

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

Modul 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/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Weitere Lehrangebote des Lehrstuhls	V
Bearbeitungshinweise	IX
Voraussetzungen	IX
Lehrzielbeschreibung	IX
Elektronische Fassung	IX
Arbeits- und Literaturhinweise	X
Moodle-Lernumgebung	XI
Beispiele und Übungsaufgaben	XII
Die Homepage des Lehrstuhls	XII
Inhaltsübersicht	XV
Inhaltsverzeichnis	XXX
Abbildungsverzeichnis	XXXIII
Beispielverzeichnis	XXXVIII
Abkürzungsverzeichnis	XXXIX
Symbolverzeichnis	XLIII
1 Grundlagen der betrieblichen Steuerplanung	1
1.1 Einführung	1
1.2 Begriff und steuerliche Aktionsparameter	4
1.3 Handlungsmotive, Ziele, Vorteilskriterien	7
1.3.1 Überblick	7
1.3.2 Endvermögensmaximierung	8
§ 42072 - V3.6	XIX

INHALTSVERZEICHNIS

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	22
1.5.1	Einführung	22
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	26
1.5.3.2.1	Einführung	26
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
2	Entscheidungen zur Wahl der Rechtsform	55
2.1	Einführung	55
2.2	Vorteilsvergleiche zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft	58
2.2.1	Besteuerung der Gründung	58
2.2.2	Laufende Besteuerung	58
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	60
2.2.2.2.3	Beginn der ersten Proportionalzone (unterer Plafond)	64
2.2.2.2.4	Zweite Proportionalzone (oberer Plafond)	66
2.2.2.3	Einbezug von Ausschüttungen bzw. Entnahmen	67
2.2.2.3.1	Einordnung	67
2.2.2.3.2	Belastung bei der Kapitalgesellschaft	68
2.2.2.3.3	Belastungsdifferenz	69
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	75
2.2.3.4	Schuldzinsen	77
2.2.4	Beendigung unternehmerischer Betätigung	81
2.2.4.1	Überblick	81
2.2.4.2	Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge	81
2.2.4.2.1	Grundsätzliches	81

INHALTSVERZEICHNIS

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. von Anteilen	86
2.2.4.3.1	Fallunterscheidung	86
2.2.4.3.2	Ertragsteuern	86
2.2.4.3.3	Grunderwerbsteuer	90
2.2.5	Zusammenfassung	90
2.3	Gestaltungsmaßnahmen zwischen Unternehmen und Unternehmer	93
2.3.1	Einführung	93
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	98
2.3.2.1.4	Schlussfolgerungen	100
2.3.2.2	Gesellschafterdarlehen	100
2.3.2.3	Miet- oder Pachtvertrag	101
2.3.2.4	Ausschüttungsgestaltung	102
2.3.2.5	Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen	103
2.3.3	Personenunternehmen	106
2.3.3.1	Schuldrechtliche Verträge	106
2.3.3.2	Entnahme- und Einlagepolitik, Schuldzinsenabzug	107
2.3.3.2.1	Überblick	107
2.3.3.2.2	Besonderheiten beim betrieblichen Schuldzinsenabzug	107
2.3.3.2.3	Verluste bei beschränkt haftenden Gesellschaftern	110
2.3.3.2.3.1	Grundlegende Zusammenhänge .	110
2.3.3.2.3.2	Steuerplanerische Aspekte	114
2.3.3.3	Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen	115
2.3.4	Vorteilsvergleiche	118
2.3.4.1	Einordnung	118
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 Einflussfaktoren	122
2.3.4.3.2	Konkrete Belastungsdifferenzen	123
2.3.4.4	Miet- und Pachtvertrag	126
2.3.4.5	Ausschüttungsgestaltung	126
2.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 2	127
3	Entscheidungen zum Wechsel der Rechtsform	129
3.1	Einführung	129
3.1.1	Allgemeiner Überblick	129
3.1.2	Zivilrecht	131
3.1.3	Steuerrecht, insb. Eigenart und Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes	133
3.2	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen	137
3.2.1	Vorbemerkungen	137
3.2.2	Ertragsteuerliche Folgen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern	139
3.2.2.1	Übertragende Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter	139
3.2.2.2	Übernehmendes Personenunternehmen	142
3.2.3	Sonstige Steuerfolgen	145
3.2.4	Buchwertfortführung vs. Aufstockung in der Übertragungsbilanz	146
3.2.4.1	Allgemeine Ableitung der Vorteilhaftigkeitsbedingung	146
3.2.4.2	Fallunterscheidung	149
3.2.4.3	Verrechenbare Verluste, verbleibender Übernahmeverlust	150
3.2.4.4	Verrechenbare Verluste, Übernahmegewinn	151
3.2.4.5	Keine verrechenbaren Verluste, Übernahmeverlust	152
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	157

