



TAXACADEMY



Rechtsstand 2022

# Umwandlungssteuerrecht

**Umwandlungsrecht nach HGB**

Skript zum Online-Training

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Überblick .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Verschmelzung .....</b>	<b>3</b>
2.1	Verschmelzungsfähige Rechtsträger.....	5
2.2	Verschmelzungsvertrag und Verschmelzungsbericht .....	5
2.3	Wirksamkeit der Verschmelzung.....	6
2.4	Umtauschverhältnis .....	6
2.5	Umwandlungsstichtag .....	7
2.6	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften in der Handelsbilanz.....	7
2.6.1	Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger .....	7
2.6.2	Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger (Personengesellschaft) .....	7
2.6.2.1	Buchwertfortführung .....	7
2.6.2.2	Anschaffungskostenansatz .....	10
2.7	Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften in der Handelsbilanz.....	11
2.7.1	Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger .....	12
2.7.2	Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger (Kapitalgesellschaft) .....	12
2.7.2.1	Buchwertfortführung .....	12
2.7.2.2	Anschaffungskostenansatz .....	14
2.8	Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ein Einzelunternehmen .....	15
2.9	Verschmelzungen über die Grenze.....	15
<b>3</b>	<b>Spaltung .....</b>	<b>16</b>
3.1	Spaltungsfähige Rechtsträger .....	18
3.2	Spaltungsvertrag und Spaltungsbericht .....	19
3.3	Wirksamkeit der Spaltung .....	19
3.4	Spaltungen in der Handelsbilanz.....	20
3.4.1	Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger .....	20
3.4.2	Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger.....	20
3.5	Spaltungen über die Grenze.....	24
<b>4</b>	<b>Formwechsel .....</b>	<b>25</b>
4.1	Formwechselfähige Rechtsträger .....	25
4.2	Wirksamkeit des Formwechsels .....	26
4.3	Formwechsel in der Handelsbilanz .....	26

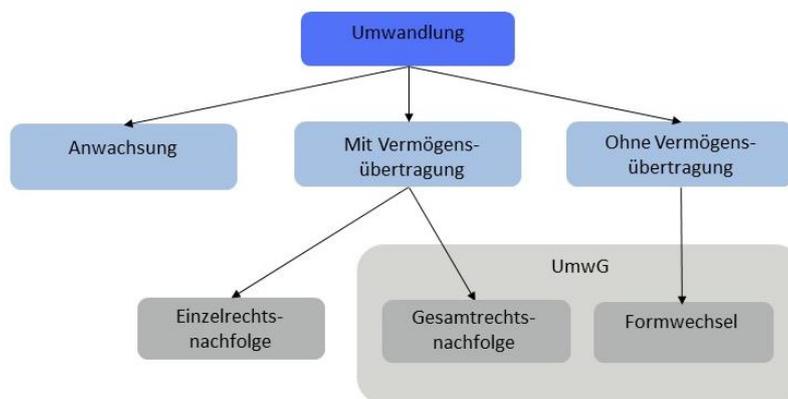
**5 Vermögensübertragung ..... 27**

# 1 Überblick

- 1 Ein Unternehmen ist sich ständig wechselnden wirtschaftlichen und (steuer-)rechtlichen Rahmenbedingungen ausgesetzt. Daher ist es oftmals von großer Bedeutung, eine Änderung der Rechtsform oder sogar der gesamten Unternehmensstruktur in Erwägung zu ziehen oder auch umzusetzen. Zwecks Erleichterung einer solchen Reorganisation hat der Gesetzgeber aus zivilrechtlicher Sicht das Umwandlungsgesetz (UmwG)<sup>1</sup> und aus steuerrechtlicher Sicht das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)<sup>2</sup> erlassen. Damit sollen sowohl die zivilrechtliche Umsetzung der Umstrukturierung als auch eine gleichsam steuerneutrale Umwandlung vereinfacht und ermöglicht werden.
- 2 Zur Anwendung des UmwStG sind allerdings fundierte Kenntnisse des UmwG notwendig, da dieses die Grundlage für das Umwandlungssteuerrecht bildet. Daher werden im Nachfolgenden die wesentlichen Rechtsgrundlagen sowie mögliche Umwandlungsarten des Umwandlungsgesetzes dargestellt.
- 3 Folgender Überblick zeigt die verschiedenen Umwandlungsmöglichkeiten:

**Aktualität des UmwG  
als Basis für UmwStG**

**Umwandlungsmöglichkeiten**



- 4 Die Unterscheidung zwischen Umwandlungen mit und ohne Vermögensübertragung ist grundlegend zum Verständnis. Eine besondere Ausprägung der Umwandlung ist demnach der Formwechsel, weil dieser die einzige Ausnahme der Umwandlungsvorgänge ohne Vermögensübertragung verkörpert.
- 5 Die **Anwachsung** ist eine eigene Form. Diese kommt beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft zum Tragen, § 738 BGB.<sup>3</sup> In solchen Fällen wächst der Anteil am Gesellschaftsvermögen des ausscheidenden Gesellschafters den verbleibenden Gesellschaftern unter Fortführung der Gesellschaft an. Folglich ändert sich nur der jeweilige Beteiligungswert der verbleibenden Gesellschafter. Insbesondere in grenzübergreifenden Sachverhalten kann die Anwachsung eine elegante Lösung für Umstrukturierungen sein. Die Anwachsung wird im Folgenden nicht weiter thematisiert, allerdings wird auf das WBT Personengesellschaften hingewiesen.

**Formwechsel**

**Anwachsung**

<sup>1</sup> Umwandlungsgesetz v. 28.10.1994, i. d. F. v. 22. 12. 2011, BGBl. I 2011, 3044.

<sup>2</sup> Umwandlungssteuergesetz v. 7.12.2006, i. d. F. v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266.

<sup>3</sup> Abweichende vertragliche Regelungen im Gesellschaftsvertrag sind möglich.

- |   |   |   |
|---|---|---|
| 6 | Bei der Übertragung des gesamten Vermögens sind dabei grundlegend die Formvorschriften des BGB zu beachten, wodurch jeder Vermögensteil einzeln nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu übertragen ist, sog. <b>Einzelrechtsnachfolge</b> . Dies erfordert z. B. bei der Übertragung von Grundstücken auch die Auflassung und Eintragung nach § 873, § 925 BGB sowie bei Forderungen die Abtretung, §§ 398 bis 413 BGB. Die Einzelrechtsnachfolge ist damit eine umständliche Möglichkeit der Umwandlung. Neben der Notwendigkeit der Zustimmung der Gläubiger bei allen Übertragungen besteht auch die Gefahr, einzelne Vermögensgegenstände zu übersehen, wodurch die neutrale Umwandlung gefährdet ist. | <b>Einzelrechtsnachfolge<br/>i.R.d. Vermögensübertragung</b>        |
| 7 | Das Umwandlungsgesetz ermöglicht nun abweichend von der Einzelrechtsnachfolge in bestimmten Übertragungskonstellationen eine einfachere Übertragung des gesamten Vermögens inklusive Verbindlichkeiten in einem Vorgang auf den Rechtsnachfolger, sog. Gesamtrechtsnachfolge ( <b>Universalsukzession</b> ), sodass der Rechtsnachfolger alle Rechte und Pflichten des Überträgers übernimmt. Die Gesamtrechtsnachfolge bildet insoweit eine Ausnahme und ist nur in den im UmwG aufgezählten Fällen möglich.   | <b>Gesamtrechtsnachfolge</b>  |
| 8 | Rechtsträger mit Sitz im Inland <sup>4</sup> können gem. § 1 Abs. 1, 2 UmwG <u>ausschließlich</u> durch folgende Umwandlungsarten umgewandelt werden: <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Verschmelzung;</li> <li>▶ Spaltung;</li> <li>▶ Vermögensübertragung;</li> <li>▶ Formwechsel.</li> </ul>  | <b>Umwandlungsarten<br/>für Rechtsträger mit<br/>Sitz im Inland</b> |
| 9 | Wer als Rechtsträger zur jeweiligen Umwandlung in Frage kommt, ist im entsprechenden Abschnitt zur Umwandlungsart geregelt.   |   |

---

<sup>4</sup> Zu den Besonderheiten der umwandlungsfähigen Rechtsträger sowie deren Ansässigkeit siehe im jeweiligen Kapitel.

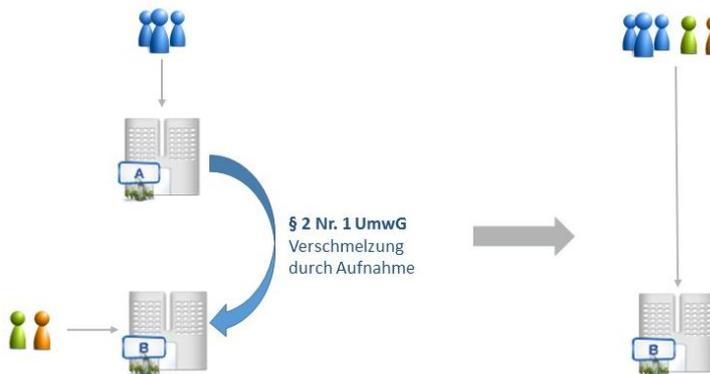
## 2 Verschmelzung

10

Die Verschmelzung ist eine Vereinigung der Vermögen mehrerer Rechtsträger durch Gesamtrechtsnachfolge. Gem. § 2 UmwG können Rechtsträger unter Auflösung entweder im Wege der

**Verschmelzung durch Aufnahme/Neugründung**

- ▶ Aufnahme durch Übertragung des Vermögens eines Rechtsträgers oder mehrerer Rechtsträger (übertragende Rechtsträger) als Ganzes auf einen anderen bestehenden Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger), sog. **Verschmelzung durch Aufnahme**, § 2 Nr. 1 UmwG



- ▶ oder Neugründung durch Übertragung der Vermögen zweier oder mehrerer Rechtsträger (übertragende Rechtsträger) jeweils als Ganzes auf einen neuen, von ihnen dafür gegründeten Rechtsträger, sog. **Verschmelzung durch Neugründung**, § 2 Nr. 2 UmwG verschmolzen werden.



