



TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

Umwandlungssteuerrecht

§§ 3 – 9, § 18 UmwStG – Verschmelzung auf eine Personengesellschaft
oder auf eine natürliche Person

§ 11 – 13 UmwStG – Verschmelzung auf eine andere Körperschaft

Rechtsstand: 2020

In Kooperation mit



Inhalt

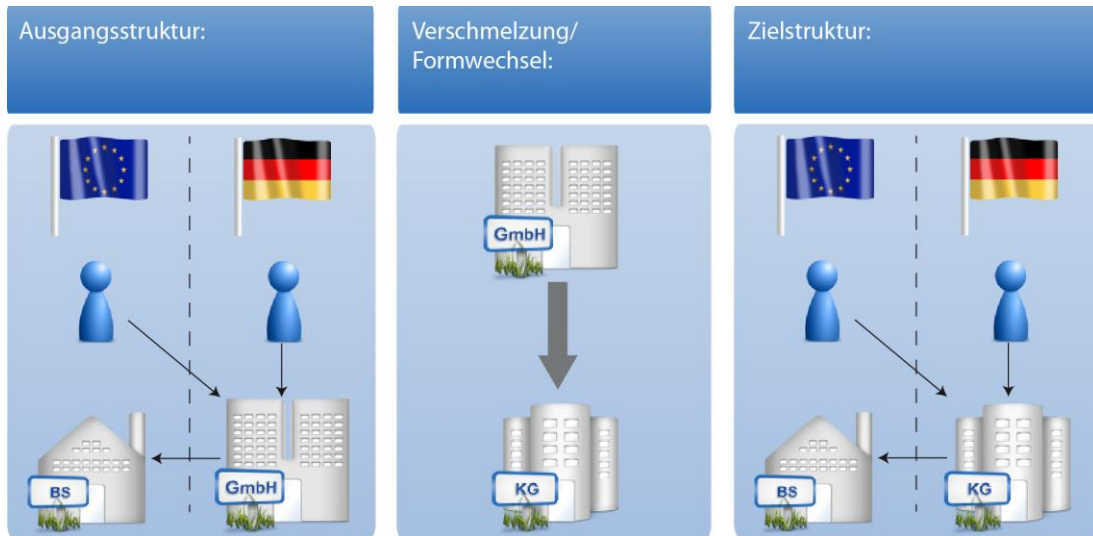
1 Vermögensübergang von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft

1.1	Systematik	1
1.2	Persönlicher Anwendungsbereich	2
1.3	Steuerliche Rückwirkung	5
1.3.1	Problemfelder im Rückwirkungszeitraum	7
1.3.2	Vergütungen an Gesellschafter	7
1.3.3	Mieten, Pachten und Zinsen	8
1.3.4	Ausscheidende Gesellschafter	8
1.3.5	Eintretende Gesellschafter	8
1.3.6	Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum	8
1.3.6.1	Ausschüttungen im Wirtschaftsjahr der Umwandlung	8
1.3.6.2	Vor dem Übertragungstichtag beschlossene Gewinnausschüttungen	9
1.3.6.2.1	Passivierung bei der Kapitalgesellschaft	9
1.3.6.2.2	Zufluss bei Anteilseignern	9
1.3.6.3	Beschlossene Gewinnausschüttungen nach dem Übertragungstichtag	10
1.3.6.3.1	Behandlung bei der Kapitalgesellschaft	10
1.3.6.3.2	Zufluss beim Gesellschafter	11
1.4	Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft	13
1.4.1	Wertansatz des übergehenden Betriebsvermögens	13
1.4.2	Maßgeblichkeit Handelsbilanz zur Steuerbilanz	16
1.4.3	Antrag	16
1.4.4	Übertragungsgewinn	17
1.4.5	Kein Verlustübergang	17
1.5	Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und der Anteilseigner	18
1.5.1	Bilanzierung bei der übernehmenden PersG bzw. nat. Person nach HR	18
1.5.1.1	Buchwertansatz	18
1.5.1.2	Ansatz Verkehrswerte	18
1.5.2	Wertverknüpfung und Eintritt in die Rechtsstellung der Überträgerin	19
1.5.3	Beteiligungskorrekturgewinn	20
1.5.4	Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG	20
1.5.5	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses	21
1.5.6	Umwandlungskosten	24
1.5.7	Konfusionsgewinn	25
1.5.8	Eintritt in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers	26

