Abwicklung i. S. d. § 11 KStG erfolgen, bei Personengesellschaften keine Versteuerung i. S. d. § 16 EStG.

Bei allen Umwandlungen, die im UmwG geregelt sind, wird immer ein Vermögensübergang im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge stattfinden und das Vermögen geht als Ganzes über. Dies ist wesentlich unkomplizierter als ein Vermögensübergang im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge, da im Verschmelzungsvertrag keine Regelungen zu einzelnen Wirtschaftsgütern oder bestehenden Verträgen aufgenommen werden müssen. Die aufnehmende Gesellschaft tritt vollumfänglich in alle Rechte und Pflichten ein. Dies bedeutet aber auch, dass offene Schulden oder Ansprüche Dritter automatisch auf den Rechtsnachfolger übergehen.

BEISPIEL

Einzelrechtsnachfolge

A erwirbt von der X-GmbH ein Kfz. A erwirbt Eigentum durch Abschluss eines Kaufvertrags (§ 433 BGB) und anschließende Übereignung (§ 929 BGB). Bezüglich des Kfz tritt A jedoch nicht in alle Rechte und Pflichten der X-GmbH ein. Hat diese das Kfz z. B. noch nicht bezahlt, haftet A nicht für diese Verpflichtung.

BEISPIEL

(Partielle) Gesamtrechtsnachfolge (Sonderrechtsnachfolge)

Die A-GmbH wird auf die B-GmbH verschmolzen. Die B-GmbH tritt im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verschmelzung in einem Rechtsakt in alle Rechte und Pflichten der A-GmbH, somit auch in deren Verbindlichkeiten ein (§ 20 Abs. 1 UmwG).

1.2.2 Formwechsel (§§ 190 ff UmwG)

Der entscheidende Unterschied zur Verschmelzung ist, dass beim Formwechsel kein Vermögen übertragen wird. Man spricht nur von einer Änderung des Rechtskleides, da die Gesellschaft erhalten bleibt und nur ihre Hülle ändert. Dies hat vor allem zur Folge, dass im Handelsrecht keine Bewertung zum Zeitwert beim aufnehmenden Rechtsträger stattfinden kann und steuerlich mangels Vermögensübergang keine Grunderwerbsteuer (soweit Grundstücke vorhanden sind) ausgelöst wird. Ertragsteuerliche Folgen sind aber trotzdem zu ziehen, weshalb § 9 UmwStG beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auf die entsprechende Anwendung der §§ 3–7 UmwStG und beim Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft § 25 UmwStG auf die entsprechende Anwendung der §§ 20–23 UmwStG verweist.

1.2.3 Spaltungen (§ 123 ff UmwG)

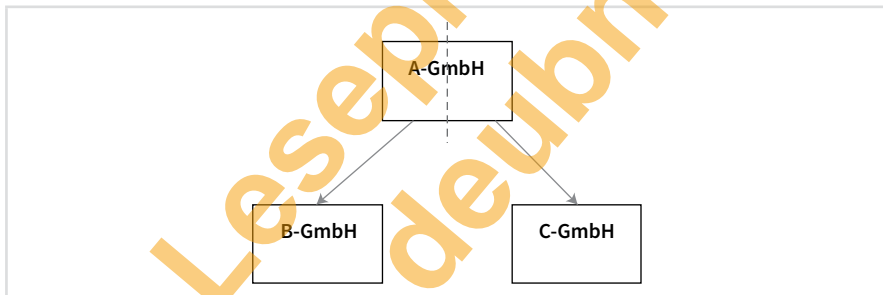
Bei Spaltungen sind drei Arten zu unterscheiden:

- Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG),
- Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG),
- Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG).

Im Folgenden werden die Unterschiede der verschiedenen Spaltungsarten dargestellt.