11

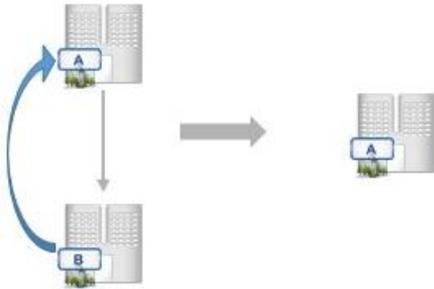
Dabei sind jeweils Anteile/Mitgliedschaften des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers den Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers zu gewähren (**Anteilstausch**). Der übertragende Rechtsträger geht dabei vollständig unter, und die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers erhalten im Gegenzug Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Liegt eine Verschmelzung durch Aufnahme vor, ist grundsätzlich eine entsprechende Kapitalerhöhung beim übernehmenden Rechtsträger zu beachten.

**Anteilstausch**

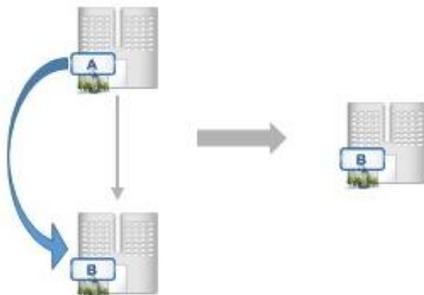
12 Verbundene Unternehmen können ebenfalls verschmolzen werden:

**Verschmelzung verbundener Unternehmen**

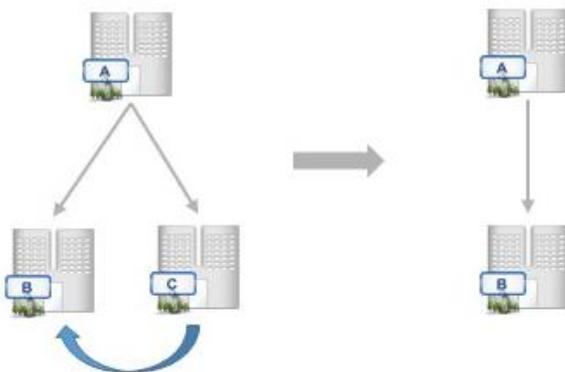
- ▶ **upstream merger (die Ebene der Anteilseigner der Obergesellschaft bleibt unverändert)**



- ▶ **downstream merger**



- ▶ **sidestep merger**



13 Im Rahmen der Verschmelzung sind folgende Merkmale wesentlich:

**Essenzielle Merkmale**

- ▶ vollständige Vermögensübertragung,
- ▶ auf einen bestehenden Rechtsträger (durch Aufnahme) oder auf einen für diesen Zweck neu gegründeten Rechtsträger (durch Neugründung),
- ▶ durch Gesamtrechtsnachfolge,
- ▶ mit Anteilstausch für die Anteilseigner,

- ▶ Untergang des übertragenden Rechtsträgers ohne Abwicklung.

## 2.1 Verschmelzungsfähige Rechtsträger

14 Als verschmelzungsfähige Rechtsträger kommen nach § 3 Abs. 1 UmwG insbesondere Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften sowie die SE<sup>5</sup> als übertragende, übernehmende oder als neue Rechtsträger in Betracht.<sup>6</sup> Darüber hinaus können u. a. eingetragene Genossenschaften und Vereine ebenfalls beteiligt sein. Natürliche Personen, die als Alleingesellschafter das Vermögen einer Kapitalgesellschaft übernehmen, können auch beteiligt, aber nicht der übertragende Rechtsträger sein, § 3 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 UmwG.<sup>7</sup>

**Verschmelzungsfähige  
Rechtsträger**

	auf	PershG/ PartG	GmbH	AG	nat. Person
<b>von</b>					
<b>PershG/ PartG</b>		§§ 2–38 UmwG §§ 39–45 UmwG	§§ 2–38 UmwG §§ 39–45 UmwG §§ 46–59 UmwG	§§ 2–38 UmwG §§ 39–45 UmwG §§ 60–77 UmwG	– (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 UmwG)
<b>GmbH inkl. UG</b>		§§ 2–38 UmwG §§ 39–45 UmwG §§ 46–59 UmwG	§§ 2–38 UmwG §§ 46–59 UmwG	§§ 2–38 UmwG §§ 46–59 UmwG §§ 60–77 UmwG	§§ 2–38 UmwG §§ 46–59 UmwG §§ 120–122 UmwG
<b>AG</b>		§§ 2–38 UmwG §§ 39–45 UmwG §§ 60–77 UmwG	§§ 2–38 UmwG §§ 46–59 UmwG §§ 60–77 UmwG	§§ 2–38 UmwG §§ 60–77 UmwG	§§ 2–38 UmwG §§ 60–77 UmwG §§ 120–122 UmwG
<b>nat. Person</b>		–	–	–	–

15 Ferner ist für die Verschmelzungsfähigkeit der (statuarische) Sitz des Rechtsträgers im Inland notwendig, § 1 Abs. 1 UmwG.<sup>8</sup> Eine gesetzliche Ausnahme bilden lediglich Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, die in der EU oder dem EWR ansässig sind, § 122a ff UmwG.

**Inlandssitz**

## 2.2 Verschmelzungsvertrag und Verschmelzungsbericht

16 Für eine wirksame Verschmelzung nach UmwG ist ein Verschmelzungsvertrag notwendig, der die Pflichtangaben nach § 5 UmwG enthalten muss. Dazu zählen:

**Pflichtangaben des  
Verschmelzungsvertrags**

- ▶ Name/Firma und Sitz der an der Verschmelzung beteiligten Rechtsträger, § 5 Abs. 1 Nr. 1 UmwG,
- ▶ Vereinbarung zur vollständigen Vermögensübertragung im Ganzen auf den übernehmenden Rechtsträger unter Gewährung von Anteilen/Mitgliedschaftsrechten am übernehmenden Rechtsträger, § 5 Abs. 1 Nr. 2 UmwG,
- ▶ Angaben zum Umtauschverhältnis sowie der Höhe von baren Zuzahlungen, § 5 Abs. 1 Nr. 3 UmwG,
- ▶ Einzelheiten zur Übertragung der Anteile/des Erwerbs der Mitgliedschaft am übernehmenden Rechtsträger, § 5 Abs. 1 Nr. 4 UmwG,
- ▶ Zeitpunkt des Anspruchs auf Gewinnbeteiligung, § 5 Abs. 1 Nr. 5 UmwG,

<sup>5</sup> Vgl. Art 2 Abs. 1 i. V. m. Art 3 Abs 1 SE-VO.

<sup>6</sup> Eine Tabelle zur Verschmelzung mit allen Verschmelzungsmöglichkeiten ist im Umwandlungssteuererlass v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I, 2011, 1314, Rz. 01.10 enthalten.

<sup>7</sup> Die Verschmelzung verlangt den vollständigen Untergang des Überträgers, dies ist bei natürlichen Personen in diesem Sinne nicht möglich.

<sup>8</sup> Die Notwendigkeit eines inländischen Sitzes ist hinsichtlich der EU-rechtlichen Niederlassungsfreiheit bedenklich.

- ▶ Verschmelzungstichtag, § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG,
- ▶ Die Rechte der Anteilshaber des übernehmenden Rechtsträgers, § 5 Abs. 1 Nr. 7 UmwG,
- ▶ Vorteile für Mitglieder der Vertretungsorgane des Aufsichtsrats, geschäftsführende Gesellschafter, Partner und (Verschmelzungs-)Prüfer, § 5 Abs. 1 Nr. 8 UmwG,
- ▶ Verschmelzungsfolgen für Arbeitnehmer und deren Vertretung, § 5 Abs. 1 Nr. 9 UmwG,
- ▶ Barabfindungsangebot, § 29 UmwG,
- ▶ Gesellschafterstellung bei der Verschmelzung mit Personengesellschaften, § 40 UmwG.

- 17 Zum Schutz der Anteilseigner ist ferner ein Verschmelzungsbericht zu erstellen, § 8 Abs. 1 UmwG, worin das Umtauschverhältnis, Angaben über die Mitgliedschaft und an ausscheidende Gesellschafter zu leistende Barabfindungen ersichtlich sind. Damit wird dem Anteilseigner eine Informationsquelle geschaffen, wonach er sein Abstimmverhalten zur Verschmelzung richten kann. **Verschmelzungsbericht**
- 18 Der Verschmelzung müssen schlussendlich die Anteilshaber der beteiligten Gesellschaften zustimmen, § 13 Abs. 1 UmwG, damit der Verschmelzungsvertrag wirksam wird. Bei Kapitalgesellschaften ist eine Mehrheit von  $\geq 75\%$  der abgegebenen Stimmen ausreichend.<sup>9</sup> Bei Personengesellschaften ist die Zustimmung aller Gesellschafter notwendig, sofern keine Mehrheitsentscheidung im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist. Dann sind ebenfalls  $\geq 75\%$  ausreichend, § 43 Abs. 2 S. 2 UmwG. **Zustimmung für die Verschmelzung**

## 2.3 Wirksamkeit der Verschmelzung

- 19 Die Verschmelzung wird nach Beschlussfassung mittels eines wirksamen Verschmelzungsvertrags erst mit Eintrag in das Handelsregister aller beteiligten Rechtsträger wirksam. Eine entsprechende Schlussbilanz aller beteiligten Rechtsträger ist auf den benannten Verschmelzungstichtag der Anmeldung beizufügen, wobei der Stichtag höchstens acht Monate (2020/21 zwölf Monate)<sup>10</sup> zurückliegen darf, § 17 Abs. 2 S. 4 UmwG. **Verschmelzungswirksamkeit**

## 2.4 Umtauschverhältnis

- 20 Als Umtauschverhältnis wird das Verhältnis bezeichnet, in dem die Anteilseigner des Übertragers nach der Umwandlung am übernehmenden Rechtsträger beteiligt sind. Eine Rechtsgrundlage zur Ermittlung des Verhältnisses findet sich nicht im UmwG. Allerdings wird bei der Berechnung von dem **Verhältnis der Verkehrswerte** der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften ausgegangen. Ist die Übernehmerin eine Personengesellschaft, ist das Umtauschverhältnis anhand der Gesellschafterkonten zu ermitteln. **Umtauschverhältnis**

<sup>9</sup> § 50 UmwG für GmbHs, § 65 UmwG für AGs.

<sup>10</sup> Das Bundesfinanzministerium („Verordnung zu § 27 Absatz 15 Umwandlungssteuergesetz“ vom 18. Dezember 2020) und das Bundesjustizministerium („Verordnung zur Verlängerung von Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (GesRGenRCOVMMV)“ vom 20. Oktober 2020) haben verfügt, dass die Verlängerung der steuerlichen Rückwirkungsfristen auch für Umwandlungsvorgänge im Jahr 2021 gilt. Umwandlungsvorgänge können somit noch bis Ende des Jahres 2021 mit steuerlicher Rückwirkung zu Beginn des Jahres 2021 durchgeführt werden. Dies gilt insbesondere auch für die Umwandlung eines Einzelunternehmens (e.K.) in eine GmbH im Wege des Ausgliederung.

**Beispiel:** Die A-GmbH wird auf die B-GmbH verschmolzen. Dabei haben die A-GmbH einen Verkehrswert von 500' und die B-GmbH von 300' vor der Verschmelzung. Die Anteilseigner der A-GmbH halten nach der Umwandlung dann  $(500/(300+500))= 62,5 \%$  an der Übernehmerin B-GmbH. Die Anteilseigner der B-GmbH halten nach der Verschmelzung an der Übernehmerin lediglich noch  $(300/(300+500))= 37,5 \%$ .



## 2.5 Umwandlungsstichtag

- 21 Der Umwandlungsstichtag ist dabei der Zeitpunkt, von dem an die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten.<sup>11</sup> Der Umwandlungsstichtag darf bei Eintragung in das Handelsregister höchstens acht bzw. zwölf (2020/21) Monate zurückliegen, § 17 Abs. 2 S. 4 UmwG. Der übertragende Rechtsträger muss dabei auf den Tag, der dem Umwandlungsstichtag vorangeht, eine handelsrechtliche Schlussbilanz aufstellen.

**Umwandlungsstichtag**

## 2.6 Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften in der Handelsbilanz

### 2.6.1 Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger

- 22 Die Schlussbilanz des Überträgers ist auf einen Tag vor dem Umwandlungsstichtag aufzustellen. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und des Jahresabschlusses sind zu beachten, § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG, §§ 238, 316 ff HGB. Folglich sind die Buchwerte bis zum Stichtag fortzuführen und in der Schlussbilanz darzustellen. Ein umwandlungsbedingter Gewinn kann damit nicht entstehen. Anfallende Umwandlungskosten, die die Überträgerin übernimmt, stellen laufenden Aufwand dar, bzw. sind als Rückstellung oder Verbindlichkeit zu passivieren.

**Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers**

### 2.6.2 Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger (Personengesellschaft)

- 23 Nur in Fällen der Umwandlung zur Neugründung ist eine gesonderte Eröffnungsbilanz aufzustellen, sonst ist eine Übernahmebilanz entbehrlich.
- 24 Bezüglich des Wertansatzes obliegt dem übernehmenden Rechtsträger ein Wahlrecht nach § 24 UmwG zur Buchwertfortführung oder zur Bilanzierung mit den Anschaffungskosten nach § 253 HGB. Ein solches Wahlrecht besteht, weil die Verschmelzung aus Sicht der Personengesellschaft einen Anschaffungsvorgang darstellt. Das Wahlrecht ist dabei nur einheitlich für das gesamte übernommene Vermögen auszuüben.

**Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger**

#### 2.6.2.1 Buchwertfortführung

- 25 Wird bei der Verschmelzung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft die Buchwertfortführung gewählt, sind die Wertansätze der Kapitalgesellschaft laut Schlussbilanz fortzuführen. Von der Kapitalgesellschaft ausgeübte Wahlrechte sind ebenso bindend, wie für die Kapitalgesellschaft geltende Ansatzverbote, z. B. für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände.

**Buchwertfortführung**

---

<sup>11</sup> Siehe auch BMF-Schreiben, UmwSt-Erlass v. 11.11.2011, IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl I, 2011, 1314, Rz. 02.02.

26 Soweit die von der Personengesellschaft geleistete Barzahlung zzgl. des Werts der gewährten/untergegangenen Anteile über dem Buchwert des übernommenen Vermögens liegt, ist ein Verschmelzungsverlust gegeben, weil die im übernommenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven bereits abgegolten sind und mehr gezahlt wird. Dieser Verlust ist als Aufwand zu verbuchen.

**Verschmelzungs-  
gewinn/-verlust**

27 Soweit die von der Personengesellschaft geleistete Barzahlung zzgl. des Werts der gewährten/untergegangenen Anteile unter dem Buchwert des übernommenen Vermögens liegt, ist analog ein Verschmelzungsgewinn gegeben. Dieser Verschmelzungsgewinn ist den Kapitalkonten der Gesellschafter entsprechend der Beteiligungsverhältnisse gutzuschreiben bzw. alternativ in die gesamthänderisch gebundene Rücklage zu buchen.

28 Der Verschmelzungsgewinn/-verlust ermittelt sich wie folgt:

**Ermittlung des Ver-  
schmelzungs-  
gewinns/-verlusts**

	Buchwert übernommene Vermögensgegenstände
./.	Buchwert übernommene Schulden
=	Buchwert übernommenes Vermögen
./.	Buchwert Beteiligung
=	Verschmelzungsgewinn/-verlust

29 **Beispiel (Erwerbsfall):** Die bestehende AB-GmbH wird auf die Alleingesellschafterin AB-OHG verschmolzen. Die Gesellschafter der AB-OHG sind A und B zu je 50 %. Die AB-OHG hat die Beteiligung an der AB-GmbH mit den Anschaffungskosten, 100 T€, aktiviert. Das Stammkapital der AB-GmbH beträgt lediglich 50 T€. Daraus ist ersichtlich, dass die AB-OHG die Anteile an der AB-GmbH unter Aufdeckung stiller Reserven für 100 T€ erworben hat (Erwerbsfall).



Die Schlussbilanz der AB-GmbH und die Bilanz der AB-OHG sehen vor der Verschmelzung wie folgt (vereinfacht) aus:

AB-GmbH				AB-OHG			
Aktiva	Buchwert	Stille Reserven	Passiva	Aktiva	AB-OHG	Passiva	
	100 T€	400 T€	Eigenkapital	Beteiligung	100 T€	Kapital A	50 T€
			Fremdkapital	Sonstige Aktiva	100 T€	Kapital B	50 T€
	100 T€					Fremdkapital	100 T€
					200 T€		200 T€

Der Buchwert des von der AB-GmbH übernommenen Vermögens berechnet sich wie folgt:

	Buchwert übernommene Vermögensgegenstände	100 T€
./.	Buchwert übernommene Schulden	50 T€
=	Buchwert übernommenes Vermögen	50 T€

Weil der Buchwert der Beteiligung größer ist als der Buchwert des übernommenen Vermögens, ist bei der AB-OHG ein Verschmelzungsverlust direkt als Aufwand zu buchen.

	Buchwert übernommenes Vermögen	50 T€
./.	Buchwert Beteiligung	100 T€
=	Verschmelzungsverlust	./. 50 T€

Um einen solchen Verschmelzungsverlust zu vermeiden, ist es ratsam anstelle des Buchwertansatz gegebenenfalls den Anschaffungskostenansatz bei der OHG nach Verschmelzung zu wählen, sodass der Verlust genutzt werden kann.

Die Bilanz der AB-OHG sieht nach der Verschmelzung daher wie folgt aus:

Aktiva		AB-OHG		Passiva	
Beteiligung	100 T€		Kapital A	50 T€	
./. Beteiligung	./. 100 T€	0 T€	Kapital B	50 T€	
			./. Verschmelzungsverlust	./. 50 T€	50 T€
Sonstige Aktiva	100 T€		Fremdkapital	100 T€	
+ sonstige Aktiva AB-GmbH	+ 100 T€	200 T€	+ Fremdkapital AB-GmbH	+ 50 T€	150 T€
		200 T€			200 T€

**Abwandlung Beispiel (Gründungsfall):** Die bestehende AB-GmbH wird auf die Alleingesellschafterin AB-OHG verschmolzen. Die Gesellschafter der AB-OHG sind A und B zu je 50 %. Die AB-OHG hat die Beteiligung an der AB-GmbH mit den Anschaffungskosten bei Gründung der AB-GmbH, 50 T€, aktiviert.



Aktiva		AB-GmbH		Passiva	Aktiva		AB-OHG		Passiva
	Buchwert	Stille Reserven			Beteiligung				
Aktiva	100 T€	400 T€	Eigenkapital	50 T€	Sonstige Aktiva	100 T€	Kapital A	25 T€	
			Fremdkapital	50 T€			Kapital B	25 T€	
	100 T€			100 T€			Fremdkapital	100 T€	
								150 T€	150 T€

Der Buchwert des von der AB-GmbH übernommenen Vermögens beträgt weiterhin 50 T€. Es entsteht jedoch kein Verschmelzungsgewinn/-verlust.

Aktiva		AB-OHG		Passiva	
Beteiligung	50 T€		Kapital A	25 T€	
./. Beteiligung	./. 50 T€	0 T€	Kapital B	25 T€	50 T €
sonstige Aktiva	100 T€		Fremdkapital	100 T€	
*sonstige Aktiva AB-GmbH	+100 T€	200 T €	+Fremdkapital AB-GmbH	+ 50 T€	150 T €
		200 T €			200 T €

30

**Abwandlung Beispiel:** Die AB-OHG hat die GmbH-Beteiligung mit den Anschaffungskosten von 25 T€ aktiviert und keine weitere Zahlung i. R. d. Verschmelzung geleistet.