1.6	Auswirkungen auf andere Steuern	30
1.6.1	Gewerbesteuer	30
1.6.2	Umsatzsteuer	31
1.6.3	Grunderwerbsteuer	31
1.7	Formwechsel	33
1.8	Übersicht zum Vermögensübergang einer Kapital- auf eine Personengesellschaft	34
2	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	35
2.1	Handelsrechtliche Regelungen.....	35
2.2	Verschmelzungsvarianten	36
2.3	Persönlicher Anwendungsbereich.....	38
2.4	Steuerliche Rückwirkung	39
2.4.1	Systematik.....	39
2.4.2	Stichtag der Umwandlungsbilanz	39
2.4.3	Anteilsübertragungen im Rückwirkungszeitraum	41
2.4.4	Gewinnausschüttungen.....	42
2.4.5	Verlustnutzungsbeschränkung § 2 Abs. 4 UmwStG.....	43
2.5	Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft	45
2.5.1	Wertansatz des übergehenden Vermögens	45
2.5.1.1	Gegenleistungen i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 UmwStG	45
2.5.1.1.1	Begriff der schädlichen Gegenleistung	45
2.5.1.1.2	Schädliche Gegenleistung	46
2.5.1.1.3	Keine schädliche Gegenleistung.....	46
2.5.1.1.4	Auswirkung der schädlichen Gegenleistung auf die steuerliche Schlussbilanz	47
2.5.1.1.5	Auswirkung der schädlichen Gegenleistung beim Anteilseigner	47
2.5.2	Antrag	47
2.5.3	Beteiligungskorrekturgewinn bei down-stream Verschmelzung	49
2.5.4	Übertragungsgewinn	49
2.5.5	Umwandlungskosten	50
2.5.6	Kein Verlustübergang	51
2.6	Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft.....	52
2.6.1	Wertverknüpfung und Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft	52
2.6.2	Beteiligungskorrekturgewinn bei up-stream Verschmelzung	52
2.6.3	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmegewinns.....	53

2.6.4	Konfusionsgewinn	53
2.6.5	Behandlung von Verlusten der Übernehmerin	53
2.7	Steuerlicher Eigenkapitalausweis	54
2.8	Ebene der Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft	55
2.9	Übersicht zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	57
3	Nebensteuern	58
3.1	Gewerbsteuer.....	58
3.2	Umsatzsteuer	59
3.3	Grunderwerbsteuer.....	59
	Haftungsausschluss	II
	Copyright	II

1 Vermögensübergang von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft



- 1 Der Vermögensübergang von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften ist in den **§§ 3 bis 9 und 18 UmwStG** normiert. Er kann gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwStG durch **Verschmelzung** oder durch **Formwechsel** erfolgen. Der übertragende Rechtsträger geht mit dem Vermögensübergang auf die Personengesellschaft unter. Die Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft werden zu Mitunternehmern der bereits bestehenden oder neu gegründeten Personengesellschaft.

Verschmelzung oder Formwechsel von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften

1.1 Systematik

- 2 **§ 3 UmwStG** Wertansätze in der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft
- § 4 UmwStG** Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft/natürlichen Person
- § 5 UmwStG** Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft
- § 6 UmwStG** Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten
- § 7 UmwStG** Besteuerung offener Rücklagen
- § 8 UmwStG** Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen
- § 9 UmwStG** Formwechsel in eine Personengesellschaft
- § 18 UmwStG** Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person und Formwechsel in eine Personengesellschaft

Regelungen im UmwStG

1.2 Persönlicher Anwendungsbereich

- 3 Der persönliche Anwendungsbereich des Vermögensübergangs von Kapital- auf Personengesellschaften ist in § 1 Abs. 2 UmwStG normiert. Demnach müssen beim **Formwechsel der übertragende Rechtsträger** und **bei der Verschmelzung sowohl die übertragende Kapitalgesellschaft als auch die übernehmende Personengesellschaft** nach dem Recht der EU bzw. des EWR gegründet worden sein. Zudem müssen die Gesellschaften ihren **Sitz und ihre Geschäftsleitung innerhalb der EU oder des EWR** haben.
- 4 Der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft müssen sich allerdings nicht in demselben Staat befinden. Bei natürlichen Personen ist auf den Wohnsitz (§ 8 AO) oder den gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) abzustellen. Dieser muss sich ebenfalls innerhalb eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates befinden, wobei bei einem Doppelwohnsitz auf die DBA-Ansässigkeit abgestellt wird.