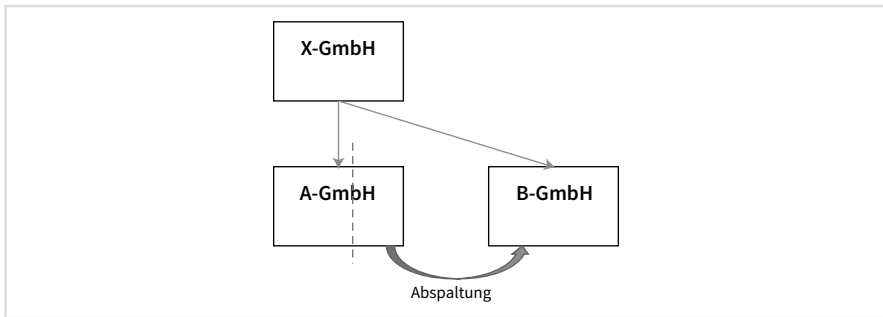
1.2.3.1 Aufspaltung

Bei der Aufspaltung geht der zu spaltende Rechtsträger unter. Das Vermögen geht in der Regel auf zwei aufnehmende Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über. Diese können bereits bestehen (Spaltung zur Aufnahme) oder für diesen Zweck neu gegründet werden (Spaltung zur Neugründung). Diesen Vorgang verdeutlicht die folgende Übersicht:



1.2.3.2 Abspaltung

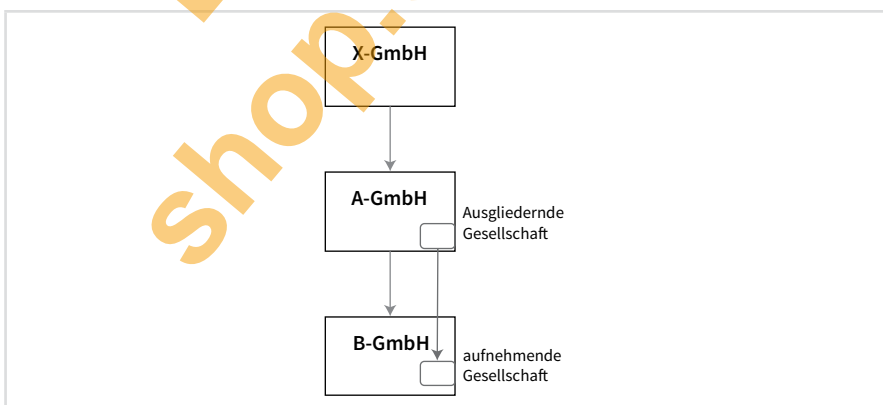
Bei der Abspaltung wird nur ein Teil aus der zu spaltenden Gesellschaft abgespalten. Die ursprüngliche Gesellschaft bleibt mit dem Restvermögen bestehen. Das abgespaltene Vermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen neuen oder bereits bestehenden Rechtsträger über. Übersichtlich zeigt dies folgende Abbildung:



1.2.3.3 Ausgliederung (§§ 174 ff UmwG)

Bei der Ausgliederung wird nur ein Teil des Vermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere Gesellschaft übertragen. Hierbei kann es sich zivilrechtlich (nicht steuerlich i. S. d. § 15 UmwStG) auch um einzelne Vermögensgegenstände handeln. Dies hat zivilrechtlich den Vorteil, dass das übertragene Vermögen als Ganzes übergeht und keine vertraglichen Regelungen zu den einzelnen Rechtsverhältnissen oder Vermögensgegenständen getroffen werden müssen. Dies ist einfacher und spart Zeit und damit Geld.

Im Unterschied zur Auf- und Abspaltung bekommt die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft nicht der Anteilseigner der Gesellschaft aus deren Vermögen ausgegliedert wird, sondern die ausgliedernde Gesellschaft selbst. Es entsteht ein Mutter-Tochter-Verhältnis. Folgendes Schaubild verdeutlicht dies:



1.2.4 Vermögensübertragung (§§ 174 ff UmwG)

Die Vermögensübertragung i. S. d. §§ 174 ff UmwG findet nur unter Beteiligung der öffentlichen Hand, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmen und Versicherungs-Aktiengesellschaften statt. Da es sich hierbei um eine sehr spezielle Materie handelt, wird dieses Thema im Rahmen dieses grundlegenden Buches nicht näher behandelt.

MERKE

Sachverhalte, die ihre zivilrechtliche Beurteilung im Umwandlungsgesetz finden, müssen in der Regel von einem Notar beurkundet werden. Zur steuerlichen Beurteilung empfiehlt es sich zu Beginn die zivilrechtliche Beurteilung im Notartvertrag zu lesen. Da § 1 UmwStG die zivilrechtlichen Normen nennt, sollte die steuerliche Einordnung der Sachverhalte damit leicht gelingen.

