

Die 13 größten Fehler und Chancen des Umwandlungssteuerrechts

1. Wertansatzwahlrecht Buch- / Zwischen-/ gemeiner Wert	5
1.1. Steuerliche Schlussbilanz	5
1.1.1. Grundsätze	5
1.1.2. Begriff der steuerlichen Schlussbilanz	8
1.1.3. Übertragungsgewinn	9
1.1.4. Steuerliche Schlussbilanz im Einbringungsteil	11
1.1.4.1. Grundsätze	11
1.1.4.2. BFH-Urteil vom 15.06.2016 - I R 69/15	13
1.2. Gemeiner Wert der Sachgesamtheit	19
1.3. Nichtanwendung steuerlicher Ansatzverbote des § 5 EStG	21
1.4. Begrenzung Buchwert durch die Bp	23
2. Gefahr der Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven	24
2.1. Begriff der schädlichen Gegenleistung	24
2.2. Auswirkungen beim Anteilseigner	27
2.3. Auswirkungen in der steuerlichen Schlussbilanz	27
3. Gewerbesteuerfälle für fiktive Dividenden bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	28
3.1. Grundsatz	28
3.2. Besteuerung der Einnahmen	29
3.3. Kapitalertragsteuerverpflichtung	31
3.4. Gewerbesteuerliche Behandlung	32
4. Gewerbesteuerfälle nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	34
4.1. Grundsatz des § 18 Abs. 3 UmwStG	34
4.2. Schädliche Veräußerung	36
4.3. Besteuerung sämtlicher Wertzuwächse	37
5. Kosten des Vermögensübergangs	38
5.1. Steuerliche Wirkung der Kosten des Vermögensübergangs	38
5.2. Begriff und Zuordnung der Kosten des Vermögensübergangs	41
5.2.1. Begriffsdefinition der Kosten des Vermögensübergangs	41
5.2.2. Zuordnung der Kosten des Vermögensübergangs	43
5.2.3. Umfang der nichtobjektbezogenen Kosten	45
5.3. Fazit	51
6. Teilbetriebsbegriff bei Spaltungen und Einbringungen	52
6.1. Teilbetriebsvoraussetzungen	52
6.1.1. Bedeutung des Teilbetriebsbegriffs	52
6.1.2. Grundsätze	53
6.1.3. „Echter“ Teilbetrieb	54

Die 13 größten Fehler und Chancen des Umwandlungssteuerrechts

6.1.4. Europäischer Teilbetriebsbegriff	55
6.1.5. Umfang des europäischen Teilbetriebs	59
6.1.5.1. Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen	59
6.1.5.2. Nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter	60
6.1.5.3. Neutrales Vermögen	62
6.1.6. Beispiele aus der Praxis	63
6.1.7. Teilbetriebe im Aufbau	67
6.1.8. Perspektive des übertragenden Rechtsträgers	67
6.2. Zeitpunkt des Vorliegens des Teilbetriebs	68
6.2.1. Änderung des Nutzungszusammenhangs	70
6.2.2. Veräußerung von Wirtschaftsgütern	70
6.2.3. Anschaffung von Wirtschaftsgütern	70
6.3. Übertragung des Teilbetriebs	70
6.3.1. Allgemeines	70
6.3.2. Begründung wirtschaftlichen Eigentums	71
6.3.3. Bloße Nutzungsüberlassung	72
6.3.4. Gemeinsam genutzte Wirtschaftsgüter	72
6.3.5. Funktional wesentliche Betriebsgrundlage	72
6.3.6. Beispielfall	74
6.3.7. Beispiele aus der Praxis	75
6.3.7.1. Patente, Markenrechte	75
6.3.7.2. Lizenzen	76
6.3.7.3. Einkaufskontrakte (Rahmenverträge)	77
6.3.7.4. Zentralfunktionen	78
6.3.7.5. Anlagevermögen	79
6.3.7.6. Verbindlichkeiten	79
6.3.7.7. „Nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter“	81
6.3.8. Doppeltes Teilbetriebserfordernis	81
6.3.9. Fiktive Teilbetriebe	85
6.3.9.1. Mitunternehmeranteil	85
6.3.9.2. 100 %-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	86
7. Risiko durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum	89
8. Chancen des Erwerbs von sperrfristbehafteten erhaltenen Anteilen nach § 20 UmwStG	91
8.1. Grundsätze	91
8.2. Person des Einbringenden	91
8.3. Übernehmende Gesellschaft	94
8.4. Einbringungsgegenstand	95
8.4.1. Betrieb/ Teilbetrieb	96
8.4.2. Mitunternehmeranteil	97



Die 13 größten Fehler und Chancen des Umwandlungssteuerrechts

8.5. Steuerrechtliche Konsequenzen	98
8.5.1. Aufnehmender Rechtsträger	98
8.5.1.1. Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer	100
8.5.1.2. Steuerliche Unterbilanz	101
8.5.1.3. Keine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	101
8.5.2. Rechtsbehelfs- bzw. Klagebefugnis gegen den Wertansatz	102
8.5.3. Gewährung einer sonstigen Gegenleistung	102
8.5.4. Rechtsfolgen beim Einbringenden	102
8.5.4.1. Ansatz mit dem Buchwert	103
8.5.4.2. Ansatz mit Zwischenwert oder gemeinem Wert	104
8.6. Fußstapfentheorie bei der übernehmenden Gesellschaft	106
8.7. Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns § 22 UmwStG	107
8.8. Erhöhung der Anschaffungskosten für erhaltene Anteile	110
8.9. Reaktion bei der aufnehmenden Körperschaft	110
9. Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine KapGes – Schicksal des Sonderbetriebsvermögens	112
9.1. Mitunternehmeranteil	112
9.2. Allgemeines	114
9.2.1. Keine Beteiligung der Komplementär-GmbH am Vermögen sowie Gewinn und Verlust der KG	116
9.2.1.1. Kommanditanteil nicht größer als 50 %	116
9.2.1.2. Kommanditanteil größer als 50 %	117
9.2.1.3. Kommanditanteil 100 %	118
9.2.1.4. Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft	118
9.2.2. Beteiligung der Komplementär-GmbH am Vermögen - sowie Gewinn und Verlust der GmbH & Co. KG	119
9.2.3. Komplementär-GmbH mit eigenem Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung	119
9.2.3.1. Geschäftsbetrieb ohne Zusammenhang mit Betrieb der KG	119
9.2.3.2. Geschäftsbetrieb im Zusammenhang mit Betrieb der KG	119
9.2.4. GmbH ist Komplementärin mehrerer KGs	120
10. Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns I	121
11. Ersatzrealisationstatbestände § 22 UmwStG	122

11.1. Unentgeltliche Übertragung der Anteile	123
11.2. Entgeltliche Übertragung	124
11.2.1. Erweiterung des Veräußerungsbegriffs	124
11.2.2. Billigkeitsregelung bei Umwandlungen	125
– k125	
11.2.3. Verschmelzung der übernehmenden Gesellschaft	128
11.2.4. Rückumwandlung	129
11.2.5. Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagenkonto	131
12. Rechtsänderung 2015 im Hinblick auf die sonstigen Gegenleistungen	132
12.1. Einbringungen nach §§ 20, 21 UmwStG	132
12.1.1. Rechtslage ab 2015	132
12.1.2. Begründung	133
12.1.3. Beispiel	135
12.1.4. Zeitliche Anwendungsbereich	138
12.1.5. Ausweichgestaltungen	139
12.1.5.1. Entnahmen vor Einbringung	139
12.1.5.2. Darlehensgewährung nach Einbringung	140
12.1.5.3. Mehrfache Nutzung der Grenzen	140
12.2. Einbringung in Personengesellschaften - § 24 UmwStG	141
12.2.1. Begrenzung sonstiger Gegenleistungen	141
12.2.2. Anwendung bei echten Zuzahlungen	143
12.2.3. Ausweichgestaltungen	145
12.2.4. Gewährung von Gesellschaftsrechten	146
13. Verlagerung von stillen Reserven gem. § 22 Abs. 7 UmwStG	148



1. Wertansatzwahlrecht Buch- / Zwischen-/ gemeiner Wert

1.1. Steuerliche Schlussbilanz

1.1.1. Grundsätze

Der Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit ihrem Buchwert bzw. einem Zwischenwert ist auf Antrag grundsätzlich möglich.¹

Gemäß § 3 Abs. 2 UmwStG können auf Antrag die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert oder mit einem Zwischenwert angesetzt werden, soweit

- (1) sie Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegen und
- (2) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft nicht beschränkt wird und
- (3) eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Auf Antrag der übertragenden Kapitalgesellschaft kann in der steuerlichen Schlussbilanz auch ein unter dem gemeinen Wert liegender Ansatz vorgenommen werden (§ 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Dieser einmalige Antrag ist fristgebunden, weil § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG dafür spätestens auf den Zeitpunkt bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz beim für die übertragende Kapitalgesellschaft zuständigen Finanzamt abstellt. Danach beim Finanzamt eingereichte Anträge sind unbeachtlich, was dann

¹ § 3 Abs. 2 UmwStG
2018 Dirk Krohn