

Stephanie Salomon

**Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Umwandlungen nach dem Umwandlungssteuergesetz i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)**

## **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlanges. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Copyright © 2008 Diplom.de  
ISBN: 9783836625562

**Stephanie Salomon**

**Grundlagen der steuerlichen Behandlung von  
Umwandlungen nach dem Umwandlungssteuergesetz  
i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen  
zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur  
Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften  
(SEStEG)**



Stephanie Salomon

**Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Umwandlungen nach dem Umwandlungssteuergesetz i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)**

Stephanie Salomon

**Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Umwandlungen nach dem Umwandlungssteuergesetz i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)**

ISBN: 978-3-8366-2556-2

Herstellung: Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2009

Zugl. Fachhochschule Aschaffenburg, Aschaffenburg, Deutschland, Diplomarbeit, 2008

---

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und der Verlag, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

© Diplomica Verlag GmbH

<http://www.diplomica.de>, Hamburg 2009

## Vorwort

Die vorliegende Diplomarbeit mit dem Titel „Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Umwandlungen nach dem Umwandlungssteuergesetz i. d. F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)“ entstand im Sommersemester 2008 während meines achten Semesters im Studiengang Betriebswirtschaft und Recht. Sie bildet den Abschluss meines Studiums an der Hochschule Aschaffenburg.

Meiner Betreuerin an der Hochschule, Frau Prof. Dr. Annemarie Butz-Seidl, danke ich herzlich für die Betreuung und Begutachtung meiner Arbeit. Sie stand mir bei allen Fragen und Problemen stets als kompetente Ansprechpartnerin zur Seite. Dank gebührt auch Herrn Prof. Dr. Joachim Faß, der freundlicherweise die Zweitkorrektur übernommen hat.

Mein besonderer Dank gilt an dieser Stelle zudem meinen Freunden, meiner Familie und speziell meinen Eltern, die mir mit ihrer Hilfe diese Ausbildung erst ermöglicht haben.

Abschließend danke ich all denen, die hier noch nicht genannt wurden, dir mir jedoch in irgendeiner Art und Weise bei der Bearbeitung dieses Werkes weitergeholfen haben.

Klingenberg im September 2008

Stephanie Salomon

# Inhaltsverzeichnis

<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</b>	<b>XI</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b>	<b>XII</b>
<b>1 EINLEITUNG</b>	<b>1</b>
<b>2 UMWANDLUNGSRECHT</b>	<b>3</b>
2.1 Begriff und Zweck	3
2.2 Gesetzlicher Aufbau	4
2.3 Die einzelnen Umwandlungsarten	5
2.3.1 Verschmelzung (§§ 2 - 122I UmwG)	5
2.3.2 Spaltung (§§ 123 - 173 UmwG)	7
2.3.2.1 Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG)	8
2.3.2.2 Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG)	8
2.3.2.3 Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)	8
2.3.3 Vermögensübertragung (§§ 174 - 189 UmwG)	9
2.3.4 Formwechsel (§§ 190 - 304 UmwG)	9
2.4 Das Umwandlungsverfahren	10
2.4.1 Vorbereitungsphase	10
2.4.2 Beschlussphase	11
2.4.3 Vollzugsphase	11
2.5 Rechtsfolgen der Umwandlung	11

<b>3 UMWANDLUNGSSTEUERRECHT</b>	<b>13</b>
<b>3.1 Begriff und Zweck</b>	<b>13</b>
<b>3.2 Gesetzlicher Aufbau</b>	<b>13</b>
<b>3.3 Anwendungsbereich von UmwG und UmwStG</b>	<b>14</b>
<b>3.3.1 Verschmelzung und Einbringung</b>	<b>15</b>
<b>3.3.2 Spaltung</b>	<b>18</b>
<b>3.3.3 Formwechsel</b>	<b>20</b>
<b>3.4 Grundfälle des Umwandlungssteuerrechts</b>	<b>21</b>
<b>3.5 Steuerlicher Übertragungstichtag und Rückwirkungsfiktion</b>	<b>21</b>
<b>3.6 Erstmalige Anwendung des UmwStG i. d. F. des SEStEG</b>	<b>24</b>
<b>3.7 Allgemeines Lösungsschema</b>	<b>24</b>
<b>3.8 Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person</b>	<b>25</b>
<b>3.8.1 Steuerliche Behandlung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft</b>	<b>25</b>
<b>3.8.1.1 Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz</b>	<b>25</b>
<b>3.8.1.2 Körperschaftsteuerguthaben und -erhöhung</b>	<b>30</b>
<b>3.8.2 Steuerliche Behandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft und den Gesellschaftern oder der natürlichen Person</b>	<b>31</b>
<b>3.8.2.1 Wertverknüpfung und Wertaufholung</b>	<b>31</b>
<b>3.8.2.2 Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft</b>	<b>32</b>
<b>3.8.2.3 Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses</b>	<b>34</b>
<b>3.8.2.4 Übernahmefolgegewinn</b>	<b>39</b>
<b>3.8.2.5 Gewerbesteuer</b>	<b>40</b>

