



STEUERFACHKURS

TRAINING

Brühl · Kunzmann

# Fallsammlung Umwandlungssteuerrecht

7. Auflage

 **nwb** E-BOOK

Brühl · Kunzmann

Fallsammlung

Umwandlungssteuerrecht

Steuerfachkurs · Lehrbuch

# Fallsammlung Umwandlungssteuerrecht

Von

Dipl.-Kaufmann Steuerberater Manuel Brühl

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ronny Kunzmann

Dozent an der Fachhochschule für öffentliche Verwaltung Meißen

7., überarbeitete Auflage

ISBN 978-3-482-**47717**-4 – 7., überarbeitete Auflage 2021  
eISBN 978-3-482-**00682**-1

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1996  
[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm  
Druck: Druckerei Hachenburg PMS GmbH, Hachenburg

# VORWORT

Die Komplexität des Umwandlungssteuerrechts rührt nicht zuletzt daher, dass es die Regelungen des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Internationalen Steuerrechts miteinander verknüpft. Neben Vorkenntnissen in diesen Rechtsgebieten ist daher ein systematisches Herangehen an entsprechende Sachverhalte notwendig. Dieses Vorgehen trainiert man am besten anhand praxis- und klausurnaher Fälle, wie sie in diesem Buch zusammengestellt wurden.

Schwerpunkt der mit der 4. Auflage vorgenommenen umfangreichen Anpassungen war die Berücksichtigung des Umwandlungssteuer-Erlasses 2011.

Die 5. Auflage wurde unter den Gliederungspunkten 2.2.1 bis 2.2.4 um Inlandsverschmelzungen mit Auslandsbezug, Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug und internationale Verschmelzungen ergänzt. Diese Fälle sind als Ergänzungen zu den nationalen Verschmelzungsfällen zu sehen und befassen sich vorwiegend mit wesentlichen Problemen bei internationalen Verschmelzungen. Daher sind diese Fälle nur als Einführung in die Materie von Inlandsverschmelzungen mit Auslandsbezug, Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug und grenzüberschreitende Verschmelzungen zu sehen.

Die 6. Auflage berücksichtigt im Kapitel 3 die Neuregelungen des Steueränderungsgesetzes 2015.

Wir haben mit der vorliegenden 7. Auflage dieses Werk übernommen und die zwischenzeitlichen steuerrechtlichen Entwicklungen bei der Neuauflage berücksichtigt. Mit unserer Überarbeitung schlagen wir den Weg in Richtung einer noch stärkeren Fokussierung auf den praktischen Prüfungsfall im Umwandlungssteuerrecht ein, auf den sich die meisten Nutzer dieses Werks vorbereiten. Aufgrund der umwandlungssteuerrechtlichen Wirkungen des neuen Optionsmodells nach § 1a KStG dürfte das Umwandlungssteuerrecht in Zukunft in der Praxis, aber auch als Prüfungsgegenstand noch an Bedeutung gewinnen.

Die Fallsammlung enthält 23 umfassende Fälle zu Formwechsel, Verschmelzung, Spaltung und Einbringung und wendet sich an angehende Steuerberater, Diplom-Finanzwirte und Wirtschaftsprüfer, die theoretisches in Praxiswissen umsetzen und vertiefen möchten.

Rechtsstand ist der 1.10.2021.

Viel Erfolg mit der NWB Fallsammlung zum Umwandlungssteuerrecht!

Herne, im Oktober 2021

Manuel Brühl und Ronny Kunzmann



# INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Literaturhinweise	IX
Abkürzungsverzeichnis	XI
<b>Kapitel 1: Umwandlung von Körperschaften in Personenunternehmen bzw. Einzelunternehmen</b>	<b>1</b>
1.1. Verschmelzung einer Tochter-Kapitalgesellschaft auf eine Mutter-Personengesellschaft	1
1.2. Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	37
<b>Kapitel 2: Umwandlungen von Körperschaften in Körperschaften</b>	<b>65</b>
2.1. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	65
2.1.1. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften ohne gegenseitige Beteiligung	65
2.1.2. Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft („up-stream merger“) und Hinweise zum „side-stream und down-stream merger“	87
2.2. Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug, Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug und grenzüberschreitende Verschmelzungen	96
2.2.1. Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug	98
2.2.2. Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug	103
2.2.3. Hinausverschmelzung	106
2.2.4. Hineinverschmelzung	121
2.3. Spaltung einer Kapitalgesellschaft	137
<b>Kapitel 3: Einbringungen</b>	<b>175</b>
3.1. Vorbemerkungen zu den Einbringungen	175
3.2. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	176
3.3. Einbringung in eine Personengesellschaft gemäß § 24 UmwStG	218



# LITERATURHINWEISE

*Adolff*, ZHR 173 (2009), 67 ff.