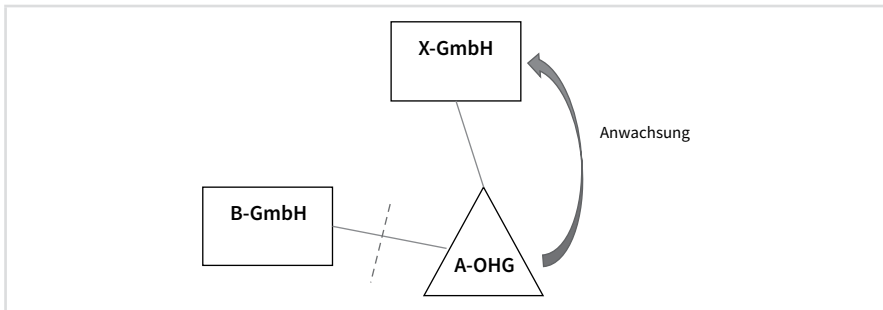
1.3 Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes

Neben den Umwandlungen (Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel), die sowohl im Umwandlungsgesetz als auch im Umwandlungssteuergesetz geregelt sind und den Einbringungen die nur im Umwandlungssteuergesetz geregelt sind, gibt es noch weiter in der Praxis vorkommende Umstrukturierungen.

1.3.1 Anwachsung

Die Anwachsung ist in der Praxis beliebt, da ohne eine Verschmelzung i. S. d. §§ 2 ff UmwG das Vermögen einer Personengesellschaft ohne Abwicklung (Liquidation) übertragen wird. Der Anwachsung nach § 738 Abs. 1 BGB liegt die Voraussetzung zu Grunde, dass eine Personengesellschaft mindestens zwei Gesellschafter braucht (§ 705 BGB). Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der Personengesellschaft, z. B. durch Austritt oder Verschmelzung aus, so wächst dem letzten verbleibenden Gesellschafter das Vermögen der Personengesellschaft an.

Demnach gibt es Anwachsungen nur bei Personengesellschaften, da Kapitalgesellschaften auch mit nur einem Gesellschafter existieren können (sog. Einmann-GmbH). Siehe hierzu folgende Abbildung:



Es muss für die steuerlichen Folgen zwischen dem einfachen und dem erweiterten Anwachsungsmodell unterschieden werden.

Beim einfachen Anwachsungsmodell erhält der aus der Personengesellschaft austretende Gesellschafter als Gegenleistung keinen neuen Anteil des Rechtsträgers, dem das Vermögen anwächst. Mangels neuen Anteils sind die speziellen Voraussetzungen des UmwStG nicht erfüllt und es kommt zur Aufdeckung der stillen Reserven i. S. d. § 16 EStG (im Schaubild ist der aufnehmende Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft und damit wäre steuerlich ein Fall des § 20 UmwStG zu prüfen). Das in der Praxis häufig vorkommende Modell, dass die Komplementär-GmbH vermögenslos beteiligt ist, führt hier mangels stiller Reserven zu keinen Auswirkungen. Beim Rechtsträger, dem das Vermögen anwächst, ergeben sich auch keine steuerlichen Konsequenzen, da die Beteiligung bisher nach der »Spiegelbildmethode« nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO angesetzt wurde und somit der Wegfall der Beteiligung in gleicher Höhe durch den Zugang des Vermögens neutralisiert wird. In der Praxis ergeben sich aber Probleme, da die Spiegelbildmethode häufig nicht zutreffend umgesetzt wird. Fraglich ist nun wie man mit einem aufgrund der Abweichung entstehenden Ergebnis umgehen muss. Wäre die Spiegelbildmethode zutreffend umgesetzt worden, wären alle Gewinne in den Vorjahren zutreffend erfasst und versteuert worden. Ein durch die Anwachung entstehendes Ergebnis wäre demnach außerhalb der Bilanz zu korrigieren. Oftmals ist aber nicht mehr nachvollziehbar, ob die Erfassung des Gewinns in der Vergangenheit zutreffend war, so dass die Behandlung unbedingt in Abstimmung mit der Finanzverwaltung erfolgen sollte.

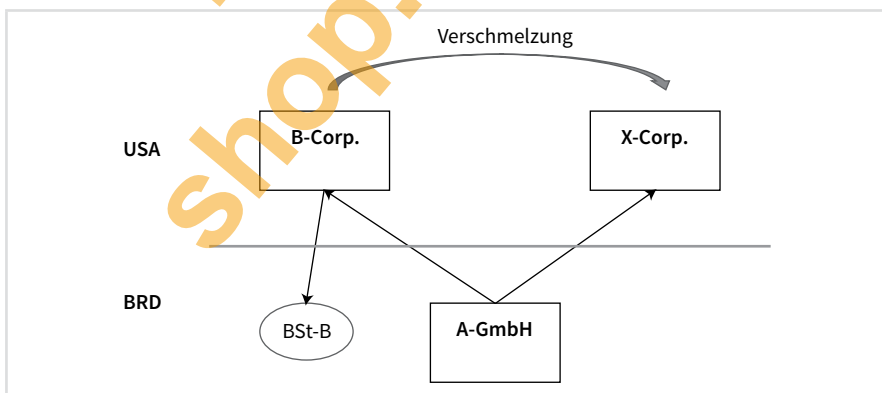
Beim erweiterten Anwachsungsmodell bekommt der ausscheidende Gesellschafter als Gegenleistung für sein Ausscheiden neue Anteile am Vermögen des Rechtsträgers, dem das Vermögen anwächst. Das UmwStG findet Anwendung (§§ 20 oder 24 UmwStG) und das Wahlrecht bzgl. Ansatz des Buchwerts oder eines höheren Wertes für die einzelnen Wirtschaftsgüter ist eröffnet.

Bei korrekter Anwendung der Spiegelbildmethode ist der Wegfall der Beteiligung beim anwachsenden Rechtsträger identisch mit dem zuwachsenden Vermögen und es ergibt sich kein Ergebnis. Bezüglich der Anteile handelt es sich bei dieser Art der Umstrukturierung um keine Umwandlung oder Einbringung, weshalb das Umwandlungsgesetz keine Anwendung findet.

1.3.2 Verschmelzung ausländischer Kapitalgesellschaften

Zum Verständnis sollte klargestellt werden, dass stille Reserven sowohl im Vermögen der Gesellschaft vorhanden sind als auch in den Anteilen an der Gesellschaft (sog. doppelte Verstrickung der stillen Reserven). Würde das Vermögen im Rahmen eines Asset-Deals veräußert (Verkauf der einzelnen Wirtschaftsgüter), würde man den Verkehrswert als Gegenleistung bekommen. Veräußert man die Anteile an der Gesellschaft, in der sich das Vermögen befindet, also im Rahmen eines Share-Deals, bekommt man ebenfalls den Verkehrswert der Gesellschaft, der sich in den Anteilen widerspiegelt. Abgesehen von der unterschiedlichen Besteuerung, würde es vom monetären Aspekt her also keinen Unterschied machen, ob das Vermögen oder die Anteile veräußert werden. Die gleichen stillen Reserven sind somit doppelt steuerverstrickt; im Vermögen selbst und in den Anteilen.

Im folgenden grafisch dargestellten Beispiel wird eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in den USA mit einer Betriebsstätte in Deutschland auf eine andere Kapitalgesellschaft mit Sitz in den USA verschmolzen. Anteilseigner der beiden US-Gesellschaften ist eine in Deutschland ansässige GmbH.



Schaut man sich diese Grafik an, sieht man, dass stille Reserven sowohl in der im Inland belegenen Betriebsstätte, als auch in den Anteilen an den beiden amerikanischen Corporations (Corp.) vorhanden sein können. Zum Thema Besteuerungsrecht bei Anteilen und Betriebsstätten mit Berührungspunkt im Ausland (vgl. Girlich, steuernkompakt, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl.). Obwohl keines der beiden im Inland belegenen Steuersubjekte umgewandelt wird, führt die Verschmelzung des ausländischen Rechtsträgers zur Aufdeckung der stillen Reserven im Inland, da es sich um einen Tausch i. S. d. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG der Anteile an der B-Corp. gegen Anteile an der X-Corp. handelt. Hier schafft § 12 Abs. 2 KStG Abhilfe, da das UmwStG auf Umwandlungen in Drittländern keine Anwendung findet. Über § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG gilt das auch für die stillen Reserven in den Anteilen an den beiden Corps. Zu beachten ist noch, dass die Umwandlung im gleichen Drittstaat stattfinden muss. Bei Umwandlung über die Grenze, wenn z. B. der Anteilseigner in Deutschland ansässig ist und die US-Kapitalgesellschaft (Sitz in den USA) auf eine kanadische Kapitalgesellschaft (Sitz in Kanada) verschmolzen wird, findet § 12 Abs. 2 KStG keine Anwendung und es kommt zur Aufdeckung der im Inland steuerverstrickten stillen Reserven in den Anteilen.