<b>3.9 Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften</b>	<b>40</b>
<b>3.9.1 Steuerliche Behandlung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft</b>	<b>40</b>
<b>3.9.2 Steuerliche Behandlung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft</b>	<b>44</b>
<b>3.9.2.1 Wertverknüpfung und Wertaufholung</b>	<b>44</b>
<b>3.9.2.2 Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft</b>	<b>44</b>
<b>3.9.2.3 Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses</b>	<b>46</b>
<b>3.9.2.4 Übernahmefolgegewinn</b>	<b>47</b>
<b>3.9.2.5 Ermittlung und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos</b>	<b>48</b>
<b>3.9.2.6 Anpassung des Nennkapitals nach Verschmelzung</b>	<b>49</b>
<b>3.9.2.7 Übergang des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens i. S. d. § 37 Abs. 5 KStG</b>	<b>51</b>
<b>3.9.2.8 Zurechnung des unbelasteten Teilbetrags i. S. d. § 38 KStG</b>	<b>52</b>
<b>3.9.3 Steuerliche Behandlung bei den Gesellschaftern</b>	<b>52</b>
<b>3.10 Auf- oder Abspaltung von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften</b>	<b>54</b>
<b>3.10.1 Entsprechende Anwendung der §§ 11 – 13 UmwStG</b>	<b>54</b>
<b>3.10.2 Steuerliche Behandlung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft</b>	<b>54</b>
<b>3.10.2.1 Teilbetriebserfordernis</b>	<b>54</b>
<b>3.10.2.2 Missbrauchstatbestände</b>	<b>56</b>
<b>3.10.3 Steuerliche Behandlung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft</b>	<b>59</b>

3.10.3.1 Wegfall steuerlicher Verlustvorträge	60
3.10.3.2 Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto	61
3.10.3.3 Unbelasteter Teilbetrag i. S. d. § 38 KStG	62
3.10.4 Steuerliche Behandlung bei den Gesellschaftern	62
3.11 Auf- oder Abspaltung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften	63
3.12 Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	64
3.12.1 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	65
3.12.1.1 Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 20 UmwStG	65
3.12.1.2 Steuerliche Behandlung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	66
3.12.1.3 Steuerliche Behandlung beim Einbringenden	70
3.12.1.4 Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns	73
3.12.2 Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft (Anteilstausch)	77
3.12.2.1 Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 21 UmwStG	77
3.12.2.2 Steuerliche Behandlung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	78
3.12.2.3 Steuerliche Behandlung beim Einbringenden	79
3.12.2.4 Rückwirkende Besteuerung der Einbringung bei Veräußerung der eingebrachten Anteile	81
3.13 Einbringung in eine Personengesellschaft	84
3.13.1 Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG	84

<b>3.13.2 Steuerliche Behandlung bei der übernehmenden Personengesellschaft</b>	<b>85</b>
<b>3.13.3 Steuerliche Behandlung des Einbringenden</b>	<b>87</b>
<b>3.13.4 Missbrauchsklausel nach § 24 Abs. 5 UmwStG</b>	<b>88</b>
<b>3.14 Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft</b>	<b>88</b>
<b>3.15 Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft</b>	<b>89</b>
<b>4 FAZIT</b>	<b>90</b>
<b>LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS</b>	<b>92</b>
<b>ANLAGEN</b>	<b>112</b>

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Gesetzlicher Aufbau des UmwG .....	4
Abbildung 2:	Formen der Verschmelzung .....	6
Abbildung 3:	Zivilrechtliche Folgen einer Umwandlung .....	12
Abbildung 4:	Verhältnis von UmwG zu UmwStG.....	14
Abbildung 5:	Bilanzielle Darstellung des Übertragungsgewinns.....	28
Abbildung 6:	Ermittlung des Übertragungsgewinns.....	28
Abbildung 7:	Beispiel 5 – Übertragungsbilanz der Casino GmbH .....	35
Abbildung 8:	Beispiel 5 – Aufteilung der Bezüge auf die Gesellschafter .....	35
Abbildung 9:	Ermittlung des Übernahmewinns oder -verlustes .....	36
Abbildung 10:	Graphische Darstellung von Beispiel 7.....	48
Abbildung 11:	Graphische Darstellung von Beispiel 11.....	58
Abbildung 12:	Beispiel 12 – Übertragungsbilanz der A&B-GmbH .....	61
Abbildung 13:	Übersicht über den Regelungsbereich der §§ 20 ff. UmwStG .....	65
Abbildung 14:	Graphische Darstellung von Beispiel 13.....	68
Abbildung 15:	Ermittlung des Einbringungsgewinns .....	71
Abbildung 16:	Ermittlung des festzusetzenden Einbringungsgewinns I.....	74
Abbildung 17:	Einbringung von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft .....	77
Abbildung 18:	Besteuerung des Einbringungsgewinns bei Ansatz des gemeinen Wertes.....	80
Abbildung 19:	Graphische Darstellung von Beispiel 16.....	83
Abbildung 20:	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft ....	85

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abs.	Absatz
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung(en) für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
Bst.	Buchstabe
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	(Deutscher) Bundestag
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
d. h.	das heißt
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EBG II	Einbringungsgewinn II
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera (lateinisch: „und die übrigen“)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende

ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GewinnRL	Gewinnrücklagen
GewStG	Gewerbsteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
H	Hinweis
HFA	Hauptfachausschuss (des Instituts der Wirtschaftsprüfer)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
i. H. v.	in Höhe von
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeit- schrift)
i. S. d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
JStG	Jahressteuergesetz
KapitalRL	Kapitalrücklage
KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lt.	laut
max.	maximal
Mio.	Million(en)
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue juristische Wochenzeitschrift
NK	Nennkapital
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)

NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PersG	Personengesellschaft
PersU	Personenunternehmen
R	Richtlinie
Rs.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SCE	Societas Cooperativa Europaea, Europäische Genossenschaft
SE	Societas Europaea, Europäische Aktiengesellschaft
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
s. o.	siehe oben
sog.	so genannte (r, s, n)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
Steuerpfl.	Steuerpflichtig (e, r, s)
StSenkG	Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuSt	Steuer und Studium (Zeitschrift)
T €	Tausend Euro
TB	Teilbetrieb
u. a.	unter anderem
UmwBerG	Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom/ von
Vgl.	Vergleiche
VO EG	Verordnung der Europäischen Union
VZ	Veranlagungszeitraum
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich