

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch  
Überarbeitung: Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

# 32651 Betriebliche Steuerplanung

## Leseprobe

Fakultät für  
**Wirtschafts-  
wissenschaft**

---

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m<sup>2</sup>, weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

# Inhaltsverzeichnis

|  |                |
|--|----------------|
| <b>Vorwort</b>   | <b>III</b>     |
| <b>Weitere Lehrangebote des Lehrstuhls</b>               | <b>V</b>       |
| <b>Bearbeitungshinweise</b>                              | <b>IX</b>      |
| Lehrziel und Voraussetzungen . . . . .                   | IX             |
| Literatur- und Arbeitshinweise . . . . .                 | IX             |
| Steuerrechtliche Änderungen . . . . .                    | XI             |
| Moodle-Lernumgebung . . . . .                            | XII            |
| Einsendearbeiten, Beispiele und Übungsaufgaben . . . . . | XII            |
| Abschlussklausur . . . . .                               | XIII           |
| Die Homepage des Lehrstuhls . . . . .                    | XIV            |
| Barrierefreier Zugang . . . . .                          | XIV            |
| <b>Inhaltsübersicht</b>                                  | <b>XV</b>      |
| <b>Inhaltsverzeichnis</b>                                | <b>XVIII</b>   |
| <b>Abbildungsverzeichnis</b>                             | <b>XXXIII</b>  |
| <b>Beispielverzeichnis</b>                               | <b>XXXVIII</b> |
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b>                             | <b>XXXIX</b>   |
| <b>Symbolverzeichnis</b>                                 | <b>XLIII</b>   |
| <b>1 Grundlagen der betrieblichen Steuerplanung</b>      | <b>1</b>       |
| 1.1 Einführung . . . . .                                 | 1              |
| 1.2 Begriff und steuerliche Aktionsparameter . . . . .   | 4              |
| 1.3 Handlungsmotive, Ziele, Vorteilskriterien . . . . .  | 6              |
| 1.3.1 Überblick . . . . .                                | 6              |
| § 32651 - V3.83  | XIX            |

## INHALTSVERZEICHNIS

---

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| 1.3.2     | Endvermögensmaximierung . . . . .  | 8  |
| 1.3.3     | Steuerendwert- und Steuerbarwertminimierung . . . . .  | 11 |
| 1.3.4     | Vereinfachende Kriterien und allgemeingültige Aussagen . . . . .                                     | 13 |
| 1.4       | Modellierung von Steuerbelastungen . . . . .   | 14 |
| 1.4.1     | Überblick . . . . .  | 14 |
| 1.4.2     | Einfache und kombinierte Ertragsteuersätze bei Abzug und Anrechnung von Steuern . . . . .            | 16 |
| 1.4.2.1   | Grundsätzliches . . . . .  | 16 |
| 1.4.2.2   | Abzug einer Ertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage . . . . .                             | 17 |
| 1.4.2.3   | Abzug einer Ertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage und der einer anderen . . . . .       | 18 |
| 1.4.2.4   | Abzug einer Ertragsteuer von der Bemessungsgrundlage einer anderen . . . . .                         | 20 |
| 1.4.2.5   | Anrechnung oder teilweise Anrechnung einer Ertragsteuer auf die Steuerschuld einer anderen . . . . . | 22 |
| 1.4.2.6   | Zuschlag einer Steuer auf die Steuerschuld einer anderen . . . . .                                   | 22 |
| 1.5       | Nettokalkulationszinssätze . . . . .   | 23 |
| 1.5.1     | Einführung . . . . .   | 23 |
| 1.5.2     | Kapitalgesellschaften . . . . .  | 24 |
| 1.5.3     | Natürliche Personen und Personenunternehmen . . . . .  | 26 |
| 1.5.3.1   | Einführung und Fallunterscheidung . . . . .  | 26 |
| 1.5.3.2   | Allgemeiner Tarif des § 32a EStG . . . . .   | 28 |
| 1.5.3.2.1 | Einführung . . . . .   | 28 |
| 1.5.3.2.2 | Gewerbliche Personenunternehmen . . . . .  | 28 |
| 1.5.3.3   | Besonderer Steuersatz des § 32d EStG . . . . .   | 30 |
| 1.5.3.4   | Andere Fälle . . . . .   | 31 |
| 1.5.3.5   | Zusammenfassung der Ergebnisse . . . . .   | 32 |
| 1.5.4     | Nicht mathematische Ermittlung . . . . .   | 33 |
| 1.5.5     | Einflussfaktoren . . . . .   | 34 |
| 1.5.5.1   | Einführung . . . . .   | 34 |
| 1.5.5.2   | Kapitalgesellschaften . . . . .  | 35 |
| 1.5.5.3   | Natürliche Personen . . . . .  | 36 |
| 1.5.5.3.1 | Übersicht über die Einflussfaktoren auf die Höhe der Nettozinssätze . . . . .                        | 36 |
| 1.5.5.3.2 | Einkommensteuersatz und Zuschlagsteuersätze . . . . .  | 37 |
| 1.5.5.3.3 | Gewerbsteuerliche Einflüsse . . . . .  | 38 |

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| 1.5.5.3.4 | Umfang der Anrechnung von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer . . . . .                     | 39        |
| 1.5.5.3.5 | Verhältnis der Netto- zur Bruttoverzinsung . . . . .  | 40        |
| 1.5.6     | Von der Art des Investors und von der Art der Finanzierung abhängige Nettozinssätze . . . . . | 42        |
| 1.5.7     | Mischkalkulationszinssätze . . . . .  | 45        |
| 1.6       | Grenzen und Probleme der Steuerplanung . . . . .  | 50        |
| 1.6.1     | Überblick . . . . .   | 50        |
| 1.6.2     | Planungs- und Vergleichszeitraum . . . . .  | 50        |
| 1.6.3     | Unsichere Erwartungen . . . . .   | 51        |
| 1.7       | Übungsaufgaben zu Kapitel 1 . . . . .   | 53        |
| <b>2</b>  | <b>Entscheidungen zur Wahl der Rechtsform</b>   | <b>55</b> |
| 2.1       | Einführung . . . . .  | 55        |
| 2.2       | Vorteilsvergleiche zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft . . . . .             | 58        |
| 2.2.1     | Besteuerung der Gründung . . . . .  | 58        |
| 2.2.2     | Laufende Besteuerung . . . . .  | 59        |
| 2.2.2.1   | Überblick . . . . .   | 59        |
| 2.2.2.2   | Thesaurierung . . . . .   | 60        |
| 2.2.2.2.1 | Ausgangsgleichungen und Fallunterscheidung . . . . .  | 60        |
| 2.2.2.2.2 | Unterer Einkommensbereich . . . . .   | 61        |
| 2.2.2.2.3 | Beginn der ersten Proportionalzone (unterer Plafond) . . . . .                                | 64        |
| 2.2.2.2.4 | Proportionalzone . . . . .  | 67        |
| 2.2.2.3   | Einbezug von Ausschüttungen bzw. Entnahmen . . . . .  | 68        |
| 2.2.2.3.1 | Einordnung . . . . .  | 68        |
| 2.2.2.3.2 | Belastung des Gesellschafters . . . . .   | 68        |
| 2.2.2.3.3 | Belastungsdifferenz . . . . .   | 70        |
| 2.2.2.3.4 | Analyse . . . . .   | 70        |
| 2.2.3     | Erweiterungen des Ausgangsfalls . . . . .   | 73        |
| 2.2.3.1   | Steuerfreie Gewinne . . . . .   | 73        |
| 2.2.3.2   | „Unternehmerische“ Beteiligung . . . . .  | 74        |
| 2.2.3.3   | Berücksichtigung mehrerer Gesellschafter . . . . .  | 77        |
| 2.2.3.4   | Schuldzinsen . . . . .  | 77        |
| 2.2.4     | Beendigung unternehmerischer Betätigung . . . . .   | 81        |
| 2.2.4.1   | Überblick . . . . .   | 81        |