Der Verschmelzungsgewinn berechnet sich wie folgt:

Buchwert übernommenes Vermögen	50 T€
./. Buchwert Beteiligung	./. 25 T€
= Verschmelzungsgewinn	25 T€

Da die OHG die Beteiligung an der AB-GmbH mit 25 T€ bilanziert hat, obwohl das Stammkapital 50 T€ beträgt, handelt es sich um einen Erwerbsfall, bei dem die OHG die Beteiligung unter Buchwert (50 T€) erworben hat. Dieser für die OHG günstige Erwerb ist entweder durch stille Lasten der GmbH begründet, oder es handelt sich um einen sog. „lucky buy“, wodurch die Anteilserwerberin OHG marktgünstig die GmbH-Anteile erwerben konnte, obwohl der Buchwert des Vermögens höher ist.

Aktiva	AB-GmbH		Passiva
	Buchwert	Stille Reserven	
Aktiva	100 T€	400 T€	Eigenkapital 50 T€
			Fremdkapital 50 T€
	100 T€		100 T€

Die Bilanz der AB-OHG sieht nach der Verschmelzung wie folgt aus:

Aktiva	AB-OHG		Passiva
Beteiligung	25 T€		Kapital A 12,5 T€
./ . Beteiligung	./ . 25 T€	0 T€	Kapital B 12,5 T€
			+ Verschmelzungsgewinn + 25 T€ 50 T€
Sonstige Aktiva	100 T€		Fremdkapital 100 T€
+ sonstige Aktiva AB-GmbH	+ 100 T€	200 T€	+ Fremdkapital AB-GmbH + 50 T€ 150 T€
		200 T€	200 T€

### 2.6.2.2 Anschaffungskostenansatz

- 31 Die Anschaffungskosten der Personengesellschaft für das übernommene Vermögen i. R. d. Verschmelzung umfassen geleistete Barzahlungen zzgl. gewährter/untergehender Anteile. Der Vorteil des Anschaffungskostenansatzes ist, dass ein etwaiger Verschmelzungsverlust genutzt und der Firmen-/Geschäftswert der untergehenden Gesellschaft nunmehr als derivativer Firmen-/Geschäftswert bilanziert ist, wodurch zusätzliches neues AfA-Potential geschaffen wird.
- 32 Da es sich aus Sicht der Personengesellschaft um einen Anschaffungsvorgang handelt, sind die im übernommenen Vermögen enthaltenen, aber nicht entgeltlich erworbenen (und dadurch bisher nicht bilanzierten) immateriellen Wirtschaftsgüter nunmehr zu bilanzieren, weil auf Seiten der Übernehmerin ein entgeltlicher Erwerb vorliegt, § 248 Abs. 2 HGB.
- 33 Grundsätzlich entspricht die Gegenleistung der Personengesellschaft dem Zeitwert des übernommenen Vermögens, wodurch weder ein Verschmelzungsgewinn noch –Verlust entsteht. Die in dem übernommenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven sind somit aufzudecken und gleichmäßig für alle Vermögensgegenstände aufzustocken. Soweit die Leistung der Personengesellschaft jedoch über dem Zeitwert des übernommenen Vermögens liegt, kann entweder ein entgeltlich erworbener Firmen-/Geschäftswert bilanziert oder der Mehrbetrag direkt als Aufwand erfasst werden.

**Ansatz zu  
Anschaffungskosten**

**Abwandlung Beispiel (Erwerbsfall):** Die AB-OHG hat die Beteiligung an der AB-GmbH mit den Anschaffungskosten i. H. v. 100 T€ aktiviert. Die OHG wählt nunmehr den Wertansatz mit den Anschaffungskosten. Dadurch wird der entstandene Verschmelzungsverlust von 50 T€ (s. o.) aufgezehrt. Der Anschaffungskostenansatz wird dabei auf die anteilige Aufdeckung der stillen Reserven (auf 50 T€) begrenzt. Dass in der AB-GmbH höhere stille Reserven enthalten sind (400 T€), ist hier unbeachtlich, weil nur der Verschmelzungsverlust aufgebraucht werden soll.



Aktiva	AB-GmbH		Passiva
	Buchwert	Stille Reserven	
Aktiva	100 T€	400 T€	Eigenkapital
			Fremdkapital
	100 T€		100 T€

Die Bilanz der AB-OHG sieht nach der Verschmelzung mit dem Ansatz der Anschaffungskosten wie folgt aus:

Aktiva	AB-OHG		Passiva
Beteiligung	100 T€		Kapital A
./. Beteiligung	./. 100 T€	0 T€	Kapital B
Sonstige Aktiva	100 T€		Fremdkapital
+ sonstige Aktiva AB-GmbH	+ 100 T€		+ Fremdkapital AB-GmbH
+ anteilige stille Reserven*	+ 50 T€	250 T€	
* Aufstockung zur Abdeckung des Verschmelzungsverlusts		250 T€	250 T€

## 2.7 Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften in der Handelsbilanz

- 34 Bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften ist zunächst zu beachten, dass mit der Verschmelzung regelmäßig eine Kapitalerhöhung verbunden ist, weil die Anteilseigner der Überträgerin zum Ausgleich Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhalten.<sup>12</sup> Diese Anteile stehen vor der Verschmelzung regelmäßig noch nicht zur Verfügung und werden über eine Kapitalerhöhung generiert. Das Ziel einer solchen Kapitalerhöhung ist, wertmäßig Anteile entsprechend den Anteilen der übertragenden Kapitalgesellschaft zu schaffen. Maßstab ist daher das Umtauschverhältnis.
- 35 Als vereinfachte Berechnungsformel für die Kapitalerhöhung kann folgende Formel genannt werden:

**Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften**

**Berechnungsformel für Kapitalerhöhung**

$$\text{Kapitalerhöhung} = \text{Nennkapital Übernehmerin} * \frac{\text{Unternehmenswert Überträgerin}}{\text{Unternehmenswert Übernehmerin}}$$

- 36 Eine Kapitalerhöhung scheidet hingegen gem. § 54 Abs. 1 S. 1 UmwG<sup>13</sup> dann aus, wenn
- ▶ die Übernehmerin an der Überträgerin beteiligt ist,
  - ▶ die Überträgerin eigene Anteile hält,

**Ausscheiden der Kapitalerhöhung**

<sup>12</sup> Siehe auch §§ 53-55 UmwG für GmbHs, §§ 66-69 UmwG für AGs.

<sup>13</sup> Für AGs § 68 Abs. 1 S. 1 UmwG.

- ▶ die Überträgerin an der Übernehmerin beteiligt ist und die Einlage<sup>14</sup> noch nicht vollständig erbracht wurde.

Soweit die Übernehmerin eigene Anteile hält oder die Überträgerin an der Übernehmerin beteiligt ist und die Einlage in voller Höhe geleistet hat, besteht für die Übernehmerin ein Wahlrecht zur Kapitalerhöhung, § 54 Abs. 1 S. 2 UmwG.

**Wahlrecht zur Kapitalerhöhung**

### 2.7.1 Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger

- 37 Bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften sind für den übertragenden Rechtsträger dieselben Rechtsfolgen wie unter Tz. 2.1 dargestellt zu beachten.

### 2.7.2 Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger (Kapitalgesellschaft)

- 38 Die Übernehmerin hat gem. § 24 UmwG ebenfalls ein Wahlrecht zum Buchwertansatz oder zum Wertansatz mit den Anschaffungskosten nach § 253 Abs. 1, § 255 Abs. 1 HGB.

#### 2.7.2.1 Buchwertfortführung

- 39 Ein etwaiger Verschmelzungsverlust bei der **Buchwertfortführung** ist als laufender Aufwand direkt auszuweisen.

**Buchwertfortführung**

**Beispiel:** Die C-GmbH wird auf die Alleingeschafterin D-GmbH verschmolzen (upstream merger). Die D-GmbH hat die Beteiligung mit den Anschaffungskosten, 100 T€, aktiviert. Die Bilanzen sehen vor der Verschmelzung wie folgt aus:



Aktiva	C-GmbH		Passiva
Aktiva	100 T€	Stammkapital	50 T€
		Fremdkapital	50 T€
	100 T€		100 T€

Aktiva	D-GmbH		Passiva
Beteiligung C-GmbH	100 T€	Stammkapital	100 T€
Aktiva	100 T€	Fremdkapital	100 T€
	200 T€		200 T€

Der Verschmelzungsverlust beträgt 50 T€, weil der Buchwert der Beteiligung (100 T€) größer als der Buchwert des Vermögens der C-GmbH (50 T€) ist.

Dieser Verschmelzungsverlust ist als laufender Aufwand zu buchen und mindert den Jahresüberschuss (aus Vereinfachungsgründen wird hier von einem Jahresüberschuss von 0,- € ausgegangen, abzgl. 50 T€ Verschmelzungsverlust).

<sup>14</sup> Bei AGs der Ausgabebetrag.

Die Bilanz der Übernehmerin D-GmbH sieht nach der Verschmelzung wie folgt aus:

Aktiva		D-GmbH		Passiva	
Beteiligung C-GmbH	100 T€		Stammkapital	100 T€	
./. Beteiligung	./. 100 T€	0 T€	./. Verschmelzungsverlust	./. 50 T€	50 T€
Sonstige Aktiva	100 T€		Fremdkapital	100 T€	
+ sonstige Aktiva C-GmbH	+ 100 T€	200 T€	+ Fremdkapital C-GmbH	+ 50 T€	150 T€
		200 T€			200 T€

- 40 Ein Verschmelzungsgewinn ist hingegen als Agio in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Soweit die Übernehmerin allerdings an der Überträgerin beteiligt war (z. B. beim up-stream merger), ist der Verschmelzungsgewinn erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

**Abwandlung Beispiel:** Angenommen, der von der D-GmbH aktivierte Buchwert der Beteiligung an der C-GmbH beträgt statt 100 T€ nur 25 T€, dann entsteht ein Verschmelzungsgewinn von 25 T€ (Buchwert übernommenes Vermögen 50 T€ ./. Buchwert Beteiligung 25 T€), der bei der D-GmbH nach der Verschmelzung erfolgswirksam im Jahresüberschuss zu erfassen ist, weil ein Beteiligungsverhältnis zur Überträgerin bestand.