EU-/EWR-Bezug
erforderlich

Doppelte Ansässigkeit

An die Gesellschafter (Anteilseigner) werden keine Voraussetzungen geknüpft. Diese können folglich auch in einem Drittstaat ansässig sein.

Beispiel: Eine nach französischem Recht gegründete SA mit Sitz in Paris und Geschäftsleitung in Brüssel wird auf eine nach italienischem Recht gegründete KG mit Sitz in Madrid und Geschäftsleitung in Palermo verschmolzen. Beide Rechtsträger erfüllen den persönlichen Anwendungsbereich des UmwStG.



- 5 Es muss sich des Weiteren nicht nur um einen dem deutschen UmwG „vergleichbaren (ausländischen) Vorgang“ handeln, die Umwandlung muss zudem nach einer gesetzlichen Vorschrift erfolgen und einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge darstellen. Als relevante Fallgruppen werden die Voraussumwandlungen, Hereinumwandlungen, Auslandssumwandlungen mit Inlandsbeziehungen und Inlandssumwandlungen mit Auslandsbeziehungen unterschieden. **Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Drittstaaten werden grds. nicht vom UmwStG erfasst.**
- 6 Unter vergleichbare ausländische Vorgänge sind grenzüberschreitende Sachverhalte zu subsumieren. Es ist sicher zu stellen, dass jene Vorgänge erfasst werden, die mit einer inländischen Umwandlung vergleichbar sind, im jeweiligen ausländischen Recht aber nicht gesondert geregelt wurden.
- 7 Dies berücksichtigt auch reine Auslandssumwandlungen, die ihren Verwaltungssitz im Inland haben (unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die beteiligten Rechtsträger müssen umwandlungsfähig sein. Die Prüfung hat bezogen auf die zu beurteilende Umwandlungsart und auf das jeweilige Gesellschaftsstatut der beteiligten Rechtsträger zu erfolgen.¹

Vergleichbare Vorgänge

¹ BMF-Schreiben v. 11.11.2011, Rz. 01.26 UmwSt-Erl.

- 8 Die Umwandlungsfähigkeit der beteiligten Rechtsträger ist anhand
- ▶ der zu beurteilenden **Umwandlungsart** und
 - ▶ bezogen auf das **jeweilige Gesellschaftsstatut** der
 - ▶ **beteiligten Rechtsträger**
- zu beurteilen.
- 9 Die Prüfung hat für alle beteiligten Gesellschaftsstatute zu erfolgen und ist mit dem UmwG zu vergleichen. Der ausländische Rechtsträger muss einem vergleichbaren umwandlungsfähigen Rechtsträger inländischen Rechts entsprechen. Es ist ein Rechtstypenvergleich vorzunehmen. Eine steuerliche Einordnung als Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft reicht regelmäßig nicht aus.²
- 10 Die Prüfung der ausländischen Gesellschaft erfolgt anhand des gesetzlichen Leitbilds. Sollte auch unter Zuhilfenahme des BMF-Schreibens keine Zuordnung möglich sein, hat der Vergleich anhand der rechtlichen Gegebenheiten des Einzelfalls zu erfolgen.
- 11 Wenn sich aufgrund einer umfassenden Betrachtung der ausländischen Bestimmungen und der Vereinbarungen über die Organisation und die Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person gleicht, kann eine Einordnung als Kapitalgesellschaft erfolgen. Bei diesem Vergleich sind alle Elemente zu berücksichtigen, die nach deutschem Recht die wesentlichen Strukturmerkmale einer Kapitalgesellschaft ausmachen.
- 12 In diesem Zusammenhang sind folgende Kriterien entscheidend:³
- ▶ zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung,
 - ▶ beschränkte Haftung,
 - ▶ freie Übertragbarkeit der Anteile,
 - ▶ Gewinnzuteilung,
 - ▶ Kapitalaufbringung,
 - ▶ unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft,
 - ▶ Gewinnverteilung,
 - ▶ formale Gründungsvoraussetzungen.

² Zum Rechtstypenvergleich BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl. 1999 I S. 1076

³ BMF-Schreiben v. 19.03.2004, BStBl 2004 I S. 411.

Haftungsausschluss

- ▶ 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.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.