## INHALTSVERZEICHNIS

---

|             |   |     |
|-------------|---|-----|
| 2.2.4.2     | Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge . . . . .                         | 81  |
| 2.2.4.2.1   | Grundsätzliches . . . . .   | 81  |
| 2.2.4.2.2   | Erbschaft- und Schenkungsteuer . . . . .                                | 82  |
| 2.2.4.2.3   | Ertragsteuern . . . . .   | 84  |
| 2.2.4.2.4   | Grunderwerbsteuer . . . . .   | 85  |
| 2.2.4.3     | Veräußerung und Aufgabe des Unternehmens bzw.<br>von Anteilen . . . . . | 85  |
| 2.2.4.3.1   | Fallunterscheidung . . . . .  | 85  |
| 2.2.4.3.2   | Ertragsteuern . . . . .   | 86  |
| 2.2.4.3.3   | Grunderwerbsteuer . . . . .   | 89  |
| 2.2.5       | Zusammenfassung . . . . .   | 90  |
| 2.3         | Gestaltungsmaßnahmen zwischen Unternehmen und Unternehmer               | 92  |
| 2.3.1       | Einführung . . . . .  | 92  |
| 2.3.2       | Kapitalgesellschaft . . . . .   | 94  |
| 2.3.2.1     | Gehalt oder Ausschüttung . . . . .                                      | 94  |
| 2.3.2.1.1   | Grundsätzliches . . . . .   | 94  |
| 2.3.2.1.2   | Allgemeine Ableitung . . . . .  | 95  |
| 2.3.2.1.3   | Konkrete Berechnungen . . . . .   | 97  |
| 2.3.2.1.4   | Schlussfolgerungen . . . . .  | 100 |
| 2.3.2.2     | Gesellschafterdarlehen . . . . .  | 100 |
| 2.3.2.3     | Miet- oder Pachtvertrag . . . . .                                       | 100 |
| 2.3.2.4     | Ausschüttungsgestaltung . . . . .                                       | 102 |
| 2.3.2.5     | Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen . . . . .             | 102 |
| 2.3.3       | Personenunternehmen . . . . .   | 106 |
| 2.3.3.1     | Schuldrechtliche Verträge . . . . .                                     | 106 |
| 2.3.3.2     | Entnahme- und Einlagepolitik, Schuldzinsenabzug                         | 106 |
| 2.3.3.2.1   | Überblick . . . . .   | 106 |
| 2.3.3.2.2   | Besonderheiten beim betrieblichen Schuldzinsenabzug . . . . .           | 107 |
| 2.3.3.2.3   | Verluste bei beschränkt haftenden Gesellschaftern . . . . .             | 108 |
| 2.3.3.2.3.1 | Grundlegende Zusammenhänge . . . . .                                    | 108 |
| 2.3.3.2.3.2 | Steuerplanerische Aspekte . . . . .                                     | 113 |
| 2.3.3.3     | Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen . . . . .             | 117 |
| 2.3.4       | Vorteilsvergleiche . . . . .  | 117 |
| 2.3.4.1     | Einordnung . . . . .  | 117 |
| 2.3.4.2     | Gehaltsvereinbarung . . . . .   | 118 |

|           |   |            |
|-----------|---|------------|
| 2.3.4.2.1 | Belastungsgleichungen . . . . .   | 118        |
| 2.3.4.2.2 | Einflussfaktoren auf die Vorteilhaftigkeit  | 119        |
| 2.3.4.2.3 | Konkrete Belastungsdifferenzen . . . . .  | 120        |
| 2.3.4.3   | Gesellschafterdarlehen . . . . .  | 122        |
| 2.3.4.3.1 | Allgemeine Ableitung und Einflussfak-<br>toren . . . . .  | 122        |
| 2.3.4.3.2 | Konkrete Belastungsdifferenzen . . . . .  | 123        |
| 2.3.4.4   | Miet- und Pachtvertrag . . . . .  | 125        |
| 2.3.4.5   | Ausschüttungsgestaltung . . . . .   | 126        |
| 2.4       | Übungsaufgabe zu Kapitel 2 . . . . .  | 126        |
| <b>3</b>  | <b>Entscheidungen zum Wechsel der Rechtsform</b>  | <b>129</b> |
| 3.1       | Einführung . . . . .  | 129        |
| 3.1.1     | Allgemeiner Überblick . . . . .   | 129        |
| 3.1.2     | Zivilrecht . . . . .  | 131        |
| 3.1.3     | Steuerrecht, insb. Eigenart und Aufbau des Umwandlungs-<br>steuergesetzes . . . . .                         | 133        |
| 3.2       | Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen   | 137        |
| 3.2.1     | Vorbemerkungen . . . . .  | 137        |
| 3.2.2     | Ertragsteuerliche Folgen bei der übertragenden Kapital-<br>gesellschaft und deren Gesellschaftern . . . . . | 139        |
| 3.2.2.1   | Übertragende Kapitalgesellschaft und deren Ge-<br>sellschafter . . . . .                                    | 139        |
| 3.2.2.2   | Übernehmendes Personenunternehmen . . . . .   | 142        |
| 3.2.3     | Sonstige Steuerfolgen . . . . .   | 145        |
| 3.2.4     | Buchwertfortführung vs. Aufstockung in der Übertragungs-<br>bilanz . . . . .                                | 146        |
| 3.2.4.1   | Allgemeine Ableitung der Vorteilhaftigkeitsbe-<br>dingung . . . . .   | 146        |
| 3.2.4.2   | Fallunterscheidung . . . . .  | 149        |
| 3.2.4.3   | Verrechenbare Verluste, verbleibender Übernah-<br>meverlust . . . . .                                       | 151        |
| 3.2.4.4   | Verrechenbare Verluste, Übernahmegewinn . . .   | 152        |
| 3.2.4.5   | Keine verrechenbaren Verluste, Übernahmeverlust   | 153        |
| 3.2.4.6   | Keine verrechenbaren Verluste, Übernahmegewinn  | 153        |
| 3.2.4.7   | Zusammenfassung . . . . .   | 153        |
| 3.2.5     | Umwandlung vs. Verzicht hierauf . . . . .   | 154        |
| 3.2.5.1   | Entscheidungssituation . . . . .  | 154        |
| 3.2.5.2   | Beispielhafte Durchführung des Vergleichs . . . .   | 155        |

|         |  |     |
|---------|--|-----|
| 3.3     | Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft . . . . .    | 158 |
| 3.3.1   | Vorbemerkungen und gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten . . . . .        | 158 |
| 3.3.2   | Steuerfolgen . . . . .   | 160 |
| 3.3.3   | Steuerplanerische Aspekte . . . . .  | 163 |
| 3.3.3.1 | Entscheidungssituation . . . . .   | 163 |
| 3.3.3.2 | Aufdeckung stiller Reserven . . . . .  | 164 |
| 3.4     | Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft . . . . .          | 164 |
| 3.4.1   | Überblick . . . . .  | 164 |
| 3.4.2   | Ertragsteuerliche Folgen . . . . .   | 167 |
| 3.4.2.1 | Folgen im Zusammenhang mit der Einbringung .   | 167 |
| 3.4.2.2 | Folgen bei der späteren Veräußerung der Anteile                                      | 170 |
| 3.4.2.3 | Zusammenfassung . . . . .  | 173 |
| 3.4.3   | Sonstige steuerliche Folgen einer Einbringung . . . . .                              | 174 |
| 3.4.4   | Vorteilhaftigkeitsüberlegungen im Zusammenhang mit der Buchwertfortführung . . . . . | 175 |
| 3.4.4.1 | Entscheidungssituation und Fallunterscheidung .                                      | 175 |
| 3.4.4.2 | Keine spätere Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile . . . . .                 | 176 |
| 3.4.4.3 | Veräußerung der Anteile nach Ablauf von sieben Jahren . . . . .                      | 177 |
| 3.4.4.4 | Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren . . . . .                        | 178 |
| 3.5     | Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft                     | 180 |
| 3.5.1   | Einordnung und steuerliche Folgen . . . . .  | 180 |
| 3.5.2   | Bilanzielle Darstellung . . . . .  | 186 |
| 3.5.3   | Vorteilhaftigkeitsüberlegungen . . . . .   | 188 |
| 3.5.3.1 | Entscheidungssituation . . . . .   | 188 |
| 3.5.3.2 | Buchwertfortführung vs. Aufdeckung stiller Reserven . . . . .                        | 189 |
| 3.5.3.3 | Einbeziehung möglicher späterer Umwandlungszeitpunkte . . . . .                      | 191 |
| 3.6     | Übungsaufgaben zu Kapitel 3 . . . . .  | 191 |