Die Bilanz der D-GmbH sieht dann nach der Verschmelzung wie folgt aus:

Aktiva		D-GmbH		Passiva	
Beteiligung C-GmbH	25 T€		Stammkapital	25 T€	
./. Beteiligung	./. 25 T€	0 T€	+ Verschmelzungsgewinn	+ 25 T€	50 T€
Sonstige Aktiva	100 T€		Fremdkapital	100 T€	
+ sonstige Aktiva C-GmbH	+ 100 T€	200 T€	+ Fremdkapital C-GmbH	+ 50 T€	150 T€
		200 T€			200 T€

- 41 Soweit kein Beteiligungsverhältnis besteht, ist eine Kapitalerhöhung zu prüfen:

**Abwandlung Beispiel:** Die D-GmbH ist nicht an der C-GmbH beteiligt. Die D-GmbH hat daher eine Kapitalerhöhung vorzunehmen. Die Bilanz der C-GmbH soll unverändert bleiben (s. o.), die Ausgangsbilanz der D-GmbH gliedert sich wie folgt:

Aktiva		D-GmbH		Passiva	
Aktiva	200 T€		Stammkapital	150 T€	
			Fremdkapital	50 T€	
		200 T€			200 T€

Die Kapitalerhöhung ist bei der D-GmbH i. H. v.  $(150 \text{ T€} \times 50 \text{ T€} / 150 \text{ T€} =) 50 \text{ T€}$  vorzunehmen.

Prüfung der Kapitalerhöhung



Dadurch ergibt sich folgende Bilanz der D-GmbH nach der Verschmelzung:

Aktiva		D-GmbH		Passiva	
Aktiva	200 T€		Stammkapital	150 T€	
+ sonstige Aktiva C-GmbH	+ 100 T€	300 T€	+ Kapitalerhöhung	+ 50 T€	200 T€
			Fremdkapital	50 T€	
			+ Fremdkapital C-GmbH	+ 50 T€	100 T€
		300 T€			300 T€

- 42 In diesem Beispiel sind zufällig der Betrag der Kapitalerhöhung und der Buchwert des übernommenen Vermögens identisch. In der Regel wird sich allerdings eine positive Differenz ergeben, die dann in die Kapitalrücklage, § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB, einzustellen ist.

### 2.7.2.2 Anschaffungskostenansatz

- 43 Wählt die Übernehmerin den Ansatz zu **Anschaffungskosten**, sind die in den übernommenen Vermögensgegenständen enthaltenen stillen Reserven gleichmäßig auf die aufgewendeten Anschaffungskosten aufzustocken. Die Aufstockung ist hierbei auf die stillen Reserven begrenzt. Wurden höhere Anschaffungskosten geleistet, die als stille Reserven vorhanden sind, ist ein Geschäfts-/Firmenwert zu aktivieren, § 246 Abs. 1 S. 4 HGB.

**Anschaffungskostenansatz**

- 44 Liegen die tatsächlichen Anschaffungskosten unter dem Zeitwert des übernommenen Vermögens, ist diese Differenz gesondert zu betrachten. Fehlt es an einem Beteiligungsverhältnis und ist eine Kapitalerhöhung bei der Übernehmerin vorzunehmen, ist die Differenz des Zeitwerts des Vermögens für die Kapitalerhöhung in die Kapitalrücklage einzustellen. Liegt hingegen ein Beteiligungsverhältnis vor, ist der Verschmelzungsgewinn/-verlust erfolgswirksam zu behandeln.

**Abwandlung Beispiel:** Die Ausgangsbilanz der C-GmbH soll unverändert bleiben. Allerdings sind im Aktivvermögen stille Reserven i. H. v. 400 T€ enthalten. Die D-GmbH ist an der C-GmbH beteiligt und hat die Beteiligung mit den Anschaffungskosten von 100 T€ aktiviert.



Die Bilanz der D-GmbH sieht nach der Verschmelzung wie folgt aus:

Aktiva		D-GmbH		Passiva	
Beteiligung C-GmbH	100 T€		Stammkapital	150 T€	
./. Beteiligung	./. 100 T€	0 T€	./. Verschmelzungsverlust	./. 50 T€	
			+ Gewinn Aufdeckung stille Reserven	+ 350 T€	450 T€
Sonstige Aktiva	100 T€		Fremdkapital	100 T€	
+ sonstige Aktiva C-GmbH	+ 100 T€		+ Fremdkapital C-GmbH	+ 50 T€	150 T€
+ stille Reserven C-GmbH	+ 400 T€	600 T€			
		600 T€			600 T€

## 2.8 Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ein Einzelunternehmen

- 45 Die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ihren Alleingesellschafter ist nach dem UmwG ebenfalls möglich, § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG. Dabei gelten die Grundsätze der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, §§ 3 bis 8 UmwG, analog. **Verschmelzung der Kapitalgesellschaft auf Einzelunternehmen**
- 46 Zu beachten ist allerdings, dass Forderungen/Verbindlichkeiten des Alleingeschafters gegenüber der übertragenden Kapitalgesellschaft im Rahmen der Verschmelzung wegfallen, weil eine natürliche Person grundsätzlich keine Forderungen/Verbindlichkeiten gegen sich selbst haben kann. Konsequenzen ergeben sich insbesondere für das Umwandlungssteuerrecht.<sup>15</sup>

## 2.9 Verschmelzungen über die Grenze

- 47 Das Umwandlungsgesetz sah bis zur Änderung des UmwG vom 19.12.2018<sup>16</sup> nur bei Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften eine grenzüberschreitende Umwandlung in § 122a ff. UmwG vor.<sup>17</sup> Dadurch ist nun ganz allgemein die grenzüberschreitende Verschmelzung einer Gesellschaft aus einem EU-Mitgliedstaat auf eine deutsche Personengesellschaft erlaubt. Zukünftig könnte damit beispielsweise auch eine italienische Kapitalgesellschaft auf eine deutsche (existierende oder neu zu gründende) Personengesellschaft verschmolzen werden, sofern das ausländische Recht dies gestattet. Dennoch unterliegt die grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung einer Personengesellschaft einigen Beschränkungen. Am entscheidendsten ist dabei, dass die Personengesellschaft nur als Zielgesellschaft beteiligt sein kann. Die Verschmelzung einer deutschen Personengesellschaft in das europäische Ausland ist weiterhin nicht möglich. **Grenzüberschreitende Verschmelzung**
- 48 Zudem darf die aufnehmende Personengesellschaft in der Regel nicht mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen. Damit will der Gesetzgeber verhindern, dass in Fällen, in denen eine übernehmende Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Mitbestimmung unterliegt, stattdessen eine Personengesellschaft als Zielgesellschaft gewählt wird. Ein Verschmelzungsbericht ist in diesem Fall entbehrlich.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Siehe hierzu das Online-Training „Umwandlungssteuerrecht“.

<sup>16</sup> BGBl. I, S. 2694.

<sup>17</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I, 2011, 1314, Rz. 01.20.

<sup>18</sup> § 122e S. 3 UmwG.

### 3 Spaltung

49 Die Spaltung kann als Gegenstück zur Verschmelzung angesehen werden, da es sich um die Aufteilung des Vermögens eines Rechtsträgers auf mindestens zwei (bestehende oder neu gegründete) Rechtsträger handelt. Im UmwG sind drei Arten von Spaltungen vorgesehen, die **Aufspaltung**, die **Abspaltung** und die **Ausgliederung**, § 1 Abs. 1 Nr. 2, §§ 123 - 173 UmwG. Grundsätzlich sind die Vorschriften zur Verschmelzung gem. § 125 S. 1 UmwG analog auf Spaltungsvorgänge anzuwenden, sofern keine spezielleren Vorschriften nach §§ 126 - 173 UmwG Anwendung finden.

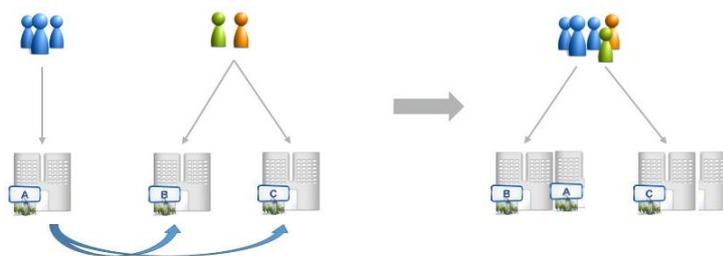
**Spaltungsarten**

#### 50 ► **Aufspaltung**

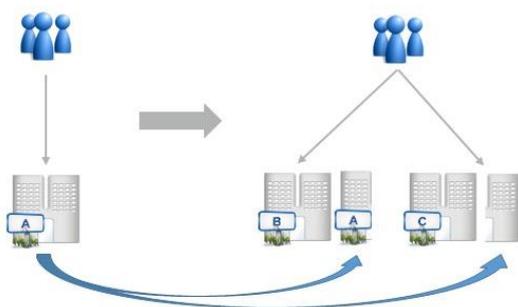
Im Rahmen der Aufspaltung geht das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers mit Auflösung auf mindestens zwei übernehmende (bestehende oder neu gegründete) Rechtsträger durch partielle Gesamtrechtsnachfolge bzw. Sonderrechtsnachfolge über. Die Anteilseigner an der untergehenden Überträgerin erhalten im Gegenzug neue Anteile an den übernehmenden Rechtsträgern, § 123 Abs. 1 UmwG.

**Aufspaltung**

Aufspaltung mit zwei übernehmenden bestehenden Rechtsträgern:



Analog zur Verschmelzung ist eine **Aufspaltung zur Neugründung** möglich. Dabei wird das gesamte Vermögen auf zwei neu zu gründende Kapitalgesellschaften verteilt.