*Beck'sches Handbuch Umwandlungen international*, Gesellschaftsrecht, Bilanzrecht, Steuerrecht, München 2013

*Benz, S./Rosenberg, O.*, Das SEStEG, Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungen

*Rödter, T./Herlinghaus, A./van Lishaus, I.*, Umwandlungssteuergesetz, Köln 2019

*Brähler, Krenzin*, Umwandlungssteuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 11. Auflage, Wiesbaden 2020

*Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Kommentar zum Körperschaftsteuer- und Umwandlungssteuergesetz

*Goutier/Knopf/Tulloch*, Kommentar zum Umwandlungsrecht, Heidelberg 1995

*Junge, B.*, Lehrbuch Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., Herne 2021

*Limmer, P.*, in: Limmer, P. (Hrsg.), Handbuch der Unternehmensumwandlung, 6. Aufl., Köln, 2019

*Müller, W.*, in: Kallmeyer, H., Umwandlungsgesetz Kommentar, 7. Aufl., Köln 2020

*Pung, A.*, in: Dötsch, E./ Pung, A./Möhlenbrock, R, Die Körperschaftsteuer, 102. Aktualisierung Stuttgart 2021

*Schmitt/Hörtnagel/Stratz*, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl. München 2020



# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

## A

---

a. A.	andere(r) Ansicht
Abs.	Absatz
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ArbVG	Arbeitsverfassungsgesetz (Österreich)
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen

## B

---

BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BetrSt-Erl.	Betriebstättenerlass
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
Buchst./Bst.	Buchstabe
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
bzw.	Beziehungsweise

## C

---

Co.	Compagnon
-----	-----------

## D

---

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

**E**

---

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-VerschG	EU-Verschmelzungsgesetz (Österreich)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum

**F**

---

f./ff.	folgende/fortfolgende
FG	Finanzgericht
FK	Fremdkapital
FN-IDW	IDW-Fachnachrichten (Zeitschrift)
FRL	Fusionsrichtlinie

**G**

---

GA	Gewinnausschüttung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GesRZ	Der Gesellschafter, Zeitschrift (Österreich)
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuerrichtlinien
GFW	Geschäfts- oder Firmenwert
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz

**H**

---

HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende(r) Meinung
hr.	handelsrechtlich

Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz

---

**I**

IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V. m.	in Verbindung mit
IWB	NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

---

**K**

KapG	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz (Österreich)

---

**L**

LG	Landgericht
lt.	laut
Ltd.	Limited (englische Aktiengesellschaft)

---

**N**

NK	Nominalkapital
Nr.	Nummer
n.V.	nach Verschmelzung

---

**O**

OECD-MA	Organisation for Economic Cooperation in Development-Musterabkommen
OGH	Oberster Gerichtshof (Österreich)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht

---

**P**

p. a.	per annum
pers.	persönlich
PersG	Personengesellschaft
PV	Privatvermögen

**R**

---

RL	Richtlinie
Rz.	Randziffer
Rn.	Randnummer

**S**

---

S.	Seite
SCE	Societas Cooperativa Europaea
SE	Societas Europaea
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SE-VO	Verordnung über das Statut der SE
SolZ	Solidaritätszuschlag
s.r.o.	Spolecnost s rucenim omezenym = haftungsbeschränkte Gesellschaft in Tschechien
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBil.	Steuerbilanz
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
stpfl.	steuerpflichtig
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz

**T**

---

T€	Tausend Euro
Tz.	Textziffer

**U**

---

u. a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch (Österreich)
UmwBerG	Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts
UmgrR	Umgründungssteuergesetz (Österreich)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt	Umwandlungssteuer
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UnStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UV	Umlaufvermögen

**V**

---

vgl.	vergleiche
v.V.	vor Verschmelzung
VZ	Veranlagungszeitraum

**W**

---

WG	Wirtschaftsgut/Wirtschaftsgüter
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)

**Z**

---

Z.	Ziffer
z. B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für des gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht



# Kapitel 1: Umwandlung von Körperschaften in Personenunternehmen bzw. Einzelunternehmen

## 1.1. Verschmelzung einer Tochter-Kapitalgesellschaft auf eine Mutter-Personengesellschaft



FALL 1

### Verschmelzung einer GmbH auf eine bestehende OHG wobei die OHG die Alleingesellschafterin der GmbH ist

#### Sachverhalt

An der Sommer & Winter OHG mit Sitz in Baden Baden sind die Gesellschafter Sommer und Winter jeweils zur Hälfte beteiligt. Die Gesellschafter Sommer und Winter haben ihren Wohnsitz ebenfalls in Baden Baden und sind damit unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Im Gesellschaftsvermögen der OHG befindet sich eine 100%ige Beteiligung an der Lenz-GmbH mit Sitz in Hamburg; die GmbH wurde vor neun Jahren gegründet. Geschäftsführer der Lenz-GmbH war bisher ein Fremdgeschäftsführer, der seinen Anstellungsvertrag zum 31.12.00 gekündigt hatte. Danach haben die Gesellschafter der OHG, Sommer und Winter, die Geschäftsführung unentgeltlich übernommen. Die Beteiligung ist in der Bilanz mit den Anschaffungskosten bzw. nachträglichen Anschaffungskosten, die dem Gründungskapital zzgl. einer in die Kapitalrücklage geleisteten Einlage entsprechen, ausgewiesen. Im Mai des Jahres 01 beschließen die Gesellschafter der Sommer & Winter OHG, die Lenz-GmbH rückwirkend zum 1.1.01 auf die Sommer & Winter OHG zu verschmelzen. Es liegt ein notariell beurkundeter Umwandlungsbeschluss vom 20.5.01 vor. Die Anmeldung zum Handelsregister erfolgte am 28.7.01. Die Eintragung erfolgte am 16.9.01.

Die der Umwandlung zugrunde liegende Schlussbilanz der Lenz-GmbH zum 31.12.00 weist folgendes Bild auf:

Aktiva	Bilanz der Lenz-GmbH zum 31.12.00	Passiva	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
Sachanlagen	200.000 €	I. Stammkapital	50.000 €
B. Umlaufvermögen		II. Kapitalrücklagen	50.000 €
I. Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände	250.000 €	III. Gewinnrücklagen	100.000 €
II. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	50.000 €	IV. Jahresüberschuss	100.000 €
		B. Rückstellungen	20.000 €
		C. Verbindlichkeiten	180.000 €
	<u>500.000 €</u>		<u>500.000 €</u>

Der gemeine Wert des Anlagevermögens beläuft sich auf 500.000 €, des Weiteren ist der Firmenwert der GmbH auf 200.000 € zu beziffern. Weitere stille Reserven existieren nicht. Das steuerliche Einlagekonto wurde im Vorjahr mit 50.000 € festgestellt.

Die Bilanz der Sommer & Winter OHG weist zum 31.12.00 folgendes Bild auf:

Aktiva	Bilanz der Sommer & Winter OHG zum 31.12.00	Passiva	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen	150.000 €	I. Kapital Sommer	100.000 €
II. Finanzanlagen		II. Kapital Winter	100.000 €
Beteiligung Lenz-GmbH	100.000 €	B. Rückstellungen	20.000 €
B. Umlaufvermögen		C. Verbindlichkeiten	280.000 €
I. Forderungen und sonst.			
Vermögensgegenstände	220.000 €		
II. Kassenbestand, Guthaben			
bei Kreditinstituten	30.000 €		
	<u>500.000 €</u>		<u>500.000 €</u>



## AUFGABEN

1. Ist in diesem Fall das UmwStG anwendbar?
2. Wann ist der steuerliche Übertragungstichtag?
3. Geben Sie die ertragsteuerlichen Folgen aus der Umwandlung für die übertragende Lenz-GmbH, die übernehmende Sommer & Winter OHG sowie den/die Gesellschafter(in) der übertragenden Lenz-GmbH an bei
  - a) Aufdeckung der stillen Reserven
  - b) Buchwertfortführung

(Hinweis: für eine Ertragsteuerbelastung beim üTR kann mit 30 % gerechnet werden)!



## LÖSUNG

**Vorbemerkung:**

Aufgrund der Verschmelzung überträgt der üTR (hier die Lenz-GmbH) sein gesamtes Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den ünR (hier die Sommer & Winter OHG). Dies ist Ausfluss des UmwG; vgl. Sie dazu insbesondere § 20 UmwG. Durch die Verschmelzung erlischt der üTR. Somit endet auch dessen Steuerpflicht.