INHALTSVERZEICHNIS

3.3.1	Vorbemerkungen und gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten	157
3.3.2	Steuerfolgen	159
3.3.3	Steuerplanerische Aspekte	163
3.3.3.1	Entscheidungssituation	163
3.3.3.2	Aufdeckung stiller Reserven	163
3.4	Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft	164
3.4.1	Überblick	164
3.4.2	Ertragsteuerliche Folgen	166
3.4.2.1	Folgen im Zusammenhang mit der Einbringung .	166
3.4.2.2	Folgen bei der späteren Veräußerung der Anteile	170
3.4.2.3	Zusammenfassung	172
3.4.3	Sonstige steuerliche Folgen einer Einbringung	173
3.4.4	Vorteilhaftigkeitsüberlegungen im Zusammenhang mit der Buchwertfortführung	174
3.4.4.1	Entscheidungssituation und Fallunterscheidung .	174
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	185
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
4	Internationale Aspekte der Besteuerung	199
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	202

4.2.3	Umfang der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Steuersätze	203
4.2.4	Zeitpunkt des Abzugs von Aufwendungen und der Erfassung von Erträgen	206
4.2.5	Besteuerung ausgeschütteter Gewinne	207
4.2.5.1	Überblick	207
4.2.5.2	Klassisches System der Doppelbelastung	208
4.2.5.3	System eines gespaltenen Körperschaftsteuersatzes	208
4.2.5.4	Voll- und Teilanrechnungssysteme	209
4.2.5.5	Freistellungssysteme	210
4.2.5.6	Systeme mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz	210
4.2.5.7	Kapitalgesellschaften als Ausschüttungsempfänger	211
4.2.5.8	Systemvergleich	212
4.3	Prinzipien des Internationalen Steuerrechts	212
4.3.1	Souveränitätsprinzip	212
4.3.2	Anknüpfungsmerkmale der Besteuerung (Besteuerung dem Grunde nach)	213
4.3.3	Sachlicher Umfang der Besteuerung (Besteuerung dem Umfang nach)	215
4.3.4	Zusammenfassung	216
4.4	Doppelbesteuerung	217
4.4.1	Begriff der Doppelbesteuerung	217
4.4.2	Ursachen der Doppelbesteuerung	218
4.4.3	Methoden zur Vermeidung	220
4.4.3.1	Einordnung und Überblick	220
4.4.3.2	Anrechnungsmethode	221
4.4.3.3	Freistellungsmethode	223
4.4.3.4	Abzugsmethode	226
4.4.3.5	Pauschalierungsmethode	227
4.5	Besteuerung bei Auslandsbeziehungen	228
4.5.1	Einordnung	228
4.5.2	OECD-Musterabkommen	229
4.5.3	Einkommensteuer	233
4.5.3.1	Besteuerung ausländischer Einkünfte	233
4.5.3.2	Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland	235
4.5.4	Körperschaftsteuer	236
4.6	Ausgewählte Direktinvestitionen	237
4.6.1	Entscheidungsraum	237
4.6.2	Betriebsstätte	238
4.6.3	Tochterkapitalgesellschaft	239
4.7	Übungsaufgaben zu Kapitel 4	240

5 Entscheidungen zu Rechtsformkombinationen und zur Gruppenorganisation	243
5.1 Überblick	243
5.2 Wichtige Kombinationen	244
5.2.1 Überblick	244
5.2.2 GmbH & Co. KG	245
5.2.2.1 Einführung	245
5.2.2.2 Ertragsteuern	247
5.2.2.2.1 Grundsätzliches	247
5.2.2.2.2 Besteuerung der Komplementär-GmbH	250
5.2.2.2.3 Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH	251
5.2.2.2.4 Angemessene Gewinnverteilung	251
5.2.2.2.5 Beteiligung der GmbH an der KG	256
5.2.2.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	256
5.2.2.4 Umsatzsteuer	260
5.2.2.5 Einflussfaktoren auf die Vorteilhaftigkeit	260
5.2.2.5.1 Vergleichsfälle und Einflussfaktoren	260
5.2.2.5.2 Gewinn	261
5.2.2.5.2.1 Einführung	261
5.2.2.5.2.2 Steuerpflichtige, quasi dauerhaft einbehaltene Gewinne	261
5.2.2.5.2.3 Entnommene und ausgeschüttete Gewinne	262
5.2.2.5.2.4 Steuerfreie Gewinne	263
5.2.2.5.2.5 Ausschüttungsgestaltung	264
5.2.2.5.2.6 Auswirkungen des Schuldzinsenabzugs auf die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns	265
5.2.2.5.3 Leistungsvergütung	265
5.2.2.5.3.1 Einführung	265
5.2.2.5.3.2 Nur-GmbH-Gesellschafter	266
5.2.2.5.3.3 Sowohl-als-auch-Gesellschafter	267
5.2.2.5.4 Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge	268
5.2.2.5.4.1 Einführung	268
5.2.2.5.4.2 Erbschaft- und schenkungsteuerlicher Vergleich	268
5.2.2.5.4.3 Ertragsteuerliche Folgen	269
5.2.2.5.5 Zusammenfassung	270

5.2.3	Betriebsaufspaltung	270
5.2.3.1	Einführung	270
5.2.3.2	Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung . . .	273
5.2.3.2.1	Sachliche Verflechtung	273
5.2.3.2.2	Personelle Verflechtung	274
5.2.3.3	Steuerfolgen einer Betriebsaufspaltung	275
5.2.3.4	Neuplanung einer Betriebsaufspaltung	276
5.2.3.4.1	Entscheidungssituation	276
5.2.3.4.2	Gestaltungsmaßnahmen	277
5.2.3.4.3	Vorteilsvergleich mit anderen Rechts- formen	278
5.2.3.4.3.1	Überblick	278
5.2.3.4.3.2	Fortführung als Personenunter- nehmen	278
5.2.3.4.3.3	Umwandlung in eine Kapitalge- sellschaft	279
5.2.3.4.3.4	Umwandlung in eine GmbH & Co. KG	280
5.2.3.5	Fortfall der Voraussetzungen und Gesamtwürdi- gung	282
5.3	Ertragsteuerliche Organschaft	282
5.3.1	Aktionsparameter im Zusammenhang mit der Herstellung einer Organschaft	282
5.3.1.1	Einführung	282
5.3.1.2	Herstellung oder Vermeidung einer Eingliederung	283
5.3.1.3	Abschluss und Durchführung eines Gewinnab- führungsvertrags	283
5.3.2	Vor- und Nachteile einer Organschaft	284
5.3.2.1	Überblick	284
5.3.2.2	Ertragsteuerliche Vor- und Nachteile	284
5.3.2.2.1	Fallunterscheidung	284
5.3.2.2.2	Gewinnsituation beider Unternehmen und Ausschüttung bzw. Abführung der Un- tergesellschaft	286
5.3.2.2.3	Gewinnsituation beider Unternehmen und Thesaurierung bei der Untergesellschaft	289
5.3.2.2.4	Gewinnsituation der einen und Verlust- situation der anderen Gesellschaft . . .	290
5.3.2.3	Nicht steuerliche Vor- und Nachteile	291
5.3.2.4	Gesamtwürdigung	291
5.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	292

6	Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	295
6.1	Vorbemerkungen	295
6.2	Investitionsentscheidungen	296
6.2.1	Grundlagen	296
6.2.2	Kapitalwertmethode	297
6.2.3	Berücksichtigung von Steuern	302
6.2.3.1	Einführung	302
6.2.3.2	Berücksichtigung in der Zahlungsreihe	302
6.2.3.3	Berücksichtigung im Kalkulationszinssatz	305
6.2.4	Vorteilhaftigkeit von Realinvestitionen	305
6.2.4.1	Einführung und Ausgangsmodell	305
6.2.4.2	Vorteilsvergleich mehrerer Investitionsobjekte	308
6.2.4.3	Zur Verallgemeinerung der Ergebnisse	310
6.2.5	Vorteilhaftigkeit von Finanzinvestitionen	312
6.3	Finanzierungsentscheidungen	314
6.3.1	Grundlagen	314
6.3.2	Eigen- vs. langfristige Fremdfinanzierung bei nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften	316
6.3.2.1	Belastungen und Belastungsdifferenzen	316
6.3.2.2	Steuerbelastungsquoten	318
6.3.2.2.1	Einordnung	318
6.3.2.2.2	Eigenfinanzierung	319
6.3.2.2.3	Fremdfinanzierung	319
6.3.2.2.4	Zusammenfassung	320
6.3.3	Eigen- vs. Gesellschafterfremdfinanzierung personenbezogener Gesellschaften	320
6.3.3.1	Vergleichssituation und Arten des Vergleichs	320
6.3.3.2	Personenunternehmen	323
6.3.3.3	Kapitalgesellschaft mit inländischen Gesellschaftern	323
6.3.3.3.1	Mögliche Bezugsgrößen	323
6.3.3.3.2	Eigenfinanzierung	324
6.3.3.3.3	Gesellschafterfremdfinanzierung	326
6.3.3.3.4	Belastungsdifferenzen	328
6.3.3.3.4.1	Fallunterscheidung	328
6.3.3.3.4.2	Gleiche Einkommensteuersätze	330
6.3.3.3.4.3	Unterschiedliche Einkommensteuersätze	332