|   |            |
|---|------------|
| <b>4 Internationale Aspekte der Besteuerung</b>   | <b>199</b> |
| 4.1 Vorbemerkungen . . . . .  | 199        |
| 4.2 Unterschiedliche Systeme der Unternehmensbesteuerung . . . . .                        | 200        |
| 4.2.1 Einführung . . . . .  | 200        |
| 4.2.2 Gewinnabhängige Steuern und ihre Beziehungen zueinander                             | 201        |
| 4.2.3 Umfang der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Steuer-<br>ersätze . . . . .           | 202        |
| 4.2.4 Zeitpunkt des Abzugs von Aufwendungen und der Erfas-<br>sung von Erträgen . . . . . | 205        |
| 4.2.5 Besteuerung ausgeschütteter Gewinne . . . . .                                       | 206        |
| 4.2.5.1 Überblick . . . . .   | 206        |
| 4.2.5.2 Klassisches System der Doppelbelastung . . . . .                                  | 207        |
| 4.2.5.3 System eines gespaltenen Körperschaftsteuersatzes                                 | 208        |
| 4.2.5.4 Voll- und Teilanrechnungssystem . . . . .   | 209        |
| 4.2.5.5 Freistellungssystem . . . . .   | 209        |
| 4.2.5.6 System mit einem ermäßigten Einkommensteu-<br>ersatz . . . . .                    | 210        |
| 4.2.5.7 Kapitalgesellschaften als Ausschüttungsempfänger                                  | 211        |
| 4.2.5.8 Systemvergleich . . . . .   | 211        |
| 4.3 Prinzipien des Internationalen Steuerrechts . . . . .                                 | 212        |
| 4.3.1 Souveränitätsprinzip . . . . .  | 212        |
| 4.3.2 Anknüpfungsmerkmale der Besteuerung (Besteuerung dem<br>Grunde nach) . . . . .      | 213        |
| 4.3.3 Sachlicher Umfang der Besteuerung (Besteuerung dem Um-<br>fang nach) . . . . .      | 214        |
| 4.3.4 Zusammenfassung . . . . .   | 215        |
| 4.4 Zwischenstaatliche Regelungen (insb. OECD-Musterabkommen) .                           | 216        |
| 4.4.1 Einordnung . . . . .  | 216        |
| 4.4.2 Definitionen . . . . .  | 217        |
| 4.4.3 Verteilungsnormen . . . . .   | 217        |
| 4.4.4 Methodenartikel . . . . .   | 220        |
| 4.5 Fehlende Abstimmung zwischen Systemen der Unternehmensbe-<br>steuerung . . . . .      | 221        |
| 4.5.1 Überblick . . . . .   | 221        |
| 4.5.2 Nicht- bzw. Minderbesteuerung . . . . .   | 221        |
| 4.5.3 Doppelbesteuerung . . . . .   | 225        |
| 4.5.3.1 Begriff der Doppelbesteuerung . . . . .   | 225        |
| 4.5.3.2 Ursachen der Doppelbesteuerung . . . . .  | 228        |
| 4.5.3.3 Methoden zur Vermeidung bzw. Reduzierung . .                                      | 229        |

## INHALTSVERZEICHNIS

---

|           |  |            |
|-----------|--|------------|
| 4.5.3.3.1 | Einordnung und Überblick . . . . .   | 229        |
| 4.5.3.3.2 | Freistellungsmethode . . . . .   | 230        |
| 4.5.3.3.3 | Anrechnungsmethode . . . . .   | 230        |
| 4.5.3.3.4 | Vergleich von Freistellungs- und Anrechnungsmethode . . . . .                          | 233        |
| 4.5.3.3.5 | Abzugsmethode . . . . .  | 236        |
| 4.6       | Deutsches internationales Steuerrecht (Außensteuerrecht) . . . .                       | 236        |
| 4.6.1     | Überblick . . . . .  | 236        |
| 4.6.2     | Beschränkte und unbeschränkte Ertragsteuerpflicht . . . .                              | 237        |
| 4.6.2.1   | Einkommensteuer . . . . .  | 237        |
| 4.6.2.1.1 | Ausländische Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger . . . . .                        | 237        |
| 4.6.2.1.2 | Im Inland beschränkt Steuerpflichtige . . . . .  | 240        |
| 4.6.2.2   | Körperschaftsteuer . . . . .   | 241        |
| 4.6.3     | Außensteuergesetz und weitere Korrekturvorschriften . . . .                            | 242        |
| 4.6.4     | Gewinnabgrenzung im Konzern . . . . .  | 244        |
| 4.6.5     | Dokumentations- und Transparenzpflichten . . . . .                                     | 246        |
| 4.7       | Ausgewählte Direktinvestitionen . . . . .  | 247        |
| 4.7.1     | Entscheidungsraum . . . . .  | 247        |
| 4.7.2     | Betriebsstätte . . . . .   | 248        |
| 4.7.3     | Tochterkapitalgesellschaft . . . . .   | 248        |
| 4.8       | Übungsaufgaben zu Kapitel 4 . . . . .  | 249        |
| <b>5</b>  | <b>Entscheidungen zu Rechtsformkombinationen und zur Gruppenorganisation</b> . . . . . | <b>253</b> |
| 5.1       | Überblick . . . . .  | 253        |
| 5.2       | Wichtige Kombinationen . . . . .   | 254        |
| 5.2.1     | Überblick . . . . .  | 254        |
| 5.2.2     | GmbH & Co. KG . . . . .  | 255        |
| 5.2.2.1   | Einführung . . . . .   | 255        |
| 5.2.2.2   | Ertragsteuern . . . . .  | 257        |
| 5.2.2.2.1 | Grundsätzliches . . . . .  | 257        |
| 5.2.2.2.2 | Besteuerung der Komplementär-GmbH . . . . .  | 260        |
| 5.2.2.2.3 | Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH . . . . .                          | 261        |
| 5.2.2.2.4 | Angemessene Gewinnverteilung . . . . .   | 261        |
| 5.2.2.2.5 | Beteiligung der GmbH an der KG . . . . .   | 266        |
| 5.2.2.3   | Erbschaft- und Schenkungsteuer . . . . .   | 266        |
| 5.2.2.4   | Umsatzsteuer . . . . .   | 270        |

|             |  |     |
|-------------|--|-----|
| 5.2.2.5     | Einflussfaktoren auf die Vorteilhaftigkeit . . . .   | 270 |
| 5.2.2.5.1   | Vergleichsfälle und Einflussfaktoren . .   | 270 |
| 5.2.2.5.2   | Gewinn . . . . .   | 271 |
| 5.2.2.5.2.1 | Einführung . . . . .   | 271 |
| 5.2.2.5.2.2 | Steuerpflichtige, quasi dauerhaft<br>einbehaltene Gewinne . . . . .                                | 271 |
| 5.2.2.5.2.3 | Entnommene und ausgeschüt-<br>tete Gewinne . . . . .   | 272 |
| 5.2.2.5.2.4 | Steuerfreie Gewinne . . . . .  | 273 |
| 5.2.2.5.2.5 | Ausschüttungsgestaltung . . . .  | 274 |
| 5.2.2.5.2.6 | Auswirkungen des Schuldzinsen-<br>abzugs auf die Höhe des steuer-<br>pflichtigen Gewinns . . . . . | 275 |
| 5.2.2.5.3   | Leistungsvergütung . . . . .   | 275 |
| 5.2.2.5.3.1 | Einführung . . . . .   | 275 |
| 5.2.2.5.3.2 | Nur-GmbH-Gesellschafter . . . .  | 276 |
| 5.2.2.5.3.3 | Sowohl-als-auch-Gesellschafter .   | 277 |
| 5.2.2.5.4   | Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge  | 278 |
| 5.2.2.5.4.1 | Einführung . . . . .   | 278 |
| 5.2.2.5.4.2 | Erbschaft- und schenkungsteuer-<br>licher Vergleich . . . . .                                      | 278 |
| 5.2.2.5.4.3 | Ertragsteuerliche Folgen . . . . .   | 279 |
| 5.2.2.5.5   | Zusammenfassung . . . . .  | 280 |
| 5.2.3       | Betriebsaufspaltung . . . . .  | 280 |
| 5.2.3.1     | Einführung . . . . .   | 280 |
| 5.2.3.2     | Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung . . .  | 283 |
| 5.2.3.2.1   | Sachliche Verflechtung . . . . .   | 283 |
| 5.2.3.2.2   | Personelle Verflechtung . . . . .  | 284 |
| 5.2.3.3     | Steuerfolgen einer Betriebsaufspaltung . . . . .   | 285 |
| 5.2.3.4     | Neuplanung einer Betriebsaufspaltung . . . . .   | 286 |
| 5.2.3.4.1   | Entscheidungssituation . . . . .   | 286 |
| 5.2.3.4.2   | Gestaltungsmaßnahmen . . . . .   | 287 |
| 5.2.3.4.3   | Vorteilsvergleich mit anderen Rechts-<br>formen . . . . .  | 288 |
| 5.2.3.4.3.1 | Überblick . . . . .  | 288 |
| 5.2.3.4.3.2 | Fortführung als Personenunter-<br>nehmen . . . . .   | 288 |
| 5.2.3.4.3.3 | Umwandlung in eine Kapitalge-<br>sellschaft . . . . .  | 289 |

