



**EBZ Business
School**
University of Applied Sciences

die Immobilien-
hochschule

GdW Schulungsblock 6 Steuern

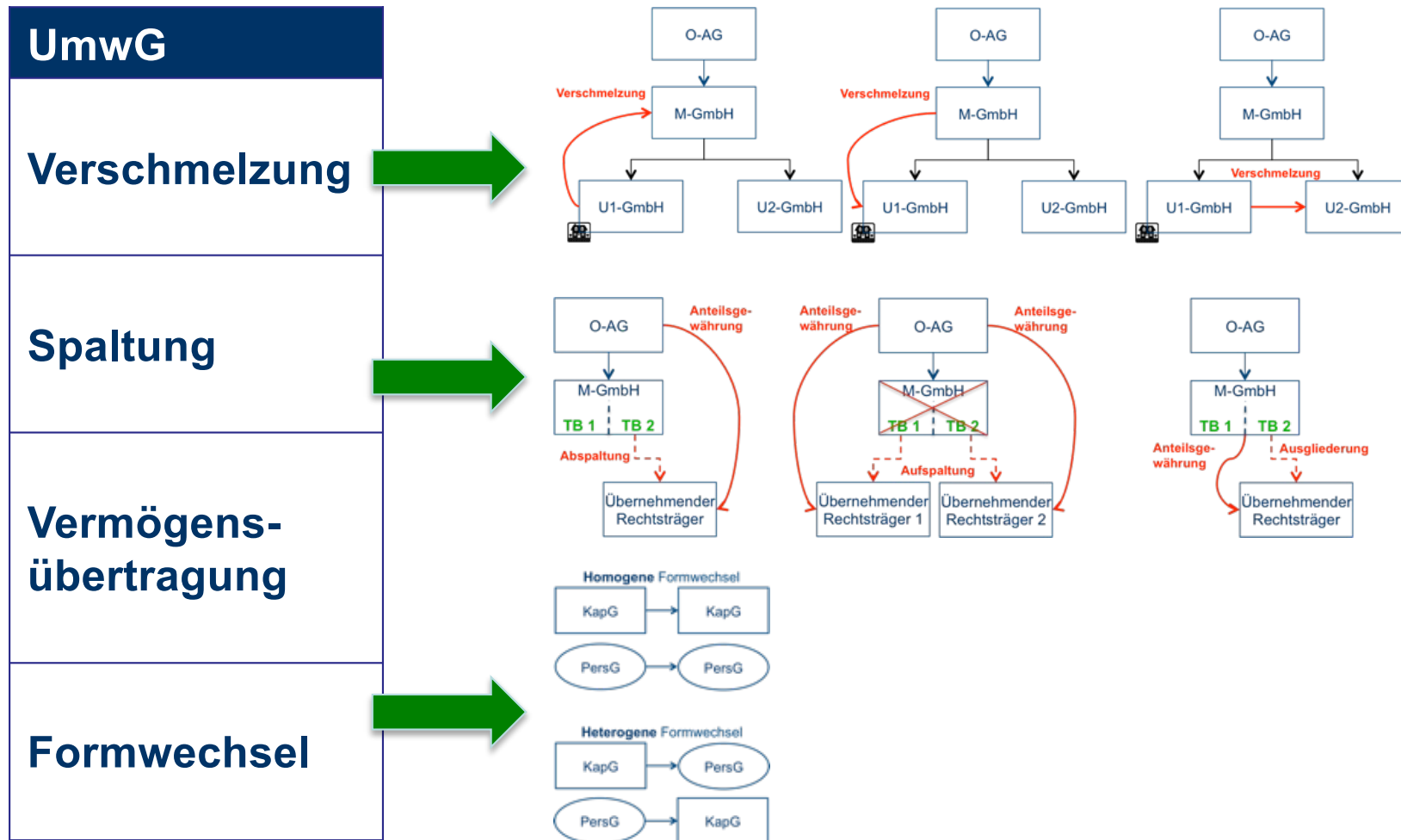
Umwandlungssteuerrecht

Dezember 2023

Prof. Dr. Michael Pannen

1. Anknüpfung an das UmwG und weitere Anwendungsfälle des UmwStG
2. Verschmelzung
3. Spaltung
4. Einbringung in Kapitalgesellschaften
5. Einbringung in Personengesellschaften
6. Formwechsel

Arten der Umwandlung nach dem UmwG



- **Umwandlung nach dem UmwG: zwar weitgehende Entsprechung im UmwStG...**

UmwG	UmwStG
Verschmelzung (§ 2 UmwG) von Körperschaften auf Körperschaften, Personengesellschaften oder eine natürliche Person	Auf Personengesellschaften und natürliche Personen: UmwStG Zweiter Teil (§§ 3 ff. UmwStG) Auf Körperschaften: UmwStG Dritter Teil (§§ 11 ff. UmwStG)
Auf- und Abspaltung (§ 123 Abs. 1 und 2 UmwG) von Körperschaften auf Körperschaften oder Personengesellschaften	UmwStG Vierter Teil (§§ 15 ff. UmwStG)
Formwechsel (§ 190 Abs. 1 UmwG) einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	UmwStG Zweiter Teil (§ 9 iVm §§ 3 ff. UmwStG)
Vermögensübertragung (§ 174 UmwG) von Körperschaften auf Körperschaften	UmwStG Dritter Teil (§§ 11 ff. UmwStG)

Hinweis: UmwStG gilt auch bei vergleichbaren ausländ. Vorgängen

- ... tlw. aber Anwendung eigener Vorschriften...

UmwG	UmwStG
Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG, die Auf- und die Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG von Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder auf eine Personengesellschaft	Auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft: UmwStG Sechster Teil (§ 20 UmwStG) Fiktion: Einbringung und dann Aufwärts-Verschmelzung Auf eine Personenhandelsgesellschaft: UmwStG Siebter Teil (§ 24 UmwStG) Fiktion: Einbringung und dann Aufwärts-Verschmelzung
Ausgliederung von Vermögensteilen i.S.d. § 123 Abs. 3 UmwG auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder auf eine Personengesellschaft	Auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft: UmwStG Sechster Teil (§ 20 UmwStG) Auf eine Personenhandelsgesellschaft: UmwStG Siebter Teil (§ 24 UmwStG)
Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft i.S.d. § 190 Abs. 1 UmwG	UmwStG Achter Teil (§ 25 UmwStG) Fiktion: Einbringung und dann Aufwärts-Verschmelzung

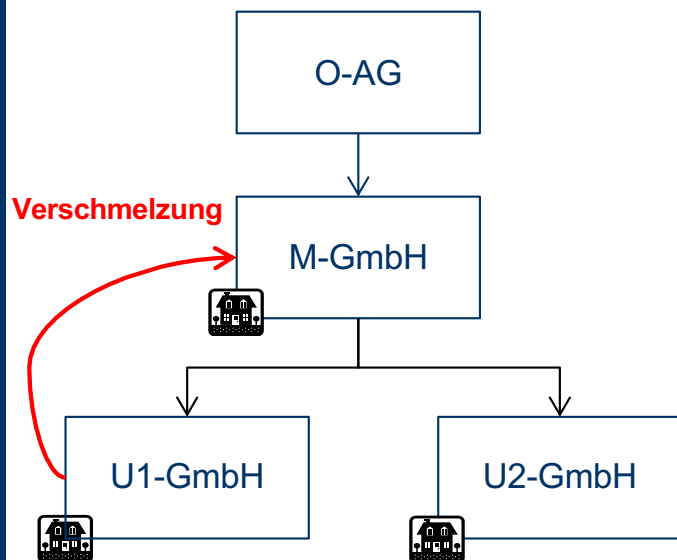
- ... und tlw. auch Behandlung von Vorgängen außerhalb des UmwG...

UmwG	UmwStG
Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder in eine Personengesellschaft	In eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft: UmwStG Sechster Teil (§ 20 UmwStG) In eine Personenhandelsgesellschaft: UmwStG Siebter Teil (§ 24 UmwStG)
Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	§ 21 UmwStG (Anteilstausch)

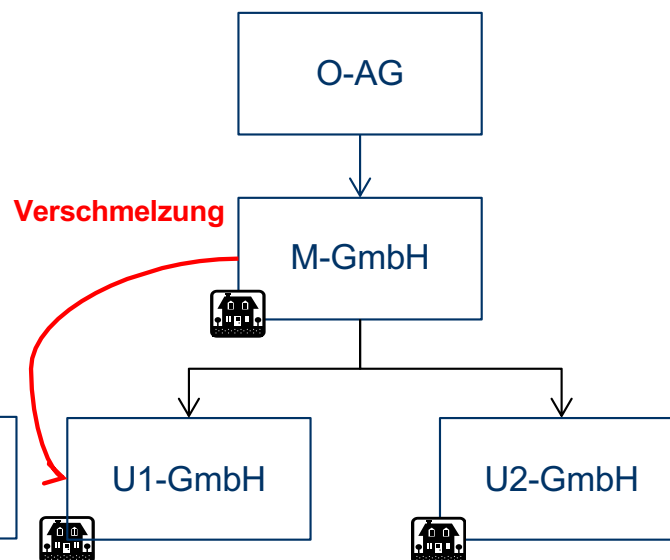
- Die Vorschriften des UmwStG regeln ausschließlich die steuerlichen Folgen von Umwandlungen (§ § 3 bis 19 UmwStG) und Einbringungen (§ § 20 bis 25 UmwStG) für die **Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer**.
- Steuerliche Folgen für andere Steuerarten (z. B. die Umsatz-, die Grunderwerb- oder die Erbschaftsteuer) regelt das UmwStG **nicht**.
- Wichtigste Erläuterungsquelle:
Umwandlungssteuererlass v. 11.11.2011 (170 S.)

Verschmelzungsarten

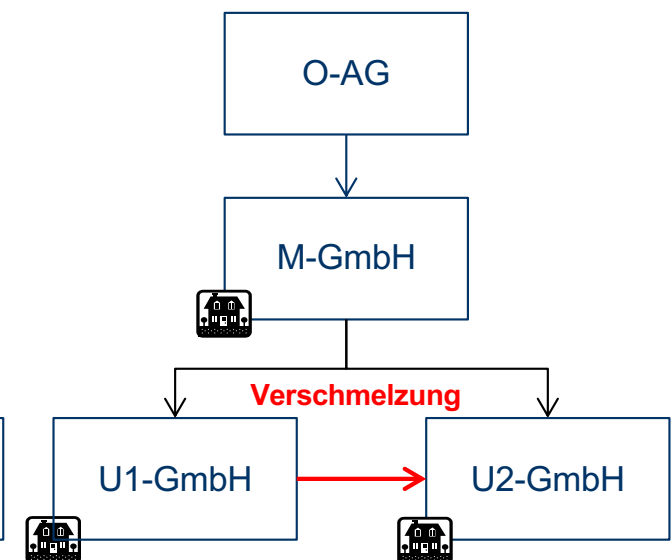
Up-stream:



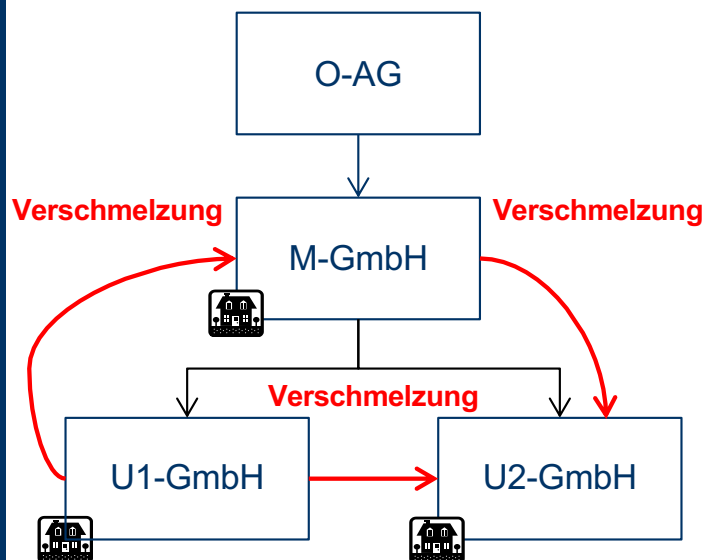
Down-stream:



Side-stream:



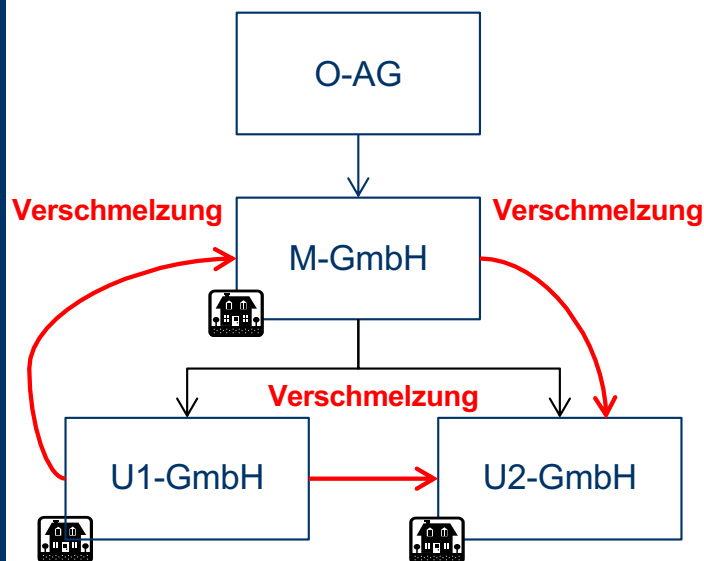
Verschmelzung



Themen Verschmelzung:

- Zivilrechtlich Vorgang mit Gesamtrechtsnachfolge (zu Details siehe UmwG)
- **Ertragsteuerliche Folgen** im UmwStG geregelt (§ § 3 bzw. 11 ff.)
 - **Grundsatz:** Ansatz der übergehenden aktiven u. passiven Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers mit dem „**gemeinen Wert**“
(= Preis, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“, § 9 Abs. 2 BewG)
 - (vorläufiges) Ergebnis: Besteuerung der stillen Reserven der untergehenden Gesellschaft mit Körperschaft- und Gewerbesteuer als „letzter Akt“

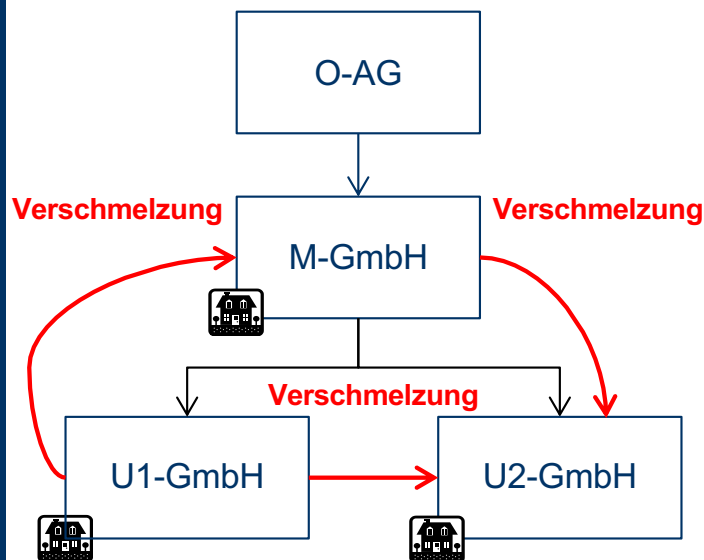
Verschmelzung



Themen Verschmelzung:

- **Ertragsteuerliche Folgen (Fortsetzung)**
 - **Auf Antrag:** Ansatz der übergehenden aktiven u. passiven Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers mit dem Buchwert oder einem „Zwischenwert“ (Wahlrecht zur **Buchwertfortführung**)
 - Voraussetzungen:
 - Künftige Besteuerung der stillen Reserven mit ESt / KSt gesichert
 - Keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts
 - Keine Gegenleistung oder Gegenleistung in Gesellschaftsrechten
 - Übernehmender Rechtsträger übernimmt Schlussbilanzwerte des übertragenden Rechtsträgers

Verschmelzung



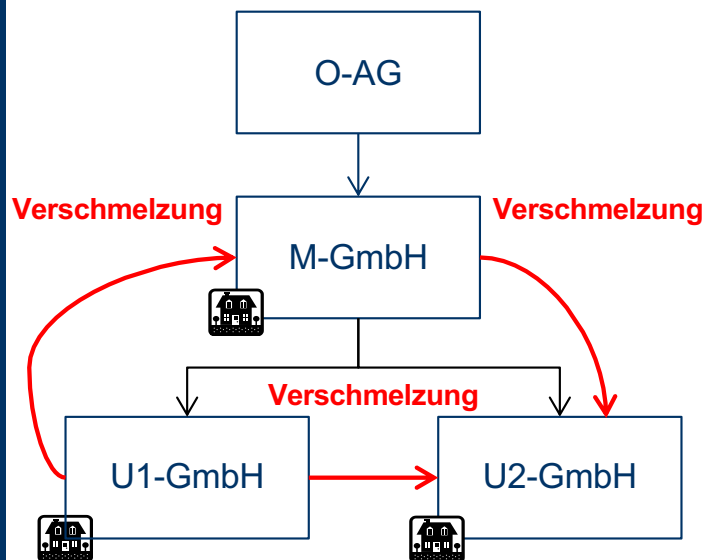
Themen Verschmelzung:

- **Ertragsteuerliche Folgen (Fortsetzung)**
 - **Rückwirkungsfiktion:** Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers sind so zu ermitteln, **als ob** (Fiktion) das Vermögen mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt (**steuerlicher Übertragungstichtag, max. 8 Monate zurückliegend**) auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 UmwStG)
(Achtung: gilt nur für **Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer, insbes. nicht für Umsatzsteuer**)

Verschmelzung

Themen Verschmelzung:

- **Ertragsteuerliche Folgen (Fortsetzung)**



- **Rückwirkungsfiction: Achtung:**

Zivil- und handelsrechtlich geht Vermögen mit dem **Verschmelzungstichtag** über
(Bsp.: 01.01.2023)

Ertragsteuerlich geht Vermögen mit **Ablauf des Stichtags der Schlussbilanz** über
(Bsp.: 31.12.2022)

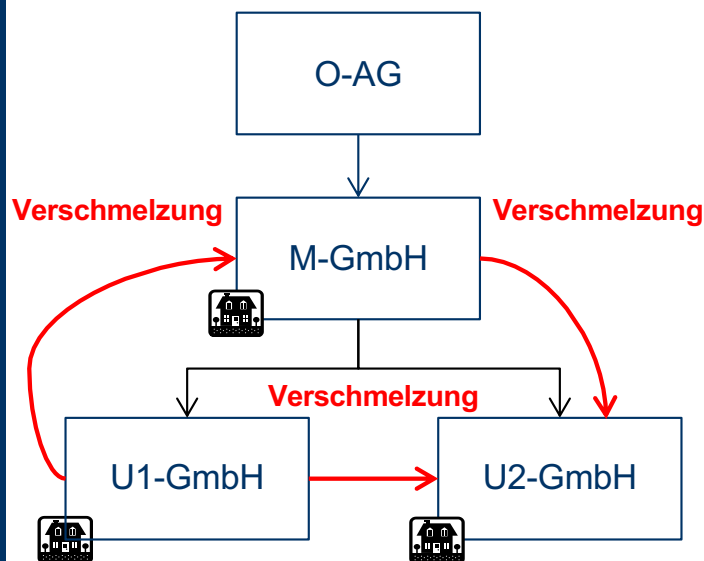
Umstrukturierung - Verschmelzung

■ Buchungs- beispiel Verschmel- zung

Steuerbilanz zum 31.12.2013

Aktiva	Mutter GmbH Steuerbilanz €	Tochter GmbH Steuerbilanz €	Überleitung €	Summe €
A. Anlagevermögen				
I. Sachanlagen				
Grundstücke mit Wohnbauten	0,00	3.650.000,00		3.650.000,00
II. Finanzanlagen				
Anteile an verbundenen Unternehmen	500.000,00		-500.000,00	0,00
B. Umlaufvermögen				
I. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände				
1. Forderung gegen verbundene Unternehmen	300.000,00		-300.000,00	0,00
II. Flüssige Mittel				
1. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	100.000,00	250.000,00		350.000,00
	<u>900.000,00</u>	<u>3.900.000,00</u>	<u>-800.000,00</u>	<u>4.000.000,00</u>
Passiva	€	€	€	€
A. Eigenkapital				
I. Gezeichnetes Kapital	100.000,00	25.000,00	-25.000,00	100.000,00
II. Kapitalrücklage	300.000,00			300.000,00
III. Gewinnrücklagen	100.000,00	800.000,00	-800.000,00	100.000,00
IV. Bilanzgewinn -verlust	100.000,00	175.000,00	-175.000,00	100.000,00
VII. Berücksichtigung der Verschmelzung				
1. Zugang Reinvermögen (Aktiva-Schulden)			-1.000.000,00	
			500.000,00	500.000,00
B. Rückstellungen				
1. Steuerrückstellungen	100.000,00	150.000,00		250.000,00
1. sonstige Rückstellungen	100.000,00	250.000,00		350.000,00
C. Verbindlichkeiten				
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	0,00	2.000.000,00		2.000.000,00
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	0,00	100.000,00		100.000,00
3. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	0,00	300.000,00	-300.000,00	0,00
4. Sonstige Verbindlichkeiten	100.000,00	100.000,00		200.000,00
	<u>900.000,00</u>	<u>3.900.000,00</u>	<u>-800.000,00</u>	<u>4.000.000,00</u>
Diff.	0,00	0,00	0,00	0,00

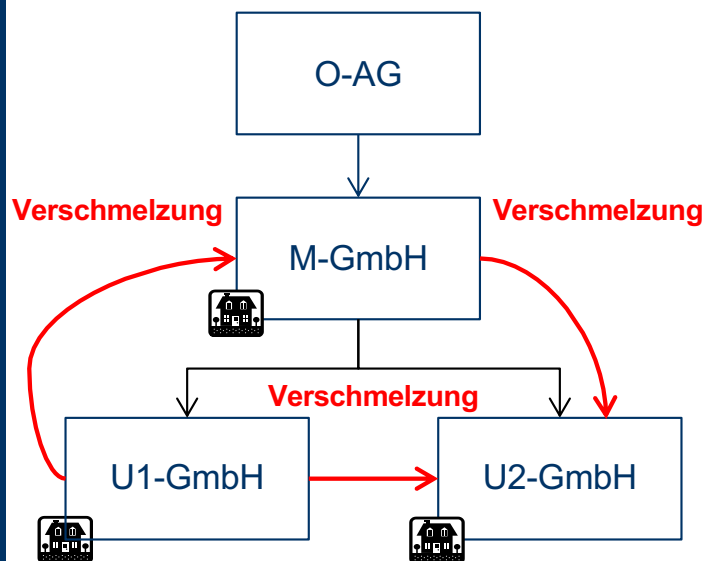
Verschmelzung



Themen Verschmelzung:

- **Ertragsteuerliche Folgen (Fortsetzung)**
 - **Behandlung Übernahmegewinn**
(übergegangenes Vermögen ./.. Buchwert der Anteile ./.. Kosten des Vermögensübergangs):
 - Übernahmegewinn unterliegt § 8b KStG, insoweit übernehmender Rechtsträger an übertragendem Rechtsträger beteiligt ist (5%-Steuerpflicht)
 - Ansonsten steuerfrei
 - Hinweis: bei Verschmelzung auf Personengesellschaft Anwendung § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG (TEV) je nach Anteilseigner der Personengesellschaft

Verschmelzung



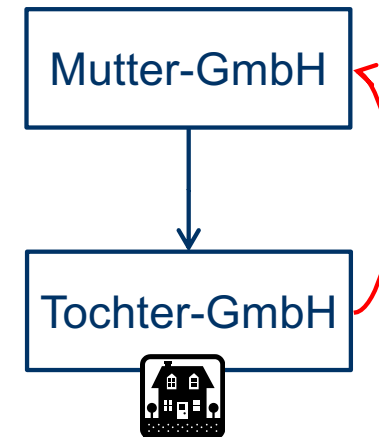
Themen Verschmelzung:

▪ Grunderwerbsteuer:

- verschmelzungsbedingter Übergang von Grundbesitz (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG)
- Verkürzung der Beteiligungskette nicht im Hinblick auf § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbar
- Steuervergünstigung für Umstrukturierungen im Konzern (§ 6a GrEStG) zu prüfen

- GrESt-Nebentatbestand: § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG
 - Der GrESt unterliegt *[Ausnahmen siehe Buchstaben a – c]* der Über-
gang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Über-
eignung begründendes Rechtsgeschäft (Nr. 1) vorausge-
gangen ist und es auch keiner Auflassung (Nr. 2) bedarf
 - Der Nebentatbestand umfasst insbesondere die
folgenden Eigentumsübergänge kraft Gesetzes:
 - Erbanfall (§ 1922 BGB, grds. steuerfrei § 3 Nr. 2 GrEStG)
 - Begründung / Aufhebung einer ehelichen Gütergemeinschaft
(§ 1416 Abs. 2 GrEStG, grds. steuerfrei § 3 Nr. 4 GrEStG)
 - Anwachsungen (§ 738 BGB)
 - **Umwandlungen** nach dem UmwG
(**nicht** Formwechsel (nicht steuerbar))

- **Umwandlung, Bsp.
Verschmelzung**
 - **Grunderwerbsteuerbar**, da Ver-
mögen kraft Gesetzes übergeht
(§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG)



Überblick - Steuervergünstigungen

Steuerbefreiungen

Ein verwirklichter Erwerbsvorgang ist von der Besteuerung ausgenommen, so dass Grunderwerbsteuer nicht entsteht

Allgemeine
Ausnahmen
§ 3 GrEStG

Besondere
Ausnahmen
§ 4 GrEStG

Nichterhebung der Steuer

Für einen verwirklichten Erwerbsvorgang ist Grunderwerbsteuer entstanden, sie wird aber nicht erhoben

Übergang
auf / von
Gesamthand
§ 5 / 6 GrEStG

„Konzern-
Klausel“
6a GrEStG

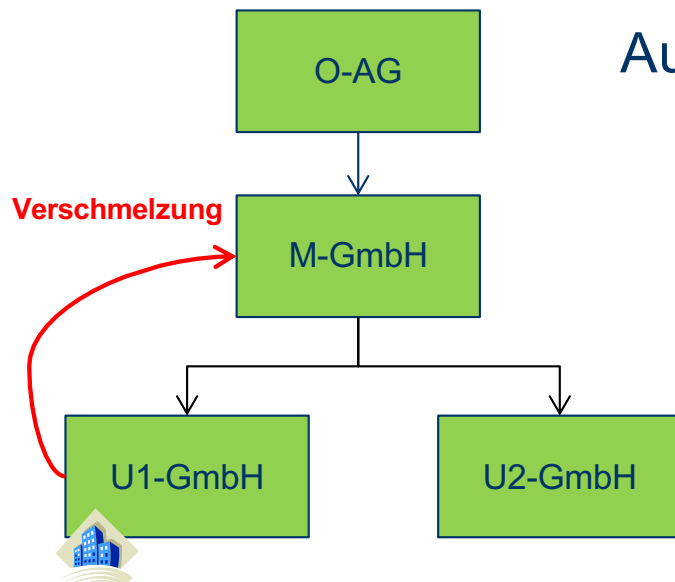
Teilung
von
Grundstücken
§ 7 GrEStG

- **Nichterhebung nach § 6a GrEStG – Anlass**
 - Die Erwerbsvorgänge sind gleichermaßen auf Übertragungen unter fremden Dritten sowie innerhalb von Konzernen anzuwenden
 - Durch die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer sollen unter bestimmten Voraussetzungen konzerninterne Veränderungen durch Umstrukturierungen erleichtert werden

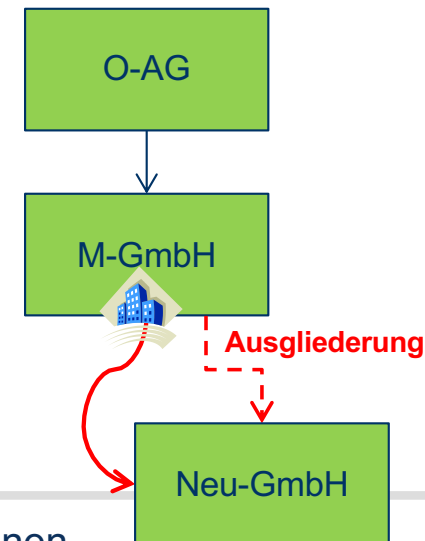
- **Nichterhebung nach § 6a GrEStG – wesentliche Tatbestandsvoraussetzungen**
 - Steuerbarer Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG
 - Zw. einem herrschenden und/oder einer oder mehrerer von diesem abhängigen Gesellschaft(en) (95%-Quorum)
 - Ursächlich ausgelöst durch eine Umwandlung nach dem **UmwG** oder **Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage**,
 - Fünfjährige Vor- / Nachbehaltensfristen nicht verletzt

- Nichterhebung nach § 6a GrEStG – „Wortlaut-Problem“
 - Fünfjährige Vor- / Nachbehaltensfristen sind mit einem „und“ verknüpft

Verschmelzung: Nachbehaltensfrist nicht erfüllbar



Ausgliederung: Vorbehaltensfrist nicht erfüllbar



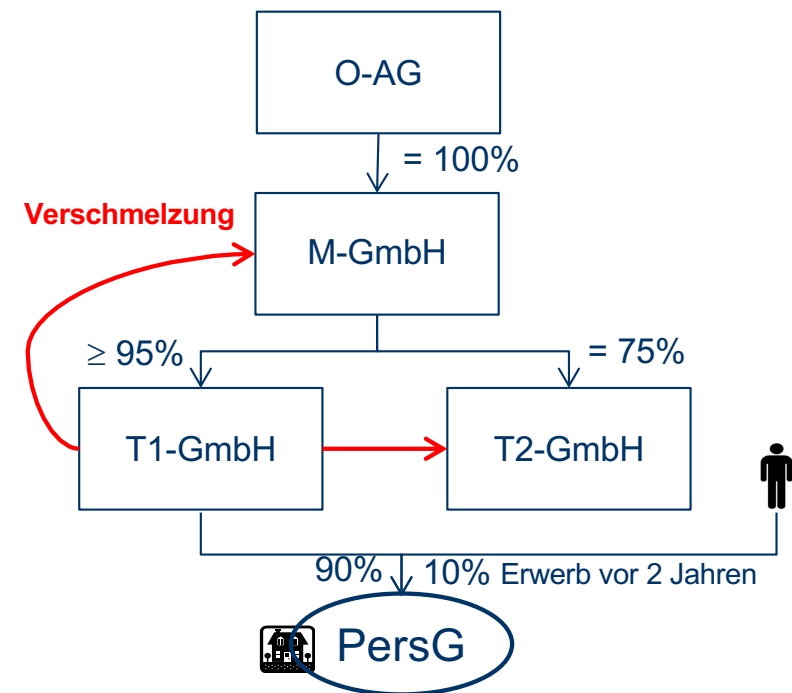
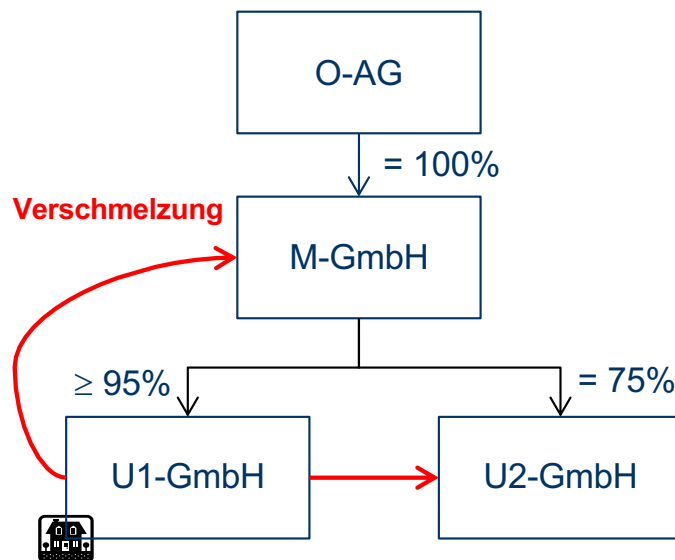
- **Nichterhebung nach § 6a GrEStG – „Wortlaut-Problem“**
 - **Diverse BFH-Urteile v. 21./22.08.2019**
(II R 15/19 - II R 21/19; BStBl. II, 329-344)
 - **Finanzverwaltung (neu, auf der Linie BFH):**
„Die in § 6a Satz 4 GrEStG genannten fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen müssen nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch rechtlich eingehalten werden können“.

Gleich lautende Erlasse betr. Anwendung des § 6a GrEStG nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 21. und 22. August 2019 vom 22.09.2020, hier insbes. Abschn. 3.2.2

„Konzernklausel“ § 6a GrEStG - Diskussion

Ausgangssituation:

Sie arbeiten als Steuerreferent bei einem Handelskonzern. Die Konzernstruktur soll vereinfacht werden. Die Geschäftsleitung macht folgende Vorschläge:

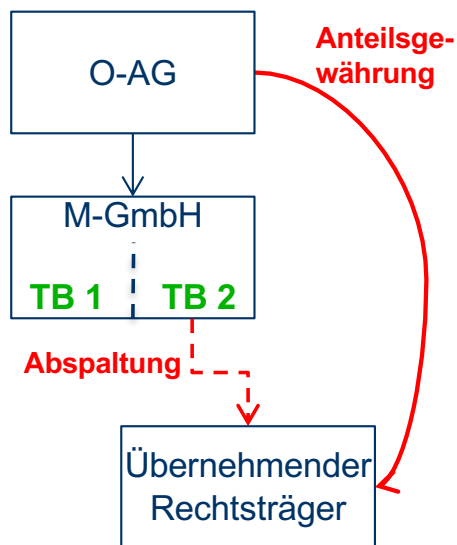


Ihre Aufgabe:

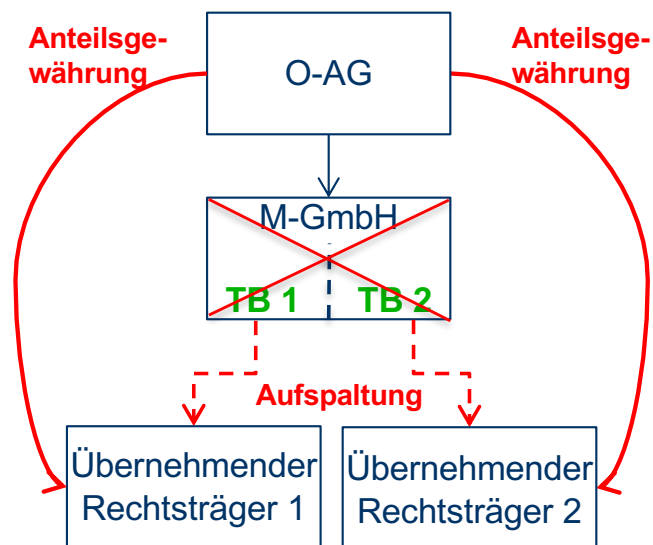
Was halten Sie von diesen Vorschlägen? Was raten Sie?

Arten von Spaltung / Ausgliederung

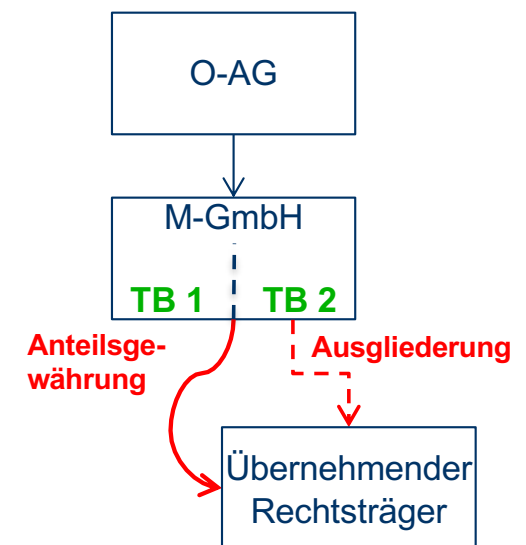
Abspaltung:



Aufspaltung:

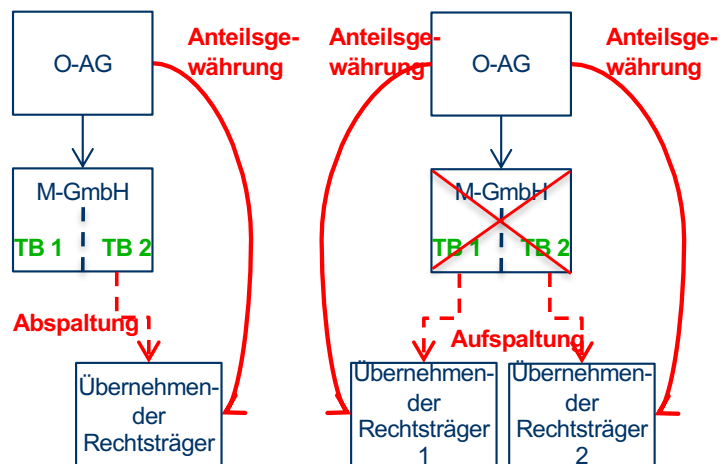


Ausgliederung:



ACHTUNG: Ausgliederung erfolgt steuerlich nach anderen Vorschriften als die Spaltung (§ 20 bzw. § 24 statt § 15 ff. UmwStG)

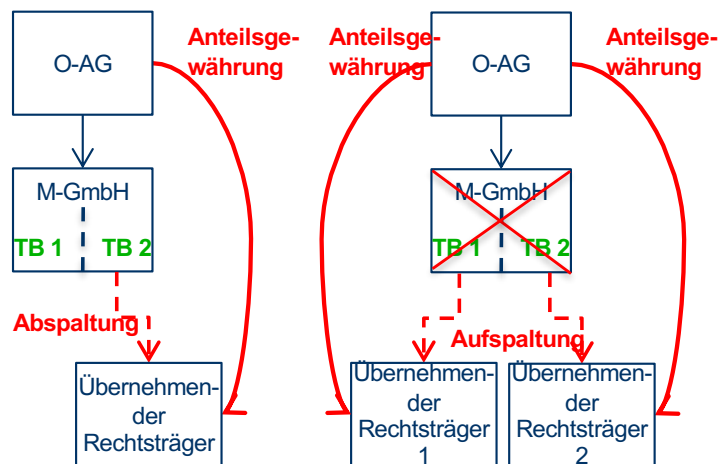
Spaltung



Themen Spaltung (1):

- Zivilrechtlich Vorgang mit vollständiger oder partieller Gesamtrechtsnachfolge (zu Details siehe UmwG)
- **Ertragsteuerliche Folgen im UmwStG** geregelt
 - § § 15 ff. für Ab- und Aufspaltung
 - Rückwirkungsfiktion
 - Auch hier **Grundsatz**: Ansatz der übergehenden aktiven u. passiven Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers mit dem „**gemeinen Wert**“

Spaltung



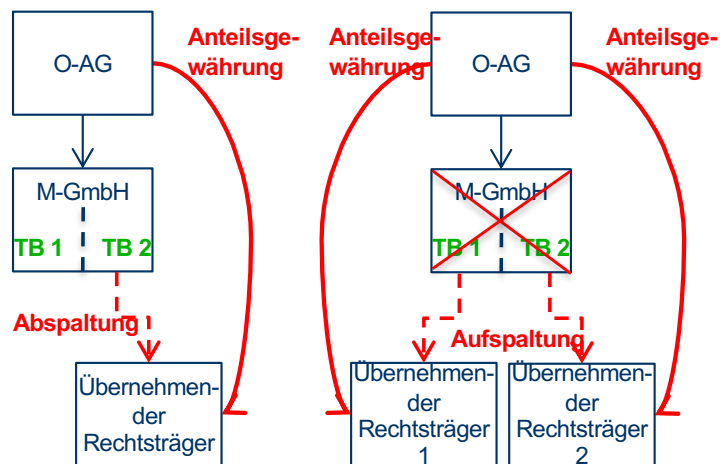
Themen Spaltung (2):

▪ Ertragsteuerliche (Fortsetzung):

- Auch hier **auf Antrag**: Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit Buch-/ Zwischenwert (WR **Buchwertfortführung**)
- Grds. gleiche Voraussetzungen für Buchwertfortführung wie bei Verschmelzung
- **Zusätzliche Voraussetzung:** (doppeltes) **Teilbetriebserfordernis**, d.h. sowohl für abzuspaltenden Teil als auch für zurückbleibenden Teil
- Problem: Grundbesitz i.d.R. funktional wesentlich, aber **kein** selbständiger TB → Keine Anwendung UmwStG bei Übertragung nur von Grundbesitz / Zurückbehalten Grundbesitz

- **Bereits einkommensteuerlich vermieteter Grundbesitz kein Teilbetrieb (kein „Betrieb“)**
- **BMF v. 11.11.2011 zu Teilbetrieb / Immobilien**
 - Tz. 15.07: Sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie die nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter (vgl. Rn. 15.02) müssen im Rahmen der Auf- oder Abspaltung gem. § 131 Nummer 1 UmwG übertragen werden. Ergänzend hierzu ist auch die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend. Die bloße Nutzungsüberlassung ist nicht ausreichend (BFH vom 7. 4. 2010 I R 96/08, BStBl. 2011 II S. 467).
 - Tz. 15.08: Wird eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt, liegen die Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Spaltung nicht vor (sog. Spaltungshindernis). Grundstücke müssen zivilrechtlich real bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses aufgeteilt werden. Ist eine reale Teilung des Grundstücks der übertragenden Körperschaft nicht zumutbar, bestehen aus Billigkeitsgründen im Einzelfall keine Bedenken, eine ideelle Teilung (Bruchteileigentum) im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung unmittelbar nach der Spaltung ausreichen zu lassen.

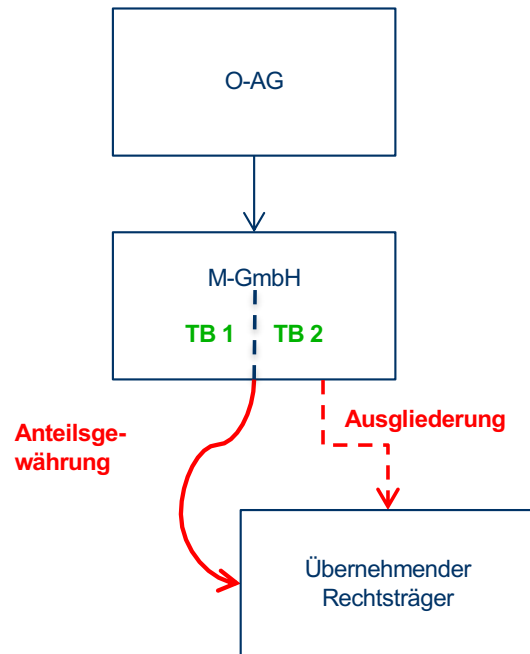
Spaltung



Themen Spaltung (3):

- Grunderwerbsteuer:
 - spaltungsbedingter Übergang von Grundbesitz (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG)
 - Steuervergünstigung für Umstrukturierungen im Konzern (§ 6a GrEStG) zu prüfen

Ausgliederung

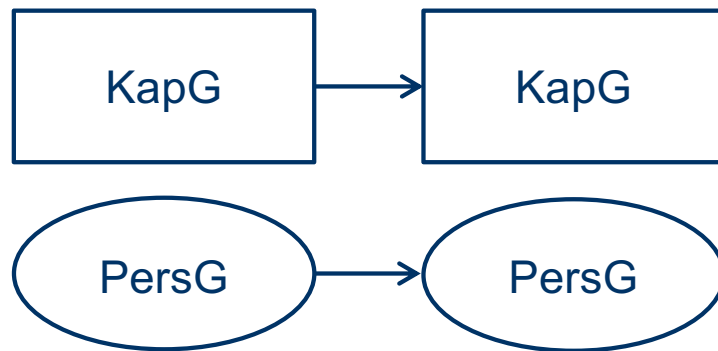


Ausgliederung:

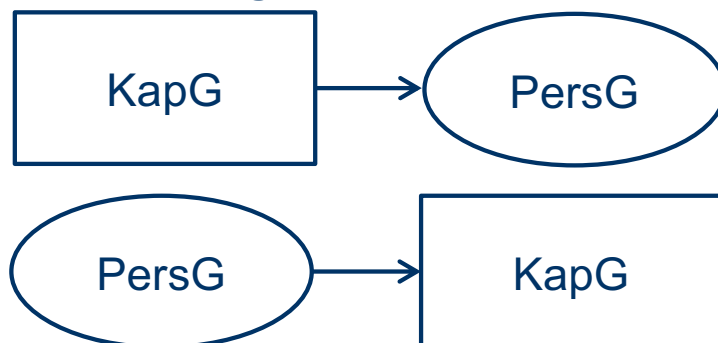
- Zivilrechtlich Vorgang mit vollständiger oder partieller Gesamtrechtsnachfolge (zu Details siehe UmwG)
- Ertragstl. Folgen im UmwStG geregelt
 - § 20 für Ausgliederung auf Kapitalgesellschaft (ertragsteuerlich Einbringung)
 - § 24 für Ausgliederung auf Personengesellschaft (ertragsteuerlich Einbringung)
 - Grundsätzliche Möglichkeit einer Buchwertfortführung – Teilbetriebserfordernis (siehe BMF vom 11.11.2011, Tz. 20.06 f.)
- GrESt: Bei Ausgliederung Nichterhebung nach §§ 5 bzw. 6a GrEStG prüfen

Formwechsel

Homogene Formwechsel



Heterogene Formwechsel



Themen Formwechsel:

- Zu zivilrechtlichen Details siehe UmwG
- bei homogenen Formwechseln ertragsteuerlich keine Vermögensübertragung;
 - ggf. einzelne Rechtsfolgen nach EStG, KStG, GewStG zu prüfen
- Ertragsteuerliche Folgen bei „Statuswechsel“ im UmwStG geregelt:
 - § 9 iVm § § 3 ff. bei Formwechsel KapG in PersG → ertragstl. Verschmelzung
 - § 25 i.V.m. § § 20 ff. bei Formwechsel PersG in KapG → ertragstl. Einbringung
- Grunderwerbsteuer:
 - homogene und heterogene Formwechsel nicht steuerbar (Rechtsträgeridentität)

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!