1.3.3 Realteilung einer Personengesellschaft

Bei der Realteilung einer Personengesellschaft können auch unter gewissen Bedingungen die Buchwerte fortgeführt werden (§ 16 Abs. 3 Satz 2 ff EStG). Für diesen Anwendungsfall ist die Rechtsprechung in zwei Urteilen (BFH vom 30.03.2017, IV R 11/15 und vom 16.03.2017, IV R 31/14) entgegen der Verwaltungsauffassung (BMF vom 20.12.2016, BStBl I 2017, 36). Der BFH lässt in den genannten Entscheidungen, auch ohne Beendigung der Personengesellschaft, den Buchwertübertrag im Rahmen einer Sachwertabfindung zu. Da die Realteilung an sich ein eigener Themenkomplex ist, soll diese Möglichkeit an dieser Stelle nur erwähnt und nicht weiter erläutert werden. Siehe aber neuer Realteilungserlass vom 19.12.2018 (BStBl I 2019, 6).

MERKE

Da vom Gesetzgeber wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch eine Steuerbelastung verhindert werden sollen, sollte man nicht beim Umwandlungssteuerrecht aufhören zu denken. Gerade bei Personengesellschaften ergeben sich durch einige Vorschriften, die nicht im Umwandlungssteuergesetz beheimatet sind, Möglichkeiten eine Aufdeckung von stillen Reserven zu verhindern.

1.4 Berührungspunkte mit anderen Steuergesetzen

1.4.1 Umsatzsteuer

Die Anwendbarkeit des UmwStG gilt nur für die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben, also Sachgesamtheiten. Die Voraussetzungen für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i. S. d. § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG sind somit erfüllt. Wichtig ist, dass es sich bei dieser Vorschrift um einen nicht steuerbaren Vorgang handelt und nicht um einen steuerfreien Umsatz i. S. d. § 4 UStG. Damit bleibt der Vorsteuerabzug auf die Kosten im Zusammenhang mit der Umwandlung grds. erhalten, da kein Ausschluss nach § 15 Abs. 2 UStG eintritt. Würde trotzdem Umsatzsteuer ausgewiesen, wird diese nach § 14c UStG geschuldet. Die Beurteilung, ob ein Fall des § 1 Abs. 1a UStG vorliegt, obliegt dem Finanzamt des übertragenden Rechtsträgers.

1.4.2 Grunderwerbsteuer

Ist in dem übergehenden Vermögen ein nach § 2 GrEStG im Inland belegenes Grundstück (Grundstücke, Erbbaurechte, Gebäude auf fremden Grund und Boden) enthalten, liegt grds. ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG vor. Bei Einbringungen in Personengesellschaften nach § 24 UmwStG, ist zu beachten, dass Grunderwerbsteuer nach § 5 Abs. 2 GrEStG nur erhoben wird, soweit an Fremde, also nicht an sich selbst, veräußert wird. Wird der Einbringende und bisherige Eigentümer des Grundstücks Gesellschafter der neuen Personengesellschaft, auf welche das Grundstück übergeht, liegt nur insoweit ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor, soweit Personen beteiligt werden, die vorher nicht Eigentümer des Grundstücks waren. Dies soll mit folgendem Beispiel verdeutlicht werden.

BEISPIEL

A bringt in eine aus B und C bestehende Mitunternehmerschaft sein Einzelunternehmen ein und erhält dafür einen Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft von 1/3 des Vermögens. Im Vermögen des Einzelunternehmens ist ein Grundstück enthalten.

Lösung

Der Vorgang ist nach § 24 UmwStG begünstigt, A kann daher bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die Buchwerte fortführen. Da das Grundstück in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft übergeht (§ 718 BGB), liegt ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG vor. Da A selbst am Vermögen der Mitunternehmerschaft zu 1/3 beteiligt ist, veräußert er zu 2/3 an B und C und zu 1/3 an sich selbst. Somit wird die GrESt nach § 5 Abs. 2 GrEStG nur zu 2/3 erhoben.

Vorsicht ist auch geboten, wenn im Rahmen der Umwandlung Anteile übertragen werden und die Anteile beim Erwerber in Summe einen Anteilsbesitz von mindestens 95 % erreichen. Dies führt zu einer sog. Anteilsvereinigung und löst nach § 1 Abs. 2a, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG (zur Anwendung siehe auch BMF vom 12.11.2018, BStBl I 2018, 1152), abhängig von der Rechtsform, Grunderwerbsteuer aus. Zu beachten ist aber, dass der BFH für den Fall der Anteilsvereinigung entschieden hat, dass mangels Anschaffungsge-
schäft an einem Grundstück keine Anschaffungsnebenkosten i. S. d. § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB vorliegen (Rn. 04.34 UmwStE 2011), weshalb die Grunderwerbsteuer in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses einzubeziehen ist. Siehe hierzu Tz. 4.3.2 bei Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft und Tz. 4.5.2 bei Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften.

Die Steuervergünstigung für Umstrukturierungen im Konzern nach § 6a GrEStG ist problematisch. Da nach § 6a Satz 3 und 4 GrEStG eine Abhängigkeit (Beteiligung von mind. 95 %) für fünf Jahre vor und nach der Umstrukturierung verlangt wird, ist dies bei Umwandlungen und Einbringungen nahezu ausgeschlossen (gleichlautende Erlasse der Länder vom 01.12.2010, BStBl I 2010, 1321), da durch die Umstrukturierung die Beteiligungsverhältnisse geändert werden (aber BFH vom 13.02.2020, II R 18/19 bei Verschmelzung abw. zu Verwaltungsauffassung). Bei Formwechseln fällt jedoch niemals Grunderwerbsteuer an, da mangels Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger die Voraussetzungen des Grunderwerbsteuergesetzes nicht erfüllt sind. Man spricht hier, wie bereits erwähnt, lediglich von einem Wechsel des Rechtskleides.

1.4.3 Gewerbesteuer

Grundsätzlich folgt die gewerbesteuerliche Behandlung der ertragsteuerlichen Behandlung. Spezielle Regelungen finden sich in §§ 18 und 19 UmwStG. Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft in das Betriebsvermögen einer natürlichen Person (§§ 3 ff UmwStG), ist das Übernahmeergebnis grundsätzlich von der Gewerbesteuer befreit (§ 18 Abs. 2 UmwStG).

Dies gilt aber nicht, wenn der Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert wird (§ 18 Abs. 3 UmwStG). Diese sog. Gewerbesteuerfälle will vermeiden, dass die Besteuerung eines Gewinns mit Gewerbesteuer aus der Veräußerung oder Aufgabe einer Körperschaft durch vorherige Umwandlung vermieden wird. Bei natürlichen Personen ist der Veräußerungs-/Aufgabegewinn schließlich nach § 7 Satz 2 GewStG von der Gewerbesteuer befreit.

1.4.4 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Umwandlungen berühren an sich nicht den Bereich der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Kommt es durch eine Umwandlung jedoch zu einer Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse ohne Gegenleistung, kann es sich um einen schenkungsteuerrelevanten Sachverhalt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG handeln. Bei Beteiligung von Körperschaften sind die Instrumente der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage zu beachten. Die Gesellschaft, welche den Vorteil zuwendet, tätigt die verdeckte Gewinnausschüttung. Die Gesellschaft, welche den Vorteil zugewendet bekommt, erhält eine verdeckte Einlage. Beides darf sich nach § 8 Abs. 3 Satz 2 und Satz 3 KStG nicht auf das Einkommen auswirken.

BEISPIEL

Der A ist an der A-GmbH zu 100 % beteiligt und der B ist an der B-GmbH zu 100 % beteiligt. Beide Gesellschaften haben den gleichen Unternehmenswert. Die A-GmbH wird auf die B-GmbH verschmolzen. Der A erhält dafür 60 % der Anteile an der B-GmbH, so dass der B noch zu 40 % an der B-GmbH beteiligt ist.