## INHALTSVERZEICHNIS

---

|             |  |            |
|-------------|--|------------|
| 5.2.3.4.3.4 | Umwandlung in eine GmbH & Co. KG . . . . .   | 290        |
| 5.2.3.5     | Fortfall der Voraussetzungen und Gesamtwürdigung . . . . .   | 292        |
| 5.3         | Ertragsteuerliche Organschaft . . . . .  | 292        |
| 5.3.1       | Aktionsparameter im Zusammenhang mit der Herstellung einer Organschaft . . . . .                   | 292        |
| 5.3.1.1     | Einführung . . . . .   | 292        |
| 5.3.1.2     | Herstellung oder Vermeidung einer Eingliederung  | 293        |
| 5.3.1.3     | Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags . . . . .                                | 293        |
| 5.3.2       | Vor- und Nachteile einer Organschaft . . . . .   | 294        |
| 5.3.2.1     | Überblick . . . . .  | 294        |
| 5.3.2.2     | Ertragsteuerliche Vor- und Nachteile . . . . .   | 294        |
| 5.3.2.2.1   | Fallunterscheidung . . . . .   | 294        |
| 5.3.2.2.2   | Gewinnsituation beider Unternehmen und Ausschüttung bzw. Abführung der Untergesellschaft . . . . . | 296        |
| 5.3.2.2.3   | Gewinnsituation beider Unternehmen und Thesaurierung bei der Untergesellschaft                     | 299        |
| 5.3.2.2.4   | Gewinnsituation der einen und Verlustsituation der anderen Gesellschaft . . .                      | 300        |
| 5.3.2.3     | Nicht steuerliche Vor- und Nachteile . . . . .   | 301        |
| 5.3.2.4     | Gesamtwürdigung . . . . .  | 301        |
| 5.4         | Übungsaufgaben zu Kapitel 5 . . . . .  | 302        |
| <b>6</b>    | <b>Investitions- und Finanzierungsentscheidungen</b>   | <b>305</b> |
| 6.1         | Vorbemerkungen . . . . .   | 305        |
| 6.2         | Investitionsentscheidungen . . . . .   | 306        |
| 6.2.1       | Grundlagen . . . . .   | 306        |
| 6.2.2       | Kapitalwertmethode . . . . .   | 307        |
| 6.2.3       | Berücksichtigung von Steuern . . . . .   | 312        |
| 6.2.3.1     | Einführung . . . . .   | 312        |
| 6.2.3.2     | Berücksichtigung in der Zahlungsreihe . . . . .  | 312        |
| 6.2.3.3     | Berücksichtigung im Kalkulationszinssatz . . . . .   | 315        |
| 6.2.4       | Vorteilhaftigkeit von Realinvestitionen . . . . .  | 315        |
| 6.2.4.1     | Einführung und Ausgangsmodell . . . . .  | 315        |
| 6.2.4.2     | Vorteilsvergleich mehrerer Investitionsobjekte . .   | 318        |
| 6.2.4.3     | Zur Verallgemeinerung der Ergebnisse . . . . .   | 320        |
| 6.2.5       | Vorteilhaftigkeit von Finanzinvestitionen . . . . .  | 322        |

|             |   |     |
|-------------|---|-----|
| 6.3         | Finanzierungsentscheidungen . . . . .   | 324 |
| 6.3.1       | Grundlagen . . . . .  | 324 |
| 6.3.2       | Eigen- vs. langfristige Fremdfinanzierung bei nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften . . . . . | 326 |
| 6.3.2.1     | Belastungen und Belastungsdifferenzen . . . . .   | 326 |
| 6.3.2.2     | Steuerbelastungsquoten . . . . .  | 328 |
| 6.3.2.2.1   | Einordnung . . . . .  | 328 |
| 6.3.2.2.2   | Eigenfinanzierung . . . . .   | 329 |
| 6.3.2.2.3   | Fremdfinanzierung . . . . .   | 329 |
| 6.3.2.2.4   | Zusammenfassung . . . . .   | 330 |
| 6.3.3       | Eigen- vs. Gesellschafterfremdfinanzierung personenbezogener Gesellschaften . . . . .                 | 330 |
| 6.3.3.1     | Vergleichssituation und Arten des Vergleichs . . . . .  | 330 |
| 6.3.3.2     | Personenunternehmen . . . . .   | 333 |
| 6.3.3.3     | Kapitalgesellschaft mit inländischen Gesellschaftern . . . . .  | 333 |
| 6.3.3.3.1   | Mögliche Bezugsgrößen . . . . .   | 333 |
| 6.3.3.3.2   | Eigenfinanzierung . . . . .   | 334 |
| 6.3.3.3.3   | Gesellschafterfremdfinanzierung . . . . .   | 336 |
| 6.3.3.3.4   | Belastungsdifferenzen . . . . .   | 338 |
| 6.3.3.3.4.1 | Fallunterscheidung . . . . .  | 338 |
| 6.3.3.3.4.2 | Gleiche Einkommensteuersätze . . . . .  | 340 |
| 6.3.3.3.4.3 | Unterschiedliche Einkommensteuersätze . . . . .   | 342 |
| 6.3.3.3.5   | Zusammenfassung . . . . .   | 344 |
| 6.4         | Kombinierte Investitions- und Finanzierungsentscheidungen . . . . .                                   | 345 |
| 6.4.1       | Vorbemerkungen . . . . .  | 345 |
| 6.4.2       | Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren und Thesaurierung . . . . .   | 345 |
| 6.4.2.1     | Einführung . . . . .  | 345 |
| 6.4.2.2     | Hol-zurück in Form von Eigenkapital . . . . .   | 346 |
| 6.4.2.3     | Hol-zurück durch Darlehensgewährung . . . . .   | 349 |
| 6.4.2.4     | Schütt-aus in Form einer zusätzlichen Gehaltszahlung . . . . .  | 350 |
| 6.4.2.4.1   | Problemstellung . . . . .   | 350 |
| 6.4.2.4.2   | Vorteilsvergleich . . . . .   | 350 |
| 6.4.2.4.3   | Verluste . . . . .  | 351 |
| 6.4.2.4.4   | Beschränkungen durch andere Gesellschafter . . . . .  | 353 |
| 6.4.2.4.5   | Zusammenfassung . . . . .   | 353 |

## INHALTSVERZEICHNIS

---

|           |  |            |
|-----------|--|------------|
| 6.4.3     | Leasing oder Investition mit Fremdfinanzierung . . . . . | 354        |
| 6.4.3.1   | Einführung . . . . .                                     | 354        |
| 6.4.3.2   | Bilanzielle Behandlung . . . . .                         | 355        |
| 6.4.3.2.1 | Vollamortisation . . . . .                               | 355        |
| 6.4.3.2.2 | Teilamortisation . . . . .                               | 356        |
| 6.4.3.3   | Steuerfolgen . . . . .                                   | 358        |
| 6.4.3.4   | Vorteilsvergleich aus Sicht des Leasingnehmers .         | 360        |
| 6.4.3.4.1 | Einführung . . . . .                                     | 360        |
| 6.4.3.4.2 | Zurechnung beim Leasinggeber . . . . .                   | 360        |
| 6.4.3.4.3 | Zurechnung beim Leasingnehmer . . . . .                  | 362        |
| 6.4.3.4.4 | Indirekte Steuerfolgen . . . . .                         | 363        |
| 6.4.3.4.5 | Arten des Vorteilsvergleichs . . . . .                   | 364        |
| 6.5       | Übungsaufgaben zu Kapitel 6 . . . . .                    | 364        |
| <b>7</b>  | <b>Hinweise zu den Übungsaufgaben</b>                    | <b>369</b> |
| 7.1       | Übungsaufgaben zu Kapitel 1 . . . . .                    | 369        |
| 7.2       | Übungsaufgaben zu Kapitel 2 . . . . .                    | 369        |
| 7.3       | Übungsaufgaben zu Kapitel 3 . . . . .                    | 370        |
| 7.4       | Übungsaufgabe zu Kapitel 4 . . . . .                     | 371        |
| 7.5       | Übungsaufgaben zu Kapitel 5 . . . . .                    | 372        |
| 7.6       | Übungsaufgaben zu Kapitel 6 . . . . .                    | 372        |
| <b>8</b>  | <b>Musterlösungen zu den Übungsaufgaben</b>              | <b>375</b> |
| 8.1       | Übungsaufgaben zu Kapitel 1 . . . . .                    | 375        |
| 8.2       | Übungsaufgaben zu Kapitel 2 . . . . .                    | 376        |
| 8.3       | Übungsaufgaben zu Kapitel 3 . . . . .                    | 379        |
| 8.4       | Übungsaufgabe zu Kapitel 4 . . . . .                     | 398        |
| 8.5       | Übungsaufgaben zu Kapitel 5 . . . . .                    | 400        |
| 8.6       | Übungsaufgaben zu Kapitel 6 . . . . .                    | 411        |
|           | <b>Anhang</b>  | <b>425</b> |
|           | <b>Quellenverzeichnis</b>                                | <b>431</b> |
|           | <b>Stichwortverzeichnis</b>                              | <b>445</b> |

# Kapitel 3

## Entscheidungen zum Wechsel der Rechtsform

### 3.1 Einführung

#### 3.1.1 Allgemeiner Überblick

Bei Unternehmen gibt es immer wieder Anlässe, in deren Zusammenhang auch die aktuelle formale Struktur in Frage gestellt wird (bspw. Eintritt oder Austritt eines Gesellschafters oder Zukauf von Unternehmen). Und selbst unabhängig von solchen konkreten Anlässen ist es bei allen Unternehmen sinnvoll, nach einiger Zeit die Frage zu stellen, ob die einmal gewählte Rechtsform auch für die Zukunft zweckmäßig ist oder ob sie geändert werden sollte. Derartige Änderungen der Rechtsform werden als *Umwandlungen* bezeichnet. Die Gründe für eine mögliche Umwandlung können sowohl steuerlicher als auch nicht steuerlicher Art sein. Als ein nicht steuerlicher Grund für eine Umwandlung kommt bspw. eine Begrenzung der Haftung in Betracht.<sup>1</sup>

Umwandlung

Umwandlungen sind zunächst ein gesellschaftsrechtliches, also ein *zivilrechtliches* Problem. Dabei geht es insb. um die Frage, ob durch die Umwandlung die Gefahr besteht, dass sich ein bislang unbeschränkt haftender Schuldner (bspw. die Gesellschafter einer OHG) durch die Umwandlung der unbeschränkten Haftung entzieht (bspw. durch einen Formwechsel in eine GmbH). Solche gesellschaftsrechtlichen Fragen werden durch das *Umwandlungsgesetz* adressiert. Des-  
sen überblicksartige Darstellung steht im Mittelpunkt von Abschnitt 3.1.2.

Zivilrecht

Zivilrechtlich gibt es Umwandlungsvorgänge, die ausdrücklich gesetzlich geregelt sind und Umwandlungsvorgänge, bei denen eine derartige Regelung fehlt. Mit den ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen wird eine *Gesamtrechtsnachfolge* an allen Vermögensgegenständen des Betriebsvermögens ermöglicht. In den gesetzlich nicht ausdrücklich geregelten Fällen besteht hingegen nur die Möglichkeit, die Vermögensgegenstände einzeln zu übertragen (*Einzelrechtsnachfolge*). Eine Einzelrechtsnachfolge ist deutlich umständlicher und damit auch teurer als

Gesamtrechtsnachfolge

Einzelrechtsnachfolge

<sup>1</sup>Vgl. zu weiteren nicht steuerlichen Gründen bspw. *Kaminski/Strunk* (2012), S. 92 f; *Maddl* (2012), S. 2 ff; *Klingebiel u. a.* (2016), S. 6 ff.

eine Gesamtrechtsnachfolge. Im Einzelfall können sich außerdem weitere Nachteile ergeben, auf die hier aber nicht eingegangen wird.<sup>2</sup>

Umwandlungen haben daneben auch ertragsteuerlich eine große Bedeutung. *Ertragsteuerlich* sind Umwandlungen im *Umwandlungssteuergesetz* geregelt. Dabei geht es nicht um eine eigene (Ertrag-)Steuer auf Umwandlungsfälle, sondern um Regelungen bezüglich der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Umwandlungen. Das Umwandlungssteuergesetz *ergänzt* also die Regelungen im Einkommen-, im Körperschaft- und im Gewerbesteuergesetz. Es bezieht sich aber nicht nur auf rein nationale Umwandlungen, sondern auf solche in der EU.

Ertragsteuerlich problematisch sind im Zusammenhang mit Umwandlungen in erster Linie möglicherweise vorhandene *stille Reserven*.<sup>3</sup> Solange gewährleistet ist, dass diese auch nach der Umwandlung durch den deutschen Fiskus besteuert werden können, sind nur wenige Beschränkungen vorhanden. Lediglich wenn dies nicht gewährleistet ist, sind teilweise recht strenge Restriktionen zu beachten.

Ein Überblick über die steuerrechtliche Dimension von Umwandlungen, insb. über die Eigenart und den Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes, steht im Mittelpunkt von Abschnitt 3.1.3.

Es wird sich zeigen, dass eine enge Verbindung zwischen dem Umwandlungsgesetz und dem Umwandlungssteuergesetz besteht. Die durch das Umwandlungssteuergesetz geregelten Sachverhalte entsprechen aber nicht vollständig den durch das Umwandlungsgesetz geregelten. Hieraus erwachsen drei mögliche Konstellationen:<sup>4</sup>

1. Sachverhalte, die nur im Umwandlungsgesetz geregelt sind, bspw. die Spaltung von Personengesellschaften;
2. Sachverhalte, die im Umwandlungsgesetz und im Umwandlungssteuergesetz geregelt sind, bspw. der Formwechsel einer OHG in eine GmbH;
3. Sachverhalte, die nur im Umwandlungssteuergesetz geregelt sind, bspw. die Einbringung eines Teilbetriebs im Wege der Einzelrechtsnachfolge.

Aus ertragsteuerlicher Sicht können folgende vier Umwandlungsvorgänge als die bedeutendsten angesehen werden:

1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen;
2. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft;
3. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft;
4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft).

Diese vier Fälle werden anschließend jeweils in einem eigenen Abschnitt erörtert.

---

<sup>2</sup>Vgl. dazu bspw. *Klingebiel u. a.* (2016), S. 3 f.

<sup>3</sup>Vgl. zur Ent- und Verstrickung stiller Reserven bspw. Modul 31691, Abschnitt 1.3.5.

<sup>4</sup>Vgl. *Brähler/Krenzin* (2020), S. 29 f.



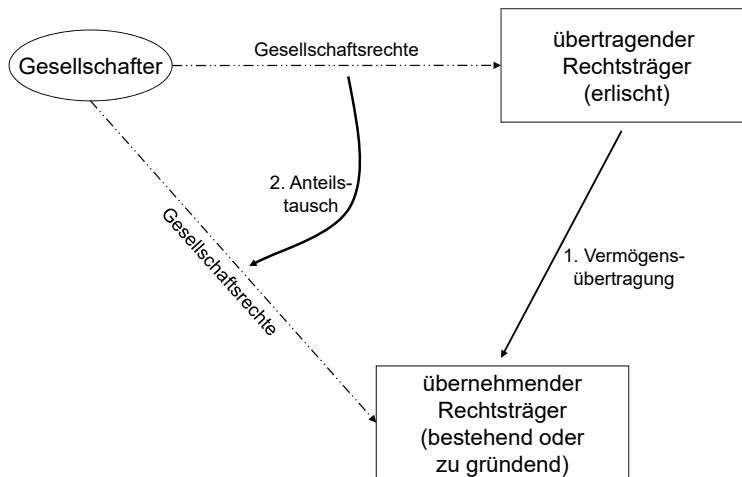


Abb. 3.1: Verschmelzung (§ 2 UmwG)

### 3.1.2 Zivilrecht

Zivilrechtlich besteht nach dem Umwandlungsgesetz ein hohes Maß an Flexibilität, eine einmal gewählte Rechtsform im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zu ändern. § 1 Abs. 1 UmwG unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen Umwandlungen durch Verschmelzung, durch Spaltung, durch Vermögensübertragung und durch Formwechsel.

Arten der Umwandlung

*Verschmelzungen* sind in den §§ 2 bis 122m UmwG geregelt. Bei ihnen handelt es sich nach § 2 UmwG um Vorgänge, bei denen ein Rechtsträger (übertragender Rechtsträger) sein ganzes Vermögen auf einen anderen Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger) überträgt. Verschmelzungen können auch zwischen mehreren übertragenden und einem übernehmenden Rechtsträger stattfinden. Mit der Übertragung des Vermögens erlischt der übertragende Rechtsträger. Bei dem übernehmenden Rechtsträger kann es sich sowohl um einen bereits bestehenden als auch um einen zu gründenden Rechtsträger handeln. Im Zuge der Verschmelzung erhalten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft. Abbildung 3.1 verdeutlicht die Zusammenhänge.