Ertragsteuerlich stellen Umwandlungen, wie auch Einbringungen, auf der Ebene des üTR Veräußerungsvorgänge des übertragenen Vermögens dar (vgl. auch Rz. 00.02 UmwStE). Aus dem übertragenen Betriebsvermögen sind demzufolge alle stillen Reserven aufzudecken. Durch die

Anwendung des UmwStG kann die Besteuerung dieser stillen Reserven beim üR evtl. vermieden werden.

Der ünR übernimmt alles vom üR im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Aus ertragsteuerlicher Sicht handelt es sich grundsätzlich um einen Anschaffungsvorgang (Rz. 00.02 UmwStE). Da es sich beim übernommenen Vermögen regelmäßig um zu bilanzierendes Betriebsvermögen handelt, muss hierfür eine Zugangs- als auch an den folgenden Bilanzstichtagen eine Folgebewertung vorgenommen werden.

Des Weiteren ist zu beachten, dass die Beteiligung am üR durch die Verschmelzung untergeht, der Gesellschafter des üR allerdings regelmäßig neue Anteile am ünR erhält. Beim ünR handelt es sich aus steuerlicher Sicht entweder um Mitunternehmenschaften bzw. Einzelunternehmen, sodass der Gesellschafter hier im Gegenzug eigenes Betriebsvermögen erhält. Er tauscht quasi seine Beteiligung an der untergehenden Kapitalgesellschaft gegen Betriebsvermögen ein. Auch aus diesem Tausch sind letztendlich die stillen Reserven aufzudecken, da es sich bei den Anteilen an der untergehenden Kapitalgesellschaft um steuerverhaftete i. S. des Ertragsteuerrechts handelt.

Genau diesem Gedankengang folgend löst auch das UmwStG diese Fälle!

- ▶ Rechtsfolgen für den üR (§ 3 UmwStG)
- ▶ Rechtsfolgen für den ünR (§ 4 Abs. 1–3 UmwStG i. V. m. §§ 5 und 6 UmwStG)
- ▶ Rechtsfolgen für die Gesellschafter des üR (§ 7 UmwStG und § 4 Abs. 4–7 UmwStG)

Vorab muss in einer Lösung selbstverständlich die Anwendbarkeit des UmwStG (§ 1 UmwStG), der steuerliche Übertragungstichtag (§ 2 UmwStG) und letztendlich die Auswirkungen auf „andere“ Steuerarten außer ESt und KSt, also die GewSt (§ 18 UmwStG), die USt als auch die GrEST geprüft werden. Somit steht der Grundaufbau für eine Lösung fest.

### 1. Anwendbarkeit des UmwStG (§ 1 UmwStG)

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG sind für Umwandlungen i. S. des § 2 UmwG (= Verschmelzung) die steuerrechtlichen Vorschriften des 2.–5. Teiles des Umwandlungssteuergesetzes anzuwenden – sachlicher Anwendungsbereich. Auch der persönliche Anwendungsbereich ist für den üR (Lenz-GmbH) als auch den ünR (Sommer & Winter OHG) eröffnet, da beide ihren Sitz im Inland haben.

### 2. Steuerlicher Übertragungstichtag (§ 2 UmwStG)

Das Steuerrecht lässt in diesen Fällen eine Rückwirkung zu! Dies ist insoweit beachtlich, da das Steuerrecht sich ansonsten durch ein hohes Maß an „Rückwirkungsfeindlichkeit“ auszeichnet.

Der **handelsrechtliche Umwandlungsstichtag (hier der 1.1.01)** ist der Zeitpunkt, von dem an die Handlungen des üR (hier: die Lenz-GmbH) als für Rechnung des ünR (hier: die Sommer & Winter OHG) vorgenommen gelten. Der übertragende Rechtsträger hat auf den Schluss des Tages, der dem handelsrechtlichen Umwandlungsstichtag vorangeht, nach § 17 Abs. 2 UmwG eine Schlussbilanz aufzustellen (hier also der 31.12.00). Diese Schlussbilanz darf auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Umwandlung beim Handelsregister liegenden Stichtag aufgestellt werden. Die Anmeldung erfolgte hier am 28.7.01. Eine handelsrechtliche Rückwirkung auf den 1.1.01 ist möglich.

