



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

# Umwandlungssteuerrecht

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

**§ 11 – 13 UmwStG – Verschmelzung auf eine andere Körperschaft**

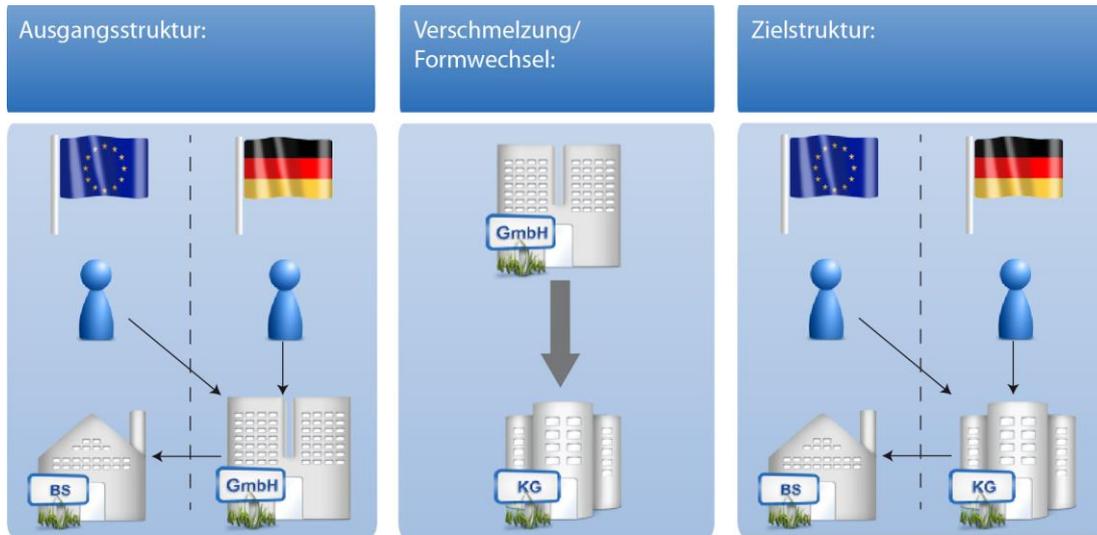
Skript zum Online-Training

# Inhaltsverzeichnis

<b>1 Vermögensübergang von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft.....</b>	<b>1</b>
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.....	8
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
1.4 Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft.....	13
1.4.1 Wertansatz des übergehenden Betriebsvermögens.....	13
1.4.2 Maßgeblichkeit Handelsbilanz zur Steuerbilanz.....	15
1.4.3 Antrag.....	16
1.4.4 Übertragungsgewinn.....	16
1.4.5 Kein Verlustübergang.....	17
1.5 Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und der Anteilseigner.....	17
1.5.1 Bilanzierung bei der übernehmenden Personengesellschaft bzw. natürliche Person nach Handelsrecht.....	17
1.5.2 Wertverknüpfung und Eintritt in die Rechtsstellung der Überträgerin.....	18
1.5.3 Beteiligungskorrekturgewinn.....	19
1.5.4 Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG.....	20
1.5.5 Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses.....	21
1.5.6 Umwandlungskosten.....	23
1.5.7 Konfusionsgewinn.....	24
1.5.8 Eintritt in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers.....	25
▪ Ermittlung:.....	27
1.6 Auswirkungen auf andere Steuern.....	29
1.6.1 Gewerbesteuer.....	29
1.6.2 Umsatzsteuer.....	30
1.6.3 Grunderwerbsteuer.....	30
1.7 Formwechsel.....	32

1.8	Übersicht zum Vermögensübergang einer Kapital- auf eine Personengesellschaft ....	33
<b>2</b>	<b>Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....</b>	<b>34</b>
2.1	Handelsrechtliche Regelungen.....	34
2.2	Verschmelzungsvarianten .....	35
2.3	Persönlicher Anwendungsbereich.....	36
2.3.1	Steuerliche Rückwirkung.....	37
2.3.2	Stichtag der Umwandlungsbilanz .....	37
2.3.3	Anteilsübertragungen im Rückwirkungszeitraum .....	39
2.3.4	Gewinnausschüttungen.....	40
2.3.5	Verlustnutzungsbeschränkung § 2 Abs. 4 UmwStG.....	41
2.4	Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	44
2.4.1	Wertansatz des übergehenden Vermögens .....	44
2.4.2	Antrag .....	46
2.4.3	Beteiligungskorrekturgewinn bei down-stream Verschmelzung .....	47
2.4.4	Übertragungsgewinn .....	48
2.4.5	Umwandlungskosten .....	49
2.4.6	Kein Verlustübergang .....	50
2.5	Ebene der übernehmenden Kapitalgesellschaft.....	51
2.5.1	Wertverknüpfung und Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	51
2.5.2	Beteiligungskorrekturgewinn bei up-stream Verschmelzung .....	51
2.5.3	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmegewinns.....	52
2.5.4	Konfusionsgewinn .....	52
2.5.5	Behandlung von Verlusten der Übernehmerin .....	52
2.6	Steuerlicher Eigenkapitalausweis.....	53
2.7	Ebene der Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	53
2.8	Übersicht zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....	56
<b>3</b>	<b>Nebensteuern .....</b>	<b>57</b>
3.1	Gewerbsteuer.....	57
3.2	Umsatzsteuer .....	58
3.3	Grunderwerbsteuer.....	58

# 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 war bis zum steuerlichen Übertragungstichtag 31.12.2021 in § 1 Abs. 2 UmwStG a.F. normiert. Demnach musste 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 mussten die Gesellschaften ihren **Sitz und ihre Geschäftsleitung innerhalb der EU oder des EWR** haben.

**EU-/EWR-Bezug**  
**nicht mehr erforderlich**

Bei Umwandlungen, dessen steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 liegt (§ 27 Abs. 18 UmwStG), gelten diese Einschränkungen durch Artikel 3 des KStMoG nun nicht mehr. Eine steuerneutrale Umwandlung ist seitdem ebenfalls **unter Beteiligung von Drittstaatengesellschaften** über Staatsgrenzen hinweg möglich. § 1 Abs. 2 UmwStG a.F. wurde damit ersatzlos aufgehoben und sowohl die Gründungsvoraussetzungen als auch die Sitz- und Geschäftsleitungsanforderungen in der EU oder des EWR gelten nicht mehr.

- 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 kann sich seit dem 01.01.2022 ebenfalls innerhalb eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates oder eines Drittstaates befinden. Ein ggf. vorliegender Doppelwohnsitz spielt demnach keine Rolle mehr; eine DBA-Ansässigkeit muss nicht mehr herangezogen werden.

**Doppelte Ansässigkeit**  
**irrelevant geworden**

An die Gesellschafter (Anteilseigner) werden weiterhin keine Voraussetzungen geknüpft, sodass diese folglich (auch bereits vor Wegfall des § 1 Abs. 2 UmwStG a.F.) in einem Drittstaat ansässig sein können.

**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, Auslandsumwandlungen mit Inlandsbeziehungen und Inlandsrundwandlungen mit Auslandsbeziehungen unterschieden. Da grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Drittstaaten seit dem steuerlichen Übertragungstichtag 01.01.2022 ebenfalls für Formwechsel von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften und für Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften vom UmwStG erfasst werden, gelten die o.g. Grundsätze ebenfalls für solche Umwandlungsvorgänge.
- 6 Unter vergleichbare ausländische Vorgänge sind grenzüberschreitende Sachverhalte zu subsumieren. Es ist sicherzustellen, 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 Auslandsumwandlungen, die ihren Verwaltungssitz im Inland haben (unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die beteiligten Rechtsträ-

**Vergleichbare**  
**Vorgänge**

ger müssen umwandlungsfähig sein. Die Prüfung hat bezogen auf die zu beurteilende Umwandlungsart und auf das jeweilige Gesellschaftsstatut der beteiligten Rechtsträger zu erfolgen.<sup>1</sup>

- 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.<sup>2</sup>
- 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:<sup>3</sup>
- ▶ zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung,
  - ▶ beschränkte Haftung,
  - ▶ freie Übertragbarkeit der Anteile,
  - ▶ Gewinnzuteilung,
  - ▶ Kapitalaufbringung,
  - ▶ unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft,
  - ▶ Gewinnverteilung,
  - ▶ formale Gründungsvoraussetzungen.

---

<sup>1</sup> BMF-Schreiben v. 11.11.2011, Rz. 01.26 UmwSt-Erl.

<sup>2</sup> Zum Rechtstypenvergleich BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl. 1999 I S. 1076.

<sup>3</sup> BMF-Schreiben v. 19.03.2004, BStBl 2004 I S. 411.

**Beispiel:** Zwei Gesellschaften luxemburgischen Rechts (statuarischer Sitz in Luxemburg und effektiver Verwaltungssitz im Inland) sollen zu einer Gesellschaft luxemburgischen Rechts mit effektivem Verwaltungssitz im Inland verschmolzen werden. Die Gesellschaften nach luxemburgischem Recht sind alle im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig.



**Lösung:** Es handelt sich bei der Verschmelzung um keinen inländischen, sondern um einen ausländischen Vorgang. Für die Umwandlung ist ausschließlich das luxemburgische Gesellschaftsstatut maßgebend. Für die Anwendung des UmwStG kommt es nur darauf an, ob die beteiligten Rechtsträger nach deutschem oder ausl. Recht gegründet bzw. in ein deutsches oder ausl. Register eingetragen sind. Ohne Bedeutung ist, ob die beteiligten Rechtsträger im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind.

## Merkbox



- ▶ Beim Formwechsel können der übertragende Rechtsträger und bei der Verschmelzung die übertragende Kapitalgesellschaft und die übernehmende Personengesellschaft seit dem steuerlichen Übertragungstichtag 01.01.2022 nach dem Recht der EU bzw. des EWR oder auch nach Drittstaatenrecht gegründet worden sein.
- ▶ Bei Gesellschaften kann der Sitz und die Geschäftsleitung innerhalb der EU oder des EWR, seit dem steuerlichen Übertragungstichtag 01.01.2022 auch in Drittstaaten sein, aber beides muss nicht im selben Staat sein.
- ▶ Bei natürlichen Personen kann der Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt innerhalb der EU oder des EWR, seit dem steuerlichen Übertragungstichtag 01.01.2022 auch in Drittstaaten sein. Ein ggf. vorliegender Doppelwohnsitz ist seitdem irrelevant.
- ▶ An Gesellschafter (Anteilseigner) werden keine Voraussetzungen geknüpft.
- ▶ Prüfung Vergleichbarkeit bei ausländischen Rechtsformen (bzgl. Kapitalgesellschaften):
  - zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung
  - beschränkte Haftung
  - freie Übertragbarkeit der Anteile
  - Gewinnzuteilung
  - Kapitalaufbringung
  - unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft
  - Gewinnverteilung
  - formale Gründungsvoraussetzungen



**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.