Verschmelzung

Bei der *Spaltung* (§§ 123 bis 173 UmwG) unterscheidet das Gesetz zwischen der Aufspaltung, der Abspaltung und der Ausgliederung. In allen drei Fällen überträgt der übertragende Rechtsträger im Wege einer speziellen Art der Gesamtrechtsnachfolge, der Sonderrechtsnachfolge, sein Vermögen oder Teile seines Vermögens auf einen oder mehrere Rechtsträger.

Spaltung

Bei der Aufspaltung werden die einzelnen Vermögensteile auf mindestens zwei andere Rechtsträger übertragen, das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers wird also aufgespalten (siehe Abbildung 3.2 auf der nächsten Seite), und der übertragende Rechtsträger wird ohne Abwicklung aufgelöst (§ 123 Abs. 1 UmwG). Bei einer Abspaltung wird ein Teil des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers von diesem Vermögen abgespalten und auf einen oder mehrere übernehmende Rechtsträger übertragen (siehe Abbildung 3.3 auf der nächsten Seite). Schließlich ist die Ausgliederung dadurch gekennzeichnet, dass Vermögen

Aufspaltung

Abspaltung

Ausgliederung

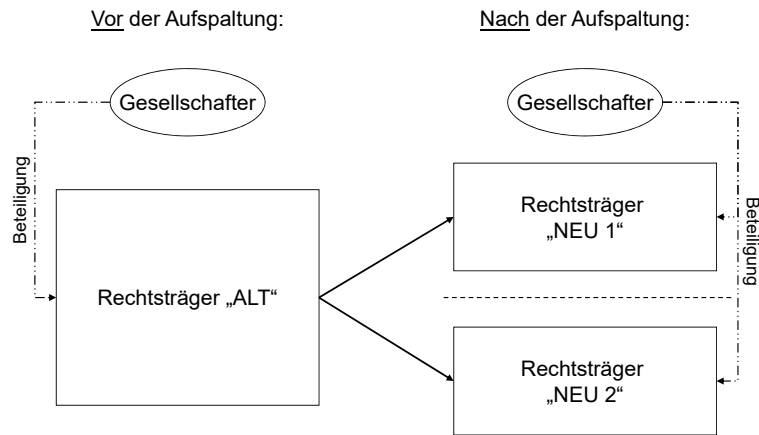


Abb. 3.2: Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG)

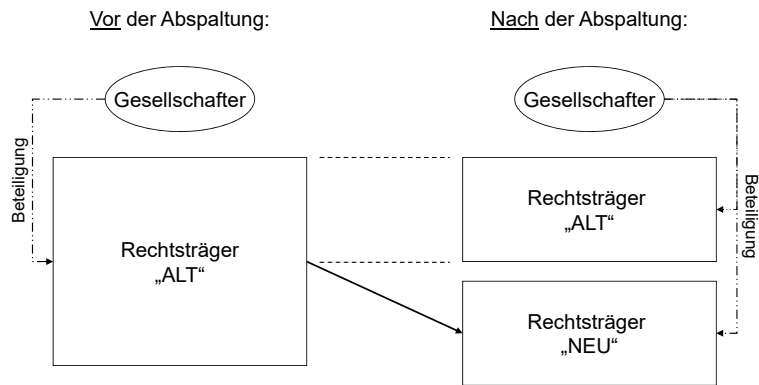


Abb. 3.3: Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG)

(ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf einen der in § 152 UmwG genannten Rechtsträger (Personenhandelsgesellschaft, Kapitalgesellschaft oder eingetragene Genossenschaft) übertragen wird (siehe Abbildung 3.4 auf der gegenüberliegenden Seite).

Vermögensübertragung

Die *Vermögensübertragung* (§§ 174 bis 189 UmwG) betrifft bestimmte Fälle der Übertragung von Vermögen im öffentlichen Bereich und in Teilen der Versicherungswirtschaft. Hierauf wird hier nicht weiter eingegangen.

Formwechsel

*Formwechsel* (§§ 190 bis 304 UmwG) sind dadurch gekennzeichnet, dass bei ihnen der bisherige Rechtsträger nicht untergeht, sondern erhalten bleibt. Er ändert lediglich seine Rechtsform, sein juristisches Kleid. Es findet also keine Übertragung von Vermögen von einem Rechtsträger auf einen anderen statt. Formwechselnde Rechtsträger können nach § 191 Abs. 1 UmwG insb. Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG), Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA, SE) und eingetragene Genossenschaften sein. Rechtsträger neuer Rechtsform können nach § 191 Abs. 2 UmwG ausschließlich Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR), Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, Kapitalgesellschaften und eingetragene Genossenschaften sein.

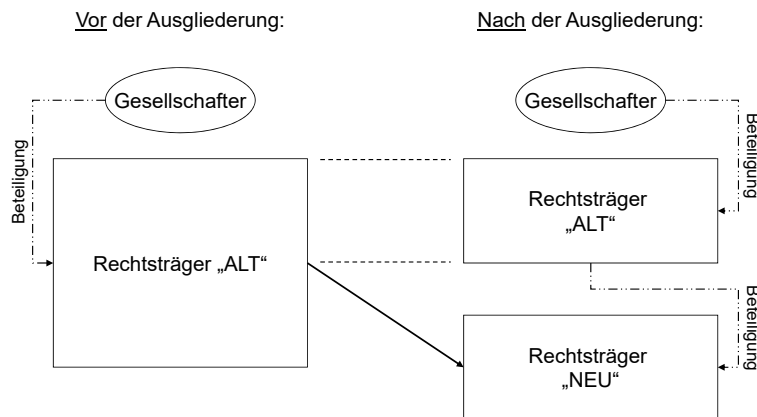


Abb. 3.4: Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)

Abbildung 3.5 auf der nächsten Seite gibt einen Überblick über die gem. Umwandlungsgesetz möglichen Umwandlungsarten. Die Übersicht zeigt in den Spalten 1 bis 4, dass Umwandlungen aller gängigen Rechtsformen in fast alle anderen gängigen Rechtsformen möglich sind. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht besteht somit kein Zwang, an einer einmal gewählten Rechtsform festzuhalten.

### 3.1.3 Steuerrecht, insb. Eigenart und Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes

*Steuerrechtlich* haben die soeben genannten gesellschaftsrechtlichen Unterscheidungen nur zum Teil Bedeutung, denn das Steuerrecht bedient sich weitgehend einer eigenständigen Terminologie und eigenständiger Unterscheidungen, die letztlich einer eigenen Systematik folgen. Dies ist einerseits bemerkenswert, da das Umwandlungsgesetz und das Umwandlungssteuergesetz zeitgleich beschlossen wurden (im Oktober 1994). Andererseits lässt sich dies durch die unterschiedlichen Zwecke erklären: Im Fokus des Umwandlungsgesetzes stehen gesellschaftsrechtliche Fragen (insb. Haftungsfragen), in dem des Umwandlungssteuergesetzes ertragsteuerliche Fragen (insb. die Gewährleistung der Besteuerung von etwaigen stillen Reserven).

Einen Überblick über die steuerrechtlichen Bezeichnungen der einzelnen Umwandlungsvorgänge gibt die bereits bekannte Abbildung 3.5. Dort werden in den Spalten 5 und 6 den Umwandlungsarten des Umwandlungsgesetzes die jeweiligen Bezeichnungen des Umwandlungssteuergesetzes ggü. gestellt. Die Eigenart und der Aufbau dieses Gesetzes werden gleich noch näher erörtert.