Lösung

Da die Gesellschaften gleich viel wert sind, hätte nach der Verschmelzung das Beteiligungsverhältnis 50 : 50 bei der B-GmbH betragen müssen. Da A nun aber 60 % der Anteile besitzt, ist er durch die Umwandlung in Höhe von 10 % begünstigt worden. Es stellt sich die Frage, ob es hierfür wirtschaftliche Gründe gibt oder ob B tatsächlich 10 % der Anteile an der B-GmbH dem A unentgeltlich überlassen hat. Dieser Sachverhalt wäre unter schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilen.

Es ist somit ratsam, vor einer Umwandlung zu prüfen, ob die an der Umwandlung beteiligten Personen oder Rechtsträger durch die Umwandlung begünstigt werden. Da bei Rechtsgeschäften zwischen fremden Dritten normalerweise Fremdüblichkeit herrscht, sollte dies vor allem innerhalb von Familienunternehmen zwischen nahen Angehörigen oder in Konzernstrukturen vorkommen können.

MERKE

Gerade bei größeren und komplexeren Umstrukturierungen empfiehlt es sich, den Sachverhalt mit Kollegen zu diskutieren. Wenn man zu fixiert ist auf das umwandlungssteuerliche Problem, übersieht man leicht andere Steuern, die evtl. ausgelöst werden. Insbesondere Anmeldesteuern gilt es im Auge zu behalten, da die Finanzbehörden hier schnell ein Bußgeld- oder Strafverfahren einleiten. Am besten man schreibt sich die verschiedenen Steuern auf (Checklisten) und hakt am Ende der steuerlichen Beurteilung die Punkte ab.

DEUBNER MEDIEN
Vogelsanger Str. 187
50825 Köln

Ihre Bestellmöglichkeiten

Internet: shop.deubner.de

E-Mail: **bestellungen@deubner.de**
Der einfachste und schnellste Weg!

Post: Im Fensterkuvert an nebenstehende Adresse

Telefon: 0800 . 33 82 637 (kostenlos)
Fax: 0800 . 11 19 934 (kostenlos)

Hiermit bestelle ich zur sofortigen Lieferung bzw. nach Erscheinen folgende Werke:

Anz.	Titel	Preis in €
	Florian Anderlik, #steuernkompakt Umwandlungssteuerrecht 9783791048444	29,95

Darauf können Sie vertrauen. Garantiert!

Bei DEUBNER MEDIEN bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Widerrufsrecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen nach ausgiebiger Prüfung auch wirklich zu sagt. Sollte das Produkt innerhalb der Testphase Ihre Erwartungen nicht erfüllen, senden Sie uns eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail. Bei Online-Produkten und DVD-Fachdatenbanken müssen Sie uns nichts zurück senden. Das spart Zeit, Geld und schont die Umwelt. Änderungen und Irrtümer vorbehalten. Preis- und Seitenangaben bei noch nicht erschienenen Werken können sich bis zum Erscheinungstermin noch ändern. Stand 01.02.2023.

Aktualisierungs-Service

Die regelmäßigen Updates gewährleisten, dass Ihre Produkte gesetzlich, inhaltlich und technisch immer auf dem neuesten Stand bleiben. Dafür sorgen ausgewiesene Experten der jeweiligen Fachgebiete. Diesen Aktualisierungs-Service können Sie jederzeit beenden - bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Der Zugang zur Online - Version und allen Inklusiv-Leistungen ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum

Unterschrift

Anschrift

Bitte in Blockschrift ausfüllen

Bitte ergänzen Sie:

☐ Herr ☐ Frau

Firma

Vorname

Straße/Postfach

Name

PLZ

Ort

Telefon

Hinweis zum Datenschutz:

Wir informieren Kunden und Interessenten gezielt über wichtige Ereignisse und Neuigkeiten bei DEUBNER MEDIEN. Die Speicherung / Verwendung Ihrer Adressdaten erfolgt unter strikter Beachtung der Datenschutzbestimmungen durch DEUBNER MEDIEN und verbundene Unternehmen ausschließlich zu diesem Zweck. Falls Sie diesen Service nicht mehr nutzen wollen, genügt eine kurze schriftliche Nachricht mit Ihrer Anschrift an DEUBNER MEDIEN, Vogelsanger Str. 187, 5082 Köln, Fax 0800 . 11 19 934, info@deubner.de.

Branche

Position im Unternehmen

E-Mail

Vielen Dank für Ihre Bestellung!