Der steuerliche Übertragungstichtag i.S. des § 2 Abs. 1 UmwStG ist **nicht** mit dem handelsrechtlichen Umwandlungstichtag identisch, vgl. auch Rz. 02.01 UmwStE. Nach Rz. 02.02 UmwStE ist der **steuerliche Übertragungstichtag** der Tag, auf den der übertragende Rechtsträger die (handelsrechtliche) Schlussbilanz aufzustellen hat, also im vorliegenden Fall der 31.12.00. Die Wahl eines anderen steuerlichen Übertragungstichtags ist nicht möglich. Auf den 31.12.00 ist demzufolge auch die steuerliche Schlussbilanz zu erstellen.

Aufgrund dieser steuerlichen Rückwirkung sind das Einkommen, das Vermögen und die Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer der übertragenden GmbH sowie der übernehmenden OHG danach so zu ermitteln, als ob das Vermögen der GmbH mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die übernehmende OHG übergegangen wäre. Die steuerlichen Folgen aus der Umwandlung entfalten also bereits in 00 ihre steuerliche Wirkung, bezogen auf die OHG sind diese Besteuerungsgrundlagen daher bereits in der gesonderten und einheitlichen Feststellung für das Jahr 00 zu erklären (§§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO).

### 3. Ertragsteuerliche Würdigung der Umwandlung

#### 3.1 Rechtsfolgen für den ütr (die Lenz-GmbH)

##### 3.1.1 Grundsatz: Ansatz der gemeinen Werte mit Aufdeckung aller stillen Reserven

Jede übertragende Körperschaft ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zur Erstellung und Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz verpflichtet. Das gilt unabhängig davon, ob die übertragende Körperschaft im Inland einer Steuerpflicht unterliegt (§§ 1, 2 KStG), im Inland zur Führung von Büchern verpflichtet ist (§ 5 Abs. 1 EStG, § 141 ff. AO) oder überhaupt inländisches Betriebsvermögen besitzt. Die Vorlage einer steuerlichen Schlussbilanz ist nur dann nicht erforderlich, wenn sie nicht für inländische Besteuerungszwecke benötigt wird.

Die steuerliche Schlussbilanz i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist eine eigenständige Bilanz und von der allgemeinen Gewinnermittlungsbilanz i.S. der §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG zu unterscheiden.

Der ütr hat nach **§ 3 Abs. 1 UmwStG** eine Schlussbilanz zu erstellen und sein Vermögen darin **zum gemeinen Wert** anzusetzen. Daraus folgt die Aufdeckung aller stillen Reserven einschließlich selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte des Anlagevermögens. Der daraus resultierende Übertragungsgewinn voll steuerpflichtig. Das gilt gem. § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ebenso für die Gewerbesteuer.

Aktiva		Schlussbilanz der Lenz-GmbH zum 31.12.00 nach § 3 Abs. 1 UmwStG		Passiva	
A. Anlagevermögen				A. Eigenkapital	
selbst geschaffener Firmenwert (0 + 200')	200.000 €			I. Stammkapital	50.000 €
Sachanlagen (200' + 300')	500.000 €			II. Kapitalrücklagen	50.000 €
B. Umlaufvermögen				III. Gewinnrücklagen	100.000 €
I. Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände	250.000 €			IV. Jahresüberschuss (vor Umwandlung)	100.000 €
II. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	50.000 €			Übertragungsgewinn (500' - 150')	350.000 €
				B. Rückstellungen	20.000 €
				Steuerrückstellung aus Übertragungsgewinn <sup>1)</sup>	150.000 €
				C. Verbindlichkeiten	180.000 €
		<u>1.000.000 €</u>			<u>1.000.000 €</u>

<sup>1)</sup> für Ertragsteuern (KSt, SolZu, GewSt) soll mit 30 % gerechnet werden

die stillen Reserven im Sachanlagevermögen	300.000 €
im Firmenwert	200.000 €
Übertragungsgewinn vor Steuern	500.000 €

davon 30 % Ertragsteuerbelastung 150.000 €

Aufgrund der Umwandlung erfolgt beim ütR die (fiktive) Herabsetzung des Nennkapitals, vgl. § 29 Abs. 1 KStG. Mangels Sonderausweis beim ütR ist der Herabsetzungsbetrag dem steuerlichen Einlagekonto zuzuschreiben. Dieses beträgt dann auf den steuerlichen Übertragungstichtag:

Stand steuerliches Einlagekonto Vorjahr	50.000 €
zzgl. Betrag aus Herabsetzung	+ 50.000 €
Stand 31.12.00	100.000 €

### 3.1.2 Ausnahme bzw. Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven beim ütR

Gemäß § 3 Abs. 2 UmwStG dürfen die Wirtschaftsgüter – auf Antrag – in der Übertragungsbilanz zum Buch- oder Zwischenwert angesetzt werden, soweit

- Nr. 1: sie Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung nach dem EStG oder KStG unterliegen, und

Nr. 2: das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der natürlichen Person nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und

Nr. 3: eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

**Die erste Voraussetzung** kommt zum Tragen, wenn eine rein vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen (= vermögensverwaltende Personengesellschaft) verschmolzen wird. Damit wird aus dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft steuerliches Privatvermögen der Gesellschafter. Eine Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven ist im Falle der Entnahme der Wirtschaftsgüter nicht möglich.

Das gilt für den vorliegenden Fall nicht, da die Wirtschaftsgüter zu Betriebsvermögen der OHG werden. Beim ünR handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft.

**Die unter Nr. 2** aufgeführte Bedingung zielt ebenfalls auf die stillen Reserven und ihre spätere Besteuerung ab. Werden die Wirtschaftsgüter durch die aufnehmende OHG später veräußert und damit die stillen Reserven realisiert, muss der Veräußerungsgewinn in Deutschland steuerpflichtig sein. Diese Regelung soll das deutsche Besteuerungsrecht an den stillen Reserven sicherstellen. Diese Regelung könnte dann zum Problem werden, wenn zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft eine Betriebsstätte gehört und diese Wirtschaftsgüter nach der Verschmelzung nicht mehr einer deutschen Betriebsstätte zuzuordnen sind oder in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt sind.

Da beides im vorliegenden Fall nicht gegeben ist, verhindert die unter Nr. 2 genannte Bedingung auch nicht den Buchwertansatz. Beide Gesellschafter der OHG sind unbeschränkt steuerpflichtig und damit bleibt das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven auf der Grundlage der transparenten Besteuerung für die Bundesrepublik Deutschland erhalten.

**Die unter Nr. 3** aufgeführte Bedingung soll verhindern, dass die Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Verschmelzung entgeltlich veräußert werden. Eine Gegenleistung darf entweder nicht gewährt werden oder nur in Gesellschaftsrechten bestehen. Da sich die Beteiligung im Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft befindet, fällt diese nach Übernahme der Wirtschaftsgüter weg und eine Gegenleistung wird nicht gewährt.

Da alle drei Bedingungen erfüllt sind, ist ein Ansatz zum Buchwert möglich. Damit kann eine Versteuerung eines Übertragungsgewinns vermieden werden.

**HINWEIS**

Hinweis zum Antrag i. S. des § 3 Abs. 2 UmwStG: Nach der im UmwSt-Erlass festgehaltenen Verwaltungsauffassung gelten bezogen auf den Antrag und die steuerliche Schlussbilanz die folgenden Grundsätze:

Als Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz gilt auch die „ausdrückliche Erklärung“, dass die Steuerbilanz i. S. der §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz sein soll, wenn diese Bilanz der steuerlichen Schlussbilanz entspricht. Das dürfte in der Regel bei Buchwertfortführung der Fall sein. Diese Erklärung ist unwiderruflich. In der Erklärung ist zugleich

ein konkludent gestellter Antrag auf Ansatz des Buchwertes zu sehen, sofern kein ausdrücklicher, gesonderter, anderweitiger Antrag gestellt wurde (Rz. 03.01 und Rz. 03.29 UmwStE).

Der Antrag zum Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buch- oder Zwischenwert ist von der übertragenden Körperschaft bzw. von deren Gesamtrechtsnachfolger bei dem für die Besteuerung nach den §§ 20, 26 AO zuständigen Finanzamt der übertragenden Körperschaft spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz zu stellen. Der Antrag bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich (Rz. 03.27 – Rz. 03.30 UmwStE).

Aktiva		Schlussbilanz der Lenz-GmbH zum 31.12.00 nach § 3 Abs. 2 UmwStG		Passiva	
A.	Anlagevermögen			A.	Eigenkapital
	Sachanlagen	200.000 €		I.	Stammkapital
					50.000 €
B.	Umlaufvermögen			II.	Kapitalrücklagen
	I. Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände	250.000 €		III.	Gewinnrücklagen
					100.000 €
	II. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	50.000 €		IV.	Jahresüberschuss
					100.000 €
				B.	Rückstellungen
					20.000 €
				C.	Verbindlichkeiten
					<u>180.000 €</u>
					<u>500.000 €</u>
					<u>500.000 €</u>

Die Herabsetzung des Nennkapitals nach § 29 Abs.1 UmwStG erfolgt unabhängig von der Schlussbilanz i. S. des § 3 UmwStG.

Stand steuerliches Einlagekonto Vorjahr	50.000 €
zzgl. Betrag aus Herabsetzung	<u>+ 50.000 €</u>
Stand 31.12.00	100.000 €

### 3.2. Rechtsfolgen für den ünR (die Sommer & Winter OHG)

#### 3.2.1 Zugangsbewertung

Nach § 4 Abs.1 Satz 1 UmwStG hat die übernehmende Personengesellschaft die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der GmbH enthaltenen Wert zu übernehmen. Es gilt somit eine strenge Wertverknüpfung. Die Eröffnungsbilanz bzw. **Zugangsbewertung** der Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs.1 UmwStG des ünR hat somit das gleiche Bild wie die Schlussbilanz des ünR nach § 3 UmwStG; natürlich mit Ausnahme des Eigenkapitals. Dieses ist nach Beteiligungshöhe der Gesellschafter aufzuteilen.

Beim Ansatz der gemeinen Werte beim ütR (§ 3 Abs. 1 UmwStG) hat die Übernahmebilanz des ünR folgendes Bild:

Aktiva		steuerliche Übernahmebilanz der Sommer & Winter OHG zum 31.12.00	Passiva	
A. Anlagevermögen			A. Eigenkapital	
I.		200.000 €	I. Kapital Sommer (+ 275.000)	375.000 €
II.	Sachanlagen (+ 500.000)	650.000 €	II. Kapital Winter (+ 275.000)	375.000 €
B. Umlaufvermögen			B. Rückstellungen (+ 20.000)	40.000 €
I.	Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände (+ 250.000)	470.000 €	inkl. Steuerrückstellungen des ütR	150.000 €
II.	Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten (+ 50.000)	80.000 €	C. Verbindlichkeiten (+ 180.000)	460.000 €
		<u>1.400.000 €</u>		<u>1.400.000 €</u>

Beim Ansatz der Buchwerte beim ütR (§ 3 Abs. 2 UmwStG) hat die Übernahmebilanz des ünR folgendes Bild:

Aktiva		Steuerliche Übernahme - Bilanz der Sommer & Winter OHG zum 31.12.00	Passiva	
A. Anlagevermögen			A. Eigenkapital	
II.	Sachanlagen (+ 200.000)	350.000 €	I. Kapital Sommer (+ 100.000)	200.000 €
			II. Kapital Winter (+ 100.000)	200.000 €
B. Umlaufvermögen			B. Rückstellungen (+ 20.000)	40.000 €
I.	Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände (+ 250.000)	470.000 €	C. Verbindlichkeiten (+ 180.000)	460.000 €
II.	Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten (+ 50.000)	80.000 €		
		<u>900.000 €</u>		<u>900.000 €</u>

### 3.2.2 Folgebewertung

Die übernehmende Personengesellschaft tritt nach § 4 Abs. 2 UmwStG bezüglich

- ▶ der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter,
- ▶ der Absetzungen für Abnutzung, einschließlich erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen,
- ▶ den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen (z. B. nach § 6b EStG)

in die Rechtsstellung der übertragenden GmbH ein. Dieser Eintritt erfolgt im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.

Die Aufzählung in § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist nicht als abschließend zu interpretieren. Der Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bedeutet gleichzeitig, dass bei der übernehmenden Personengesellschaft für Zwecke des § 6b EStG und des § 7g EStG keine begünstigte Anschaffung vorliegt (Rz. 04.14 UmwStE).

Rz. 04.09 UmwStE weist noch einmal besonders darauf hin, dass der übernehmende Rechtsträger in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft auch hinsichtlich ihrer historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eintritt. Das ergibt sich aber bereits aus der Gesamtrechtsnachfolge.

Der Eintritt in die Rechtsstellung der Überträgerin gilt nicht nur in den Fällen, in denen bei der GmbH der Buchwert angesetzt wird. Er gilt auch dann, wenn die GmbH Zwischenwerte oder den gemeinen Wert ansetzt (vgl. Rz. 04.10 UmwStE).

Soweit die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist (z. B. Vorbesitzzeiten bei § 6b EStG bzw. Verbleibensfristen), sind die entsprechenden Zeiten der GmbH gem. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG bei der übernehmenden Personengesellschaft anzurechnen; etwaige Behaltefristen werden nicht unterbrochen (vgl. Rz. 04.15 UmwStE).

### 3.2.3 Folge – AfA bei Ansatz > Buchwerte

Nur für diese Fälle – also nicht beim Buchwertansatz – regelt § 4 Abs. 3 UmwStG eine **neue AfA-Bemessungsgrundlage** wie folgt:

Bei der Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG (lineare AfA) ist die bisherige Bemessungsgrundlage zuzüglich des Betrags der aufgelösten stillen Reserven maßgebend (vgl. Rz. 04.10 UmwStE). Auf diese Bemessungsgrundlage ist der bisherige Prozentsatz weiterhin anzuwenden.

**BEISPIEL:** ▶ In der Schlussbilanz der GmbH wird ein Gebäude mit dem gemeinen Wert von 800.000 € angesetzt. Der Buchwert beläuft sich auf 400.000 €, die ursprünglichen Herstellungskosten betragen 600.000 €.

Bei der übernehmenden Personengesellschaft ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage für die künftige AfA:

ursprüngliche Bemessungsgrundlage	600.000 €
= Herstellungskosten	
zzgl. aufgelöste stille Reserven	+ 400.000 €
neue Bemessungsgrundlage	1.000.000 €

Wird in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, können die Absetzungen für Abnutzung nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen werden. Ein solcher Nachweis dürfte in der Praxis aber für Gebäude schwerfallen.

Bei anderen abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern wird der Buchwert ebenfalls um die aufgelösten stillen Reserven erhöht und bildet die neue Bemessungsgrundlage (vgl. Rz. 04.10 UmwStE). Der Abschreibungssatz richtet sich nach der Restnutzungsdauer, die in diesen Fällen nach den Verhältnissen am steuerlichen Übertragungstichtag neu zu schätzen wäre (BFH, Urteil v. 29.11.2007 - IV R 73/02, BStBl 2008 II S. 407).

**BEISPIEL:** In der Schlussbilanz der GmbH wird eine Maschine mit dem gemeinen Wert von 300.000 € angesetzt, der Buchwert beträgt 200.000 €.

Bei der übernehmenden Personengesellschaft ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage für die künftigen Abschreibungen:

Buchwert lt. Schlussbilanz	200.000 €
zzgl. aufgelöste stille Reserven	+ 100.000 €
neue Bemessungsgrundlage	300.000 €

Für die Absetzungen für Abnutzung eines Geschäfts- oder Firmenwerts gilt § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG. Auch wenn zum steuerlichen Übertragungstichtag bereits ein (derivativer) Geschäfts- oder Firmenwert vorhanden ist, bemessen sich die Absetzungen für Abnutzung wegen § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht nach der Restnutzungsdauer. In diesen Fällen ist der Geschäfts- oder Firmenwert nach der bisherigen Bemessungsgrundlage, ggf. vermehrt um einen Aufstockungsbetrag, einheitlich mit 1/15 abzuschreiben (Rn. 04.10 UmwStE).

Sowohl bei der Gebäudeabschreibung als auch bei der Abschreibung anderer Wirtschaftsgüter ist die übernehmende Personengesellschaft – unabhängig davon, ob die GmbH den Buch-, Zwischen- oder gemeinen Wert angesetzt hat – an die von der übertragenden GmbH **gewählte Abschreibungsmethode gebunden**.

### 3.2.4 Verbleibende Verluste (im weiteren Sinne) der übertragenden Kapitalgesellschaft

Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gehen verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte und ein Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG **nicht** auf die übernehmende Personengesellschaft über.

### 3.3 Rechtsfolgen für die Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft (§ 4 Abs. 4 - 7 und § 7 UmwStG)

#### Vorbemerkung:

Vom Gesetzgeber wird unterstellt, wie auch in unserem vorliegenden Sachverhalt gegeben, dass bei einer Verschmelzung die übernehmende Personengesellschaft sämtliche Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft hält. Dieser Fall wird auch als Grundfall oder Aufwärtsverschmelzung (Tochter auf Muttergesellschaft oder auch „up-stream-merger“) bezeichnet. Läge ein Fall vor, dass die üNR vor der Umwandlung nicht sämtliche Anteile an der üTR hielte, sorgt § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG per gesetzlicher Anordnung für die Schaffung dieses Grundfalles. Dies gilt allerdings nur für sog. steuerverhaftete Anteile, also diese i. S. des. § 15 EStG (sich in einem