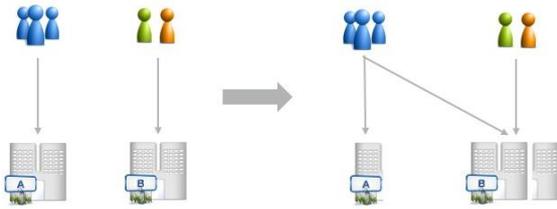


#### ► **Abspaltung**

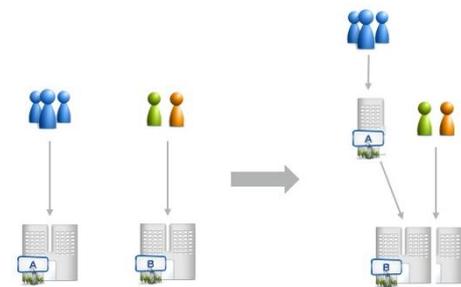
Im Rahmen der Abspaltung auf einen bestehenden Rechtsträger wird hingegen nur ein Teil des Vermögens übertragen mit der Folge, dass die Überträgerin weiterbesteht und keine Auflösung erfolgt. Infolgedessen bleiben die Anteile an der Überträgerin den Gesellschaftern erhalten. Diese Anteile werden allerdings in ihrem Wert gemindert. Im

**Abspaltung**

Gegenzug erhalten die Gesellschafter neue Anteile an der bzw. den übernehmenden Rechtsträgern, § 123 Abs. 2 UmwG.



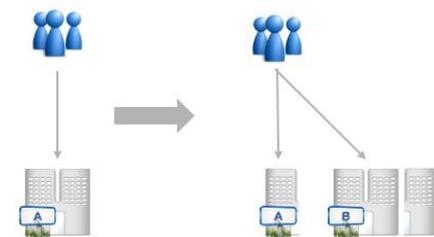
Die **Abspaltung zur Neugründung** ist das Gegenstück zur Verschmelzung von Schwesterkapitalgesellschaften. Die Anteilseigner der Überträgerin erhalten Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft. Damit werden Schwestergesellschafts-Strukturen geschaffen.



### ► **Ausgliederung**

Bei einer Ausgliederung werden Vermögensteile durch partielle Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere Rechtsträger übertragen. Der Unterschied zur Abspaltung ist, dass nicht die Gesellschafter der Überträgerin die Anteile an dem übernehmendem/den übernehmenden Rechtsträger/n erhalten, sondern die Überträgerin wird selbst Gesellschafterin, § 123 Abs. 3 UmwG. Folglich entsteht eine Mutter-Tochter-Struktur.

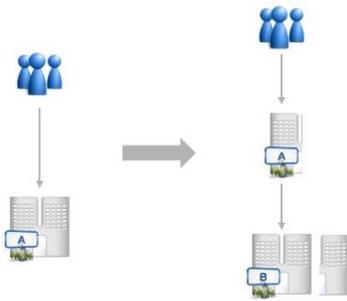
**Ausgliederung**



Die Ausgliederung zur Neugründung ist eine Möglichkeit der Ausgliederung. Damit wird ein Vermögensteil auf eine neu gegründete Gesellschaft übertragen und stellt eine spiegelbildliche Umwandlung zum „up-stream merger“ dar.

Die Spaltung zur Aufnahme ist eine weitere Möglichkeit. Dabei ist lediglich eine Kapitalerhöhung beim aufnehmenden Rechtsträger zu beachten.

**Spaltung zur Aufnahme**



51 Im Wesentlichen sind folgende Merkmale für Spaltungen entscheidend:

**Wesentliche Spaltungsmerkmale**

- ▶ Der im Spaltungsvertrag geregelte Vermögensübergang ist als Gesamtheit auf den übernehmenden Rechtsträger zu übertragen.
- ▶ Bei einer Aufspaltung erlischt die Überträgerin ohne Liquidation, § 131 Abs. 1 Nr. 2 UmwG.
- ▶ Sowohl bei der Auf- als auch bei der Abspaltung werden die Anteilseigner der Überträgerin Anteilseigner des übernehmenden Rechtsträgers. Nur bei der Ausgliederung wird die Überträgerin selbst Gesellschafterin der übernehmenden Kapitalgesellschaft.

Grundsätzlich erfolgt die Auf-/Abspaltung unter Wahrung der Beteiligungsverhältnisse, sodass die Anteilseigner des Überträgers im selben Verhältnis nachfolgend am Übernehmer beteiligt sind. Eine nicht-verhältnismäßige Spaltung ist allerdings ebenfalls möglich, sobald die Anteilseigner an Überträger und Übernehmer mit unterschiedlichen Beteiligungsquoten beteiligt sind (eine Trennung von Gesellschafterstämmen ist möglich). Hierbei ist jedoch die Zustimmung aller Anteilseigner notwendig.

**Beteiligungsverhältnisse bei Auf-/Abspaltung**

### 3.1 Spaltungsfähige Rechtsträger

52 Gem. § 124 Abs. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1, 3, 4 UmwG sind analog zur Verschmelzung u. a. Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften mit Sitz im Inland spaltungsfähig.<sup>19</sup>

**Spaltungsfähige Rechtsträger**

53 Als spaltungsfähige Kapitalgesellschaften gelten die Rechtsformen der GmbH, der AG sowie der KGaA, wobei die AG und die KGaA vor der Spaltung mindestens zwei Jahre im Handelsregister eingetragen sein müssen, § 124 Abs. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmwG.<sup>20</sup> Ferner sind nur die Personenhandelsgesellschaften (oHG, KG) und Partnerschaftsgesellschaften spaltungsfähig. Bei der SE sind Besonderheiten zu beachten. So ist die Gründung einer SE durch Spaltung einer bestehenden SE nicht zulässig, die Ausgliederung zur Neugründung, § 123 Abs 3 UmwG, hingegen schon.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Eine Tabelle zur Spaltung mit allen Spaltungsmöglichkeiten ist im Umwandlungssteuererlass v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I, 2011, 1314, Rz. 01.13 enthalten.

<sup>20</sup> § 141 UmwG, eine Rückausnahme ist die Ausgliederung zur Neugründung, dafür ist die Zweijahresfrist unbeachtlich.

<sup>21</sup> Vgl. Casper in Spindler/Stilz, Aktiengesetz, 2. Auflage 2010, Band 2, Rn. 40.

## 3.2 Spaltungsvertrag und Spaltungsbericht

- 54 Auch bei einer Spaltung ist ein entsprechender notariell zu beurkundender Spaltungsvertrag zu schließen, § 125, § 4, § 5 UmwG. Eine fehlende notarielle Beurkundung wird durch den Handelsregistereintrag der Spaltung geheilt, § 131 Abs. 1 Nr. 4 UmwG. **Spaltungsvertrag**

auf	PershG/ PartG	GmbH	AG/ KGaA
von			
<b>PershG/ PartG</b>	§§ 123–137 UmwG	§§ 123–137 UmwG §§ 138–140 UmwG	§§ 123–137 UmwG §§ 141–146 UmwG
<b>GmbH inkl. UG</b>	§§ 123–137 UmwG §§ 138–140 UmwG	§§ 123–137 UmwG §§ 138–140 UmwG	§§ 123–137 UmwG §§ 138–140 UmwG §§ 141–146 UmwG
<b>AG/ KGaA</b>	§§ 123–137 UmwG §§ 141–146 UmwG	§§ 123–137 UmwG §§ 138–140 UmwG §§ 141–146 UmwG	§§ 123–137 UmwG §§ 141–146 UmwG
<b>Einzelkaufmann</b>	nur Ausgliederung auf PershG §§ 123–137 UmwG §§ 152–160 UmwG	nur Ausgliederung §§ 123–137 UmwG §§ 138–140 UmwG §§ 152–160 UmwG	nur Ausgliederung §§ 123–137 UmwG §§ 141–146 UmwG §§ 152–160 UmwG

- 55 Die notwendigen Vertragsinhalte sind in § 126 UmwG aufgelistet und weichen nur in folgenden Punkten von denen des Verschmelzungsvertrages ab und sind als Inhalte mit aufzunehmen: **Erforderliche Vertragsinhalte**
- ▶ Umtauschverhältnis der Anteile und Barzahlungsbetrag bei Auf-/Abspaltung, § 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG
  - ▶ Anteilsübertragung der übernehmenden Kapitalgesellschaft, § 126 Abs. 1 Nr. 4 UmwG
  - ▶ Aufteilung und Zuordnung des Vermögens, § 126 Abs. 1 Nr. 9 UmwG
  - ▶ Aufteilung der Anteile und deren Maßstab bei Auf- und Abspaltung, § 126 Abs. 1 Nr. 10 UmwG

- 56 Der Spaltungsstichtag darf zur Eintragung in das Handelsregister ebenfalls höchstens acht Monate zurückliegen. **Spaltungsstichtag**

- 57 In Fällen der Spaltung zur Neugründung ist statt eines Vertrages ein Spaltungsplan aufzustellen, § 136 UmwG. Für den Spaltungsbericht sind die Vorschriften des Verschmelzungsberichts gem. § 127 S. 2 UmwG analog anzuwenden. **Spaltungsplan**

## 3.3 Wirksamkeit der Spaltung

- 58 Neben dem Spaltungsvertrag und -bericht ist auch die Handelsregistereintragung notwendige Tatbestandsvoraussetzung, § 125 UmwG. Das spezielle Eintragungsverfahren nach § 130 UmwG ist zu beachten. **Wirksamkeit der Spaltung**
- 59 Die übertragende Kapitalgesellschaft hat zum Spaltungsstichtag eine Bilanz<sup>22</sup> aufzustellen. Diese Bilanz dient als Grundlage für die Übertragung. Nur bei der Spaltung zur Aufnahme

<sup>22</sup> Erlischt die Überträgerin nach der Spaltung, spricht man von einer Schlussbilanz. Bleibt sie allerdings bestehen, wie bei einer Abspaltung/Ausgliederung, ist vielmehr von einer Übertragungsbilanz die Rede.

liegt mit der Vermögensübertragung ein laufender Geschäftsvorfall bei der Übernehmerin vor.