Das Umwandlungssteuergesetz behandelt ausschließlich ertragsteuerliche Folgen der Umwandlung eines Unternehmens von einer Rechtsform in eine andere Rechtsform. Umsatz- und grunderwerbsteuerliche Folgen werden in diesem Gesetz hingegen nicht geregelt. *Umsatzsteuerlich* ist § 1 Abs. 1a UStG von herausragender Bedeutung. Nach dieser Vorschrift sind die meisten Umwandlungsvorgänge umsatzsteuerlich nicht steuerbar. Wird im Rahmen einer Umwandlung ein Grundstück übertragen, ist dieser Vorgang *grunderwerbsteuerlich* in den

Steuerrecht

Umwandlungssteuergesetz

sonstige  
Steuerrechtsgrundlagen

### 3 Entscheidungen zum Wechsel der Rechtsform

|      | Rechtsform                 |                            | Umwandlungsgesetz   | Rechtsnormen  | Umwandlungssteuergesetz   |                                       |
|------|----------------------------|----------------------------|---|---|---|---------------------------------------|
|      | alt<br>(1)                 | neu<br>(2)                 |   |   | Art der Umwandlung<br>(3)   | Bezeichnung der Umwandlung<br>(5)     |
| (1)  | Einzel-<br>unternehmen     | OHG, KG, GmbH<br>& Co., KG | Ausgliederung aus dem Vermö-<br>gen eines Einzelkaufmanns | §§ 152 bis 160 i. V. m. §§ 123<br>bis 137 UmwG              | Einbringung von Betriebsvermögen<br>in eine Personengesellschaft        | § 24 UmwStG                           |
| (2)  |                            | GmbH, AG                   | Ausgliederung aus dem Vermö-<br>gen eines Einzelkaufmanns | §§ 152 bis 160 i. V. m. §§ 123<br>bis 137, 138 bis 146 UmwG | Einbringung eines Betriebs in eine<br>Kapitalgesellschaft               | §§ 20 bis 23 UmwStG                   |
| (3)  | OHG, KG, GmbH<br>& Co., KG | GmbH, AG                   | Verschmelzung   | §§ 2 bis 76 UmwG  | Einbringung eines Betriebs in eine<br>Kapitalgesellschaft               | §§ 20 bis 23 UmwStG                   |
| (4)  |                            | GmbH, AG                   | Formwechsel   | §§ 190 bis 225 UmwG   | Formwechsel einer Personenhan-<br>dels- in eine Kapitalgesellschaft     | § 25 i. V. m. §§ 20 bis 23<br>UmwStG  |
| (5)  | GmbH, AG                   | Einzel-<br>unternehmen     | Verschmelzung   | §§ 120 bis 122 i. V. m. §§ 2 bis<br>38 UmwG                 | Vermögensübergang auf eine na-<br>türliche Person                       | §§ 3 bis 8, 18 UmwStG                 |
| (6)  |                            | OHG, KG, GmbH<br>& Co., KG | Verschmelzung   | §§ 2 bis 76 UmwG  | Vermögensübergang auf eine Per-<br>sonengesellschaft                    | §§ 3 bis 8, 18 UmwStG                 |
| (7)  |                            | OHG, KG                    | Formwechsel   | §§ 226 bis 237 i. V. m. §§ 190<br>bis 213 UmwG              | Formwechsel einer Kapitalgesell-<br>schaft in eine Personengesellschaft | § 9 i. V. m. §§ 3 bis 8, 18<br>UmwStG |
| (8)  | GmbH                       | AG, andere<br>GmbH         | Verschmelzung   | §§ 46 bis 77 i. V. m. §§ 2 bis<br>38 UmwG                   | Verschmelzung auf eine andere<br>Kapitalgesellschaft                    | §§ 11 bis 13, 19 UmwStG               |
| (9)  |                            | AG                         | Formwechsel   | §§ 238 bis 250 i. V. m. §§ 226,<br>190 bis 213 UmwG         | Formwechsel   | Identität des<br>Steuerpflichtigen    |
| (10) | AG                         | GmbH, andere<br>AG         | Verschmelzung   | §§ 46 bis 77 i. V. m. §§ 2 bis<br>38 UmwG                   | Verschmelzung auf eine andere<br>Kapitalgesellschaft                    | §§ 11 bis 13, 19 UmwStG               |
| (11) |                            | GmbH                       | Formwechsel   | §§ 238 bis 250 i. V. m. §§ 226,<br>190 bis 213 UmwG         | Formwechsel   | Identität des<br>Steuerpflichtigen    |

Abb. 3.5: Mögliche Umwandlungen und ertragsteuerliche Regelungen zur Umwandlung

meisten Fällen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar.<sup>5</sup> Die Vorschriften des § 1 Abs. 1a UStG und des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG werden noch wiederholt eine Rolle spielen.

Das Umwandlungssteuergesetz ist etwas unübersichtlich in 10 Teile untergliedert, in der sich die eigene Systematik widerspiegelt. Hier nicht weiter beachtet werden der 1. Teil mit allgemeinen Vorschriften insb. zum Anwendungsbereich, der ohnehin leere 9. Teil und der 10. Teil mit Anwendungsvorschriften und Ermächtigungen. Die übrigen Teile 2 bis 8 enthalten Folgendes:

- 2. Teil:** Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft; in Abbildung 3.5 sind dies die Zeilen 5 bis 7;
- 3. Teil:** Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft (Zeilen 8 und 10);
- 4. Teil:** Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung); dies ist nicht in Abbildung 3.5 enthalten;
- 5. Teil:** Gewerbesteuer (betrifft die Zeilen 5 bis 8 und 10);
- 6. Teil:** Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und Anteilstausch (Zeilen 2 und 3);
- 7. Teil:** Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (Zeile 1);
- 8. Teil:** Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Zeile 4).

Diese Teile lassen sich inhaltlich in zwei Gruppen gliedern: Die erste Gruppe besteht aus den Teilen 2 bis 5. Sie betrifft Umwandlungen, bei denen der übertragende Rechtsträger eine *Kapitalgesellschaft* ist (siehe hierzu auch § 1 Abs. 1 UmwStG). Im Einzelnen erfasst werden die Verschmelzung und der Formwechsel auf bzw. in ein Personenunternehmen (2. Teil; Zeilen 5 bis 7 in Abbildung 3.5) sowie die Verschmelzung auf eine andere Kapitalgesellschaft (3. Teil; Zeilen 8 und 10). Darüber hinaus ergänzt der 4. Teil die Teile 2 und 3 für Auf- und Abspaltungen auf Kapital- (§ 15 UmwStG) und Personengesellschaften (§ 16 UmwStG) und der 5. Teil regelt die gewerbsteuerlichen Folgen für die Teile dieser Gruppe (Zeilen 5 bis 7 bzw. 8 und 10). In diesen Teilen orientieren sich die Formen und die Begrifflichkeiten des Umwandlungssteuergesetzes am Umwandlungsgesetz (siehe Abbildung 3.5, Spalten 3 und 5).

übertragender  
Rechtsträger:  
Kapitalgesellschaft

Die zweite Gruppe wird durch die Teile 6 bis 8 gebildet. In deren Mittelpunkt steht die *Einbringung*, eine Umwandlungsart, die das Umwandlungsgesetz nicht kennt. Das Umwandlungssteuergesetz versteht darunter eine Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen. Die hierdurch erfassten zivilrechtlichen Umwandlungsarten sind in § 1 Abs. 3 UmwStG aufgeführt (siehe Abbildung 3.5, Spalte 3). Unterschieden wird bei der Einbringung zwischen einer solchen in eine

Einbringung

<sup>5</sup>Handelt es sich um eine konzerninterne Umstrukturierung, ist diese gem. § 6a GrEStG steuerfrei. Vgl. hierzu bspw. *Scheffler/Nagel* (2013), S. 446 f. Diese Steuerbefreiung wird in diesem Abschnitt nicht weiter beachtet.

*Kapitalgesellschaft* und in eine *Personengesellschaft*. Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft wird vom 6. Teil des Umwandlungssteuergesetzes adressiert (Zeilen 2 und 3). In diese Gruppe fällt auch der 8. Teil (Zeile 4), der zwar den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft betrifft, aber zur analogen Anwendung des 6. Teils führt.<sup>6</sup> Der verbleibende 7. Teil betrifft Einbringungen in eine Personengesellschaft (Zeile 4).

Eine in der Praxis wichtige Ergänzung des Umwandlungssteuergesetzes stellt der *Umwandlungssteuererlass* (UmwStE) dar. Dahinter verbirgt sich ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 2011,<sup>7</sup> welches ausführliche Erläuterungen der Anwendung der Normen des Umwandlungssteuergesetzes enthält.