### 3.4 Spaltungen in der Handelsbilanz

- 60 Das UmwG verweist für die handelsbilanzielle Behandlung der Spaltung auf die Vorschriften der Verschmelzung, § 125 UmwG. Demzufolge gelten für die Überträgerin die Grundsätze nach § 17 Abs. 2 UmwG und für die Übernehmerin i. S. v. § 24 UmwG. **Handelsbilanzielle Behandlung der Spaltung**

#### 3.4.1 Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger

- 61 Gemäß § 125 UmwG gelten die Vorschriften für die übertragenden Rechtsträger bei einer Verschmelzung analog für die Spaltung. Allerdings ist die Besonderheit zu beachten, dass bei einer Abspaltung der Überträger nicht aufgelöst wird. Insoweit ist demnach keine Schlussbilanz, sondern eine Übertragungsbilanz aufzustellen. **Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger**
- 62 Die Vorschriften über den Jahresabschluss gelten entsprechend, § 125 i. V. m. § 17 Abs. 2 S. 2 UmwG.

#### 3.4.2 Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger

- 63 Die Anwendung des § 54 UmwG (Besonderheiten zur Kapitalerhöhung) ist nach § 125 S. 1 UmwG bei einer Ausgliederung ausgeschlossen. Demnach sind in diesem Fall zwingend Anteile zu gewähren. **Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger**
- 64 Für die übernehmende Kapitalgesellschaft besteht ferner bzgl. des Wertansatzes der übernommenen Vermögensgegenstände ein Wahlrecht nach § 125 i. V. m. § 24 UmwG. Demnach können entweder die Buchwerte der (Schluss-/ Übertragungs-) Bilanz der Überträgerin zum Spaltungstichtag oder die eigenen Anschaffungskosten dem Wertansatz zugrunde gelegt werden.
- 65 Handelt es sich um eine Spaltung zur Aufnahme, ist die Umwandlung als unterjähriger Geschäftsvorfall zu verbuchen. Nur bei Neugründung der Übernehmerin ist das übernommene Vermögen in der Eröffnungsbilanz direkt auszuweisen.

**Beispiel Aufspaltung (zur Neugründung):** Die A-GmbH überträgt ihr Vermögen auf die neu gegründeten B-GmbH und C-GmbH. Die B-GmbH erhält dabei Teilbetrieb 1 und die C-GmbH erhält Teilbetrieb 2, sowie die jeweils damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten (je 25 T€) zum Buchwert. Die A-GmbH wird aufgelöst.



Aktiva	A-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 1	50 T€	Stammkapital	50 T€
Teilbetrieb 2	50 T€	Fremdkapital	50 T€
	100 T€		100 T€

Die Gesellschafter der A-GmbH, A und B mit je 50 %, erhalten im Gegenzug Anteile an der B-GmbH und der C-GmbH, jeweils 50 %. Damit handelt es sich um eine verhältnismäßige Spaltung, das Umtauschverhältnis ist entsprechend 1:1.

Aktiva		B-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 1	50 T €	Stammkapital		25 T €
		Fremdkapital		25 T €
	50 T €			50 T €

Aktiva		C-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 2	50 T €	Stammkapital		25 T €
		Fremdkapital		25 T €
	50 T €			50 T €

**Beispiel Aufspaltung (zur Aufnahme):** Die A-GmbH überträgt das Vermögen auf die beiden bestehenden B-GmbH (Unternehmenswert 200 T€) und C-GmbH (Unternehmenswert 200 T€) inkl. des anteiligen Fremdkapitals. Die B-GmbH erhält dabei Teilbetrieb 1 (Verkehrswert 100 T€) und die C-GmbH Teilbetrieb 2 (Verkehrswert 200 T€), sowie die jeweils damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten (25 T€ bzw. 75 T€). Die A-GmbH wird aufgelöst. Die Gesellschafter der A-GmbH, A und B mit je 50 %, erhalten im Gegenzug Anteile an der B-GmbH und der C-GmbH, jeweils 50 %. Somit entspricht der Wert der Anteile von A und B an der A-GmbH nunmehr dem Wert der Anteile an der B-GmbH und der C-GmbH.



Aktiva		A-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 1	100 T €	Stammkapital		50 T €
Teilbetrieb 2	50 T €	Fremdkapital Teilbetrieb 1		75 T €
		Fremdkapital Teilbetrieb 2		25 T €
	150 T €			150 T €

Damit A und B an der B-GmbH und der C-GmbH insgesamt wertmäßig gleich beteiligt bleiben, ist jeweils eine Kapitalerhöhung bei den bestehenden übernehmenden Rechtsträgern zu prüfen. Die B-GmbH übernimmt den Teilbetrieb 1 (Verkehrswert 100 T€) und hat nun einen Gesamtwert von 300 T€, der sich nun zu 2/3 aus dem Vermögen der B-GmbH und zu 1/3 aus dem Vermögen des Teilbetriebs 1 zusammensetzt. Damit die Verteilung im Stammkapital damit übereinstimmt, ist das Kapital der B-GmbH um 25 T€ zu erhöhen (siehe Formel Rz. 35).

Aktiva		B-GmbH		Passiva
Aktivvermögen	100 T €	Stammkapital		50 T €
		+ Kapitalerhöhung		25 T €
+ Teilbetrieb 1	100 T €	Fremdkapital		50 T €
		+ Fremdkapital Teilbetrieb 1		75 T €
	200 T €			125 T €
				200 T €

Entsprechend ist eine Kapitalerhöhung bei der C-GmbH nach Übernahme des Teilbetriebs 2 i. H. v. 25 T€ vorzunehmen. Die Kapitalerhöhung berechnet sich (siehe Formel Rz. 35) folgendermaßen:  $25 \text{ T€} \times (200 \text{ T€} / 200 \text{ T€}) = 25 \text{ T€}$ .

Aktiva		C-GmbH		Passiva
Aktivvermögen	50 T €	Stammkapital		25 T €
		+ Kapitalerhöhung		25 T €
+ Teilbetrieb 2	50 T €	Fremdkapital		25 T €
		+ Fremdkapital Teilbetrieb 2		25 T €
	100 T €			50 T €
				100 T €

**Beispiel Abspaltung (zur Neugründung):** Die Abspaltung auf einen neu gegründeten Rechtsträger erfolgt analog zur Aufspaltung auf einen neu gegründeten Rechtsträger mit dem Unterschied, dass nicht das gesamte Vermögen übertragen wird und der Überträger weiter bestehen bleibt. Im Rahmen der Abspaltung des Teilbetriebs 2 (inkl. damit verbundenes Fremdkapital i. H. v. 25 T€) von der A-GmbH auf die B-GmbH besteht die A-GmbH sodann mit Fortführung des Teilbetriebs 1 weiter.



Aktiva	A-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 1	50 T€	Stammkapital	50 T€
Teilbetrieb 2	50 T€	Fremdkapital	50 T€
	100 T€		100 T€

Die Bilanz der Überträgerin A-GmbH und der Übernehmerin B-GmbH gliedern sich nach der Abspaltung wie folgt auf:

Aktiva	A-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 1	50 T€	Stammkapital	25 T€
		Fremdkapital	25 T€
	100 T€		100 T€

Aktiva	B-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 2	50 T€	Stammkapital	25 T€
		Fremdkapital	25 T€
	50 T€		50 T€

**Beispiel Abspaltung (zur Aufnahme):** Die A-GmbH spaltet den Teilbetrieb 2 ab und überträgt diesen inkl. damit verbundenes Fremdkapital zum Buchwert auf die bestehende B-GmbH. Die Anteilseigner der A-GmbH (A und B zu je 50 %) erhalten im Gegenzug eine wertmäßig entsprechende Beteiligung an der B-GmbH.



Aktiva	A-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 1	100 T€	Stammkapital	50 T€
Teilbetrieb 2	50 T€	Fremdkapital Teilbetrieb 1	75 T€
		Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€
	150 T€		150 T€

Weil das verbleibende Nettovermögen von 25 T€ nicht das vorhandene Stammkapital der A-GmbH (50 T€) nach der Abspaltung abdeckt, ist eine Kapitalherabsetzung durchzuführen.

Verbleibendes Nettovermögen der A-GmbH	
Verbleibender Teilbetrieb 1	100 T€
./. Verbleibende Passiva	75 T€
Verbleibendes Nettovermögen zu Buchwerten	25 T€

Die Kapitalherabsetzung ermittelt sich wie folgt:

Ermittlung Umfang Kapitalherabsetzung	
Übertragenes Nettovermögen zu Buchwerten (Teilbetrieb 2 ./. Fremdkapital Teilbetrieb 2)	25 T€
./. Gewinnvortrag	--
./. Gewinnrücklagen	--
./. Kapitalrücklage	--
<b>Betrag der Kapitalherabsetzung</b>	<b>25 T€</b>

Der Verkehrswert der B-GmbH und des Teilbetriebs 2 beträgt jeweils 100 T€. Dementsprechend ist eine Kapitalerhöhung i. H. v. 25 T€ vorzunehmen. Die Bilanzen der Überträgerin A-GmbH und der Übernehmerin B-GmbH stellen sich nach der Abspaltung wie folgt dar:

Aktiva		A-GmbH		Passiva	
Teilbetrieb 1		100 T€	Stammkapital	50 T€	
			./.. Kapitalherabsetzung	25 T€	25 T€
Teilbetrieb 2	50 T€		Fremdkapital Teilbetrieb 1		75 T€
./.. Teilbetrieb 2	50 T€	--			
			Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€	
			./.. Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€	--
		100 T€			100 T€

Aktiva		B-GmbH		Passiva	
Aktivvermögen	50 T€		Stammkapital	25 T€	
+ Teilbetrieb 2	50 T€	100 T€	+ Kapitalerhöhung	25 T€	50 T€
			Fremdkapital	25 T€	
			+ Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€	50 T€
		100 T€			100 T€

**Beispiel Ausgliederung (zur Neugründung):** Die A-GmbH überträgt einen Teil ihres Vermögens (Teilbetrieb 2 inkl. entsprechender Verbindlichkeiten) auf die neu gegründete B-GmbH durch Ausgliederung und erhält im Gegenzug Anteile an der B-GmbH, die mit den Anschaffungskosten aktiviert werden, § 123 Abs. 3 UmwG.



Aktiva		A-GmbH		Passiva	
Teilbetrieb 1		100 T€	Stammkapital	50 T€	
Teilbetrieb 2		50 T€	Fremdkapital Teilbetrieb 1		75 T€
			Fremdkapital Teilbetrieb 2		25 T€
		150 T€			150 T€

Die Bilanzen nach der Ausgliederung stellen sich wie folgt dar:

Aktiva		A-GmbH		Passiva	
Teilbetrieb 1		100 T€	Stammkapital	50 T€	50 T€
Teilbetrieb 2	50 T€		Fremdkapital Teilbetrieb 1		75 T€
./.. Teilbetrieb 2	50 T€	--			
Beteiligung B-GmbH		25 T€	Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€	
			./.. Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€	--
		125 T€			125 T€

Aktiva		B-GmbH		Passiva	
Teilbetrieb 2	50 T€		Stammkapital	25 T€	
			Fremdkapital		25 T€
		50 T€			50 T€

**Beispiel Ausgliederung (zur Aufnahme):** Die A-GmbH überträgt Teilbetrieb 2 (Verkehrswert 100 T€) zum Buchwert auf die bestehende B-GmbH (Verkehrswert 100 T€). Die Ausgliederung erfolgt analog zur Abspaltung, d. h. dass beim übernehmenden Rechtsträger eine Kapitalerhöhung zu prüfen und hier i. H. v. 25 T€ durchzuführen ist. Die Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger sind dann mit den entsprechenden Anschaffungskosten in der Bilanz der A-GmbH zu aktivieren:



Aktiva	A-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 1	100 T€	Stammkapital	50 T€
Teilbetrieb 2	50 T€	Fremdkapital Teilbetrieb 1	75 T€
		Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€
	150 T€		150 T€

Die Bilanzen stellen sich nach der Ausgliederung wie folgt dar:

Aktiva	A-GmbH		Passiva
Teilbetrieb 1	100 T€	Stammkapital	50 T€
Teilbetrieb 2	50 T€		
./. Teilbetrieb 2	50 T€	--	Fremdkapital Teilbetrieb 1
			75 T€
Beteiligung B-GmbH	25 T€		
		Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€
		./. Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€
			--
	125 T€		125 T€

Aktiva	B-GmbH		Passiva
Aktivvermögen	50 T€	Stammkapital	25 T€
+ Teilbetrieb 2	50 T€	+ Kapitalerhöhung	25 T€
	100 T€		50 T€
		Fremdkapital	25 T€
		+ Fremdkapital Teilbetrieb 2	25 T€
			50 T€
	100 T€		100 T€

### 3.5 Spaltungen über die Grenze

- 66 Das Umwandlungsgesetz enthält bezüglich grenzüberschreitender Spaltungen keine Regelungen. Die Anwendung der Normen zur grenzüberschreitenden Verschmelzung nach § 122a ff UmwG wird nicht in § 124 Abs. 1 UmwG als analog geltende Vorschrift genannt. Dass grenzüberschreitende Spaltungen damit unzulässig seien, wäre hingegen die falsche Schlussfolgerung.
- 67 Die europarechtliche Niederlassungsfreiheit wirkt insoweit in das Umwandlungsrecht hinein und ermöglicht grenzüberschreitende Spaltungen für Gesellschaften der EU/EWR.<sup>23</sup>

**Grenzüberschreitende  
Spaltungen**

<sup>23</sup> EuGH v. 13. 12. 2005, C-411/03, Rs. „SEVIC Systems AG,“ DStR 2006, 49; siehe auch Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Auflage, Einführung, Rz. 32; BMF-Schreiben v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I, 2011, 1314, Rz. 01.20.

## 4 Formwechsel

68 Der Formwechsel ist im Umwandlungsgesetz der einzige Vorgang, bei dem durch einfachen Rechtsformwechsel keine Vermögensübertragung erfolgt. Somit wird lediglich das Rechtskleid unter Wahrung der wirtschaftlichen Identität verändert, §§ 190-312 UmwG. Der formwechselnde Rechtsträger existiert folglich unter neuer Rechtsform weiter, § 202 UmwG. **Formwechsel**

69 Für den Formwechsel sind folgende Kriterien maßgeblich: **Maßgebliche Kriterien**

- ▶ keine Vermögensübertragung,
- ▶ lediglich Änderung des Rechtskleids,
- ▶ Wahrung der wirtschaftlichen Identität des formwechselnden Rechtsträgers sowie
- ▶ grundsätzliche Wahrung der Beteiligtenverhältnisse.

### 4.1 Formwechselfähige Rechtsträger

70 Zu den nach § 191 UmwG formwechselfähigen Rechtsträgern zählen Personenhandels- gesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossen- schaften, rechtsfähige Vereine, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie Körper- schaften und Anstalten des öffentlichen Rechts.<sup>24</sup> Der rechtsformwechselnde Rechtsträger kann grundsätzlich die bisher geführte Firma beibehalten, § 200 UmwG. **Formwechselfähige Rechtsträger**

	auf	GbR	PershG	PartG	GmbH	AG
<b>von</b>						
<b>PershG/PartG</b>		§ 190 Abs. 2 UmwG, § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG i. V. m. § 1 Abs. 2 UmwG	§ 190 Abs. 2 UmwG i. V. m. § 1 Abs. 2 UmwG	§ 190 Abs. 2 UmwG i. V. m. § 1 Abs. 2 UmwG	§§ 190 – 213 UmwG §§ 214 – 225 UmwG	§§ 190 – 213 UmwG §§ 214 – 225 UmwG
<b>GmbH inkl. UG</b>		§§ 190 – 213 UmwG § 226 UmwG §§ 228 – 237 UmwG	§§ 190 – 213 UmwG § 226 UmwG §§ 228 – 237 UmwG	§§ 190 – 213 UmwG § 226 UmwG §§ 228 – 237 UmwG	–	§§ 190 – 213 UmwG § 226 UmwG §§ 238 – 250 UmwG
<b>AG</b>		§§ 190 – 213 UmwG § 226 UmwG §§ 228 – 237 UmwG	§§ 190 – 213 UmwG § 226 UmwG §§ 228 – 237 UmwG	§§ 190 – 213 UmwG § 226 UmwG §§ 228 – 237 UmwG	§§ 190 – 213 UmwG § 226 UmwG §§ 238 – 250 UmwG	–

71 Gemäß § 1 Abs. 1 UmwG ist auch beim Formwechsel grundsätzlich die Ansässigkeit im Inland notwendig. Da die Anwendbarkeit des UmwG auf im Inland ansässige Rechtsträger in § 1 Abs. 1 UmwG begrenzt ist, gilt dies zunächst ebenso für den Formwechsel. Allerdings sind auch hier die Grundfreiheiten des EU-Rechts zu beachten. **Inlandssitz**

<sup>24</sup> Eine Tabelle zum Formwechsel mit allen Formwechselfähigkeiten ist im Umwandlungssteuererlass v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I, 2011, 1314, Rz. 01.12 enthalten.

Die Verlegung sowohl von Satzungs- als auch Verwaltungssitz sind jedenfalls dann von der Niederlassungsfreiheit geschützt, wenn sowohl Wegzugs- als auch Zuzugsstaat den identitätswahrenden Formwechsel im innerstaatlichen Recht kennen und vorsehen.<sup>25</sup> Der grenzüberschreitende Formwechsel mit Verlegung des Sitzes ist folglich in diesen Fällen von Gesellschaften der EU/EWR möglich.<sup>26</sup>

**Grenzüberschreitende  
Formwechsel**

## 4.2 Wirksamkeit des Formwechsels

72 Die Wirksamkeit des Formwechsels erfordert

- ▶ einen notariell beurkundeten Umwandlungsbeschluss, § 193 UmwG,
- ▶ einen Umwandlungsbericht inkl. Vermögensaufstellung, § 192 UmwG,
- ▶ und die Anmeldung zum Registereintrag durch den formwechselnden Rechtsträger.

**Wirksamkeit des  
Formwechsels**

Der Rechtsträger neuer Rechtsform muss zwingend die entsprechend geltenden Gründungsvorschriften beachten, § 197 UmwG.

73 Eine Rückbeziehung des Umwandlungsstichtags ist beim Formwechsel nicht vorgesehen. Dies resultiert schon allein aus der Überlegung, dass keine Vermögensübertragung stattfindet.

## 4.3 Formwechsel in der Handelsbilanz

74 Mit dem Formwechsel geht nur eine Änderung des Rechtskleids einher und keine Vermögensübertragung. Dementsprechend entfällt auch eine umwandlungsbedingte bilanzielle Auswirkung. Rechtsformbedingte Besonderheiten können jedoch zu allgemeinen Auswirkungen auf die einzelnen Bilanzpositionen sowie auf die Gliederung des Eigenkapitals führen und sind entsprechend zu beachten.

**Behandlung in der  
Handelsbilanz**

---

<sup>25</sup> Die Grundproblematik basiert auf den Unterschieden der sog. Gründungstheorie und der Sitztheorie und welche der beiden Theorien im jeweiligen Staat der Besteuerung zugrunde gelegt wird, s. a. *Heckschen*, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Kommentar, § 1 UmwG, Rz. 98 ff.

<sup>26</sup> EuGH v. 16.12.2008, Rs. Cartesio, C-210/06, BB 2009, 11; EuGH v. 12. 7. 2012, EUGH v. 12.7.2012, Rs. VALE, C-378/10, DB 2012, 1614; BMF-Schreiben v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I, 2011, 1314, Rz. 01.20.

## 5 Vermögensübertragung

75 Die Vermögensübertragung kann mit Versicherungsunternehmen oder von einer Kapitalgesellschaft auf die öffentliche Hand erfolgen, § 174, § 175 UmwG und ähnelt damit bei Vollübertragung der Verschmelzung bzw. bei Teilübertragung der Spaltung. Eine Vermögensübertragung ist nur zur Aufnahme, nicht jedoch zur Neugründung denkbar. Der Ausgleich besteht insoweit nicht in Gesellschaftsanteilen, sondern in anderen Gegenleistungen, z. B. Barzahlung.

**Vermögensübertragung und Versicherungsunternehmen**





**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)

#### **Postadresse:**

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

## **Copyright & Haftungsausschluss**

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

ID: 0010-01-10-01-01-22