Die Normen des Umwandlungssteuergesetzes lassen sich darüber hinaus vor dem Hintergrund *des Transparenz- und des Trennungsprinzips* auch in folgende vier Gruppen einteilen:<sup>8</sup>

1. Durch die Umwandlung kommt es zu einem Wechsel vom Trennungs- zum Transparenzprinzip, hierdurch fällt eine Besteuerungsebene weg. In Abbildung 3.5 sind dies die Zeilen 5 bis 7; hierzu zählt außerdem die in § 16 UmwStG geregelte Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft. Geregelt wird dies somit im 2. und im 4. Teil des Umwandlungssteuergesetzes.
2. Durch die Umwandlung kommt es zu einem Wechsel vom Transparenz- zum Trennungsprinzip, wodurch eine Besteuerungsebene hinzu kommt (Zeilen 2 bis 4). Geregelt wird dies im 6. und im 8. Teil des Umwandlungssteuergesetzes.
3. Durch die Umwandlung wird Vermögen zwischen Rechtsträgern übertragen, bei denen das Trennungsprinzip gilt (Zeilen 8 und 10); hierzu zählt außerdem die in § 15 UmwStG geregelte Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften. Geregelt wird dies im 3. und im 4. Teil des Umwandlungssteuergesetzes.
4. Durch die Umwandlung wird Vermögen zwischen Rechtsträgern übertragen, bei denen das Transparenzprinzip gilt (Zeile 1). Geregelt wird dies im 7. Teil des Umwandlungssteuergesetzes.

Es wurde bereits ausgeführt, dass aus steuerlicher Sicht vier Umwandlungsvorgänge als die bedeutendsten angesehen werden können. Gleichzeitig repräsentieren diese Fälle alle vier soeben genannten Gruppen:

1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen:  
*1. Gruppe*, geregelt im zweiten Teil des Umwandlungssteuergesetzes;
2. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft:  
*3. Gruppe*, geregelt im dritten Teil des Umwandlungssteuergesetzes;

---

<sup>6</sup>Als ein solcher Formwechsel gilt auch der Übergang zur Körperschaftbesteuerung, der mit der Inanspruchnahme der Körperschaftsteueroption des § 1a KStG verbunden ist (§ 1a Abs. 2 S. 1 KStG).

<sup>7</sup>BMF-Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2-S 1978-b/08/10001.

<sup>8</sup>Vgl. hierzu *Stauch* (2012), Rn. 61-63.

3. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft: *2. Gruppe*, geregelt im sechsten (Einbringung) und achten (Formwechsel) Teil des Umwandlungssteuergesetzes;
4. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft): *4. Gruppe*, geregelt im siebten Teil des Umwandlungssteuergesetzes.

## 3.2 Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen

### 3.2.1 Vorbemerkungen

Gesellschaftsrechtlich kann die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein *Personenunternehmen* als: gesellschaftsrechtliche Grundlagen

- Verschmelzung nach den §§ 2 bis 122 UmwG oder
- durch einen Formwechsel nach den §§ 190 bis 304 UmwG

erfolgen (siehe Abbildung 3.5 auf S. 134, Zeilen 5 bis 7).

Die Gruppe der Personenunternehmen setzt sich bekanntlich aus Personengesellschaften und Einzelunternehmen zusammen. Bei *Personengesellschaften* sind beide Arten der Umwandlung möglich, soll eine Kapitalgesellschaft in ein *Einzelunternehmen* umgewandelt werden, kommt hingegen nur eine Verschmelzung in Betracht (nach § 3 UmwG), nicht hingegen ein Formwechsel (siehe nochmals Abbildung 3.5 auf S. 134). Innerhalb der Vorschriften über die Verschmelzung ist dieser Fall in den §§ 120 bis 122 UmwG besonders geregelt.

Unter einer Verschmelzung ist die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen Rechtsträger im Wege der *Gesamtrechtsnachfolge* zu verstehen. Die Verschmelzung kann durch Aufnahme (§§ 4 bis 35 UmwG) oder durch Neugründung (§§ 36 bis 38 UmwG) erfolgen. Bei Letzterem müssen mindestens zwei übertragende Kapitalgesellschaften vorhanden sein (§ 2 Nr. 2 UmwG). Verschmelzung

Steuerrechtlich ist die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen in Form einer Verschmelzung ein Vermögensübergang, der im zweiten Teil des Umwandlungssteuergesetzes geregelt ist (§§ 3 bis 8 UmwStG). Die Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft im Wege eines Formwechsels findet sich in § 9 UmwStG und damit ebenfalls im zweiten Teil. In dieser Norm wird weitestgehend auf die §§ 3 bis 8 UmwStG verwiesen. Steuerrecht

Die Ausgangsstruktur (die Kapitalgesellschaft) ist dem Trennungsprinzip zuzuordnen, die Zielstruktur hingegen dem Transparenzprinzip. Daher wird bei der Kapitalgesellschaft *die Ausschüttung der offenen Rücklagen*, also der noch nicht ausgeschütteten Gewinne, *fingiert* und diese Ausschüttungen werden bei den Anteilseignern der Kapitalgesellschaft wie eine Gewinnausschüttung besteuert. Außerdem ist dies der Grund dafür, dass nicht nur die Verschmelzung, sondern

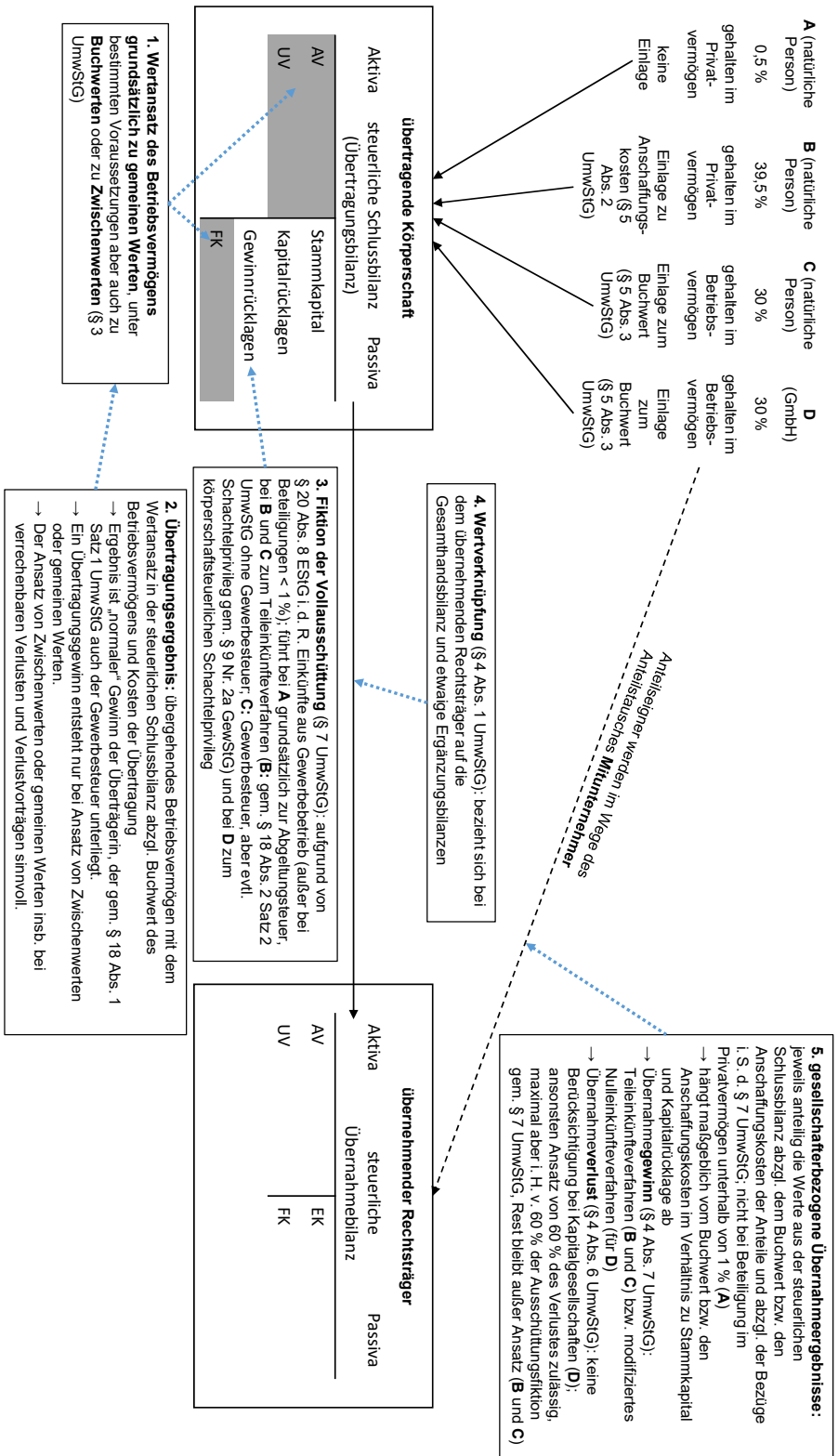


Abb. 3.6: Ertragsteuerliche Folgen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personunternehmen