6.3.3.3.5	Zusammenfassung	334
6.4	Kombinierte Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	334
6.4.1	Vorbemerkungen	335
6.4.2	Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren und Thesaurierung	335
6.4.2.1	Einführung	335
6.4.2.2	Hol-zurück in Form von Eigenkapital	336
6.4.2.3	Hol-zurück durch Darlehensgewährung	338
6.4.2.4	Schütt-aus in Form einer zusätzlichen Gehaltszahlung	340
6.4.2.4.1	Problemstellung	340
6.4.2.4.2	Vorteilsvergleich	340
6.4.2.4.3	Verluste	341
6.4.2.4.4	Beschränkungen durch andere Gesellschafter	343
6.4.2.4.5	Zusammenfassung	343
6.4.3	Leasing oder Investition mit Fremdfinanzierung	344
6.4.3.1	Einführung	344
6.4.3.2	Bilanzielle Behandlung	345
6.4.3.2.1	Vollamortisation	345
6.4.3.2.2	Teilamortisation	346
6.4.3.3	Steuerfolgen	348
6.4.3.4	Vorteilsvergleich aus Sicht des Leasingnehmers	350
6.4.3.4.1	Einführung	350
6.4.3.4.2	Zurechnung beim Leasinggeber	350
6.4.3.4.3	Zurechnung beim Leasingnehmer	352
6.4.3.4.4	Indirekte Steuerfolgen	353
6.4.3.4.5	Arten des Vorteilsvergleichs	354
6.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	354
7	Hinweise zu den Übungsaufgaben	359
7.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	359
7.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	359
7.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	360
7.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 4	361
7.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	362
7.6	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	362

INHALTSVERZEICHNIS

8	Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	365
8.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	365
8.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	366
8.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	369
8.4	Übungsaufgabe zu Kapitel 4	388
8.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	390
8.6	Übungsaufgaben zu Kapitel 6	401
	Anhang	415
	Literaturverzeichnis	419
	Stichwortverzeichnis	431

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.¹

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

¹Vgl. 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.²

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*.³ 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:⁴

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.

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

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

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

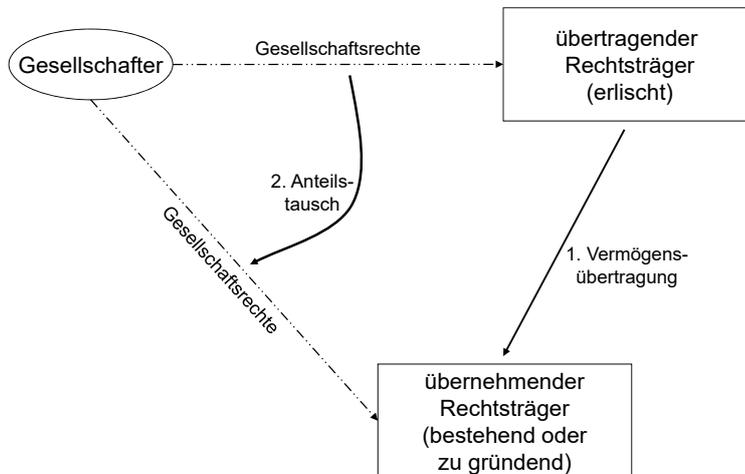


Abb. 3.1: Verschmelzung (§ 2 UmwG)

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). Schließlich ist die

Aufspaltung

Abspaltung

Ausgliederung

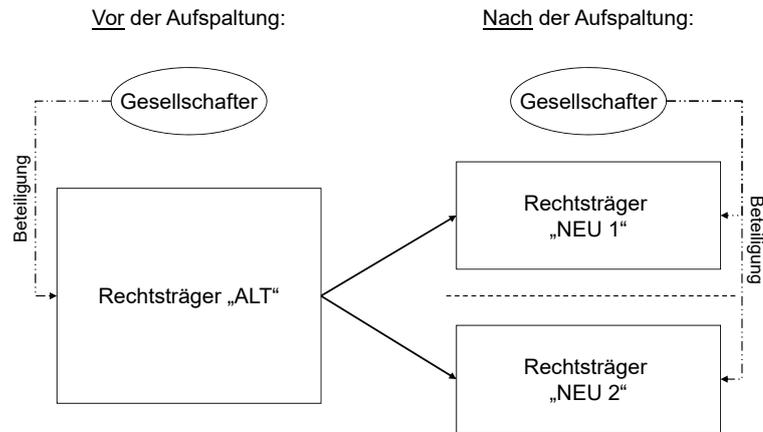


Abb. 3.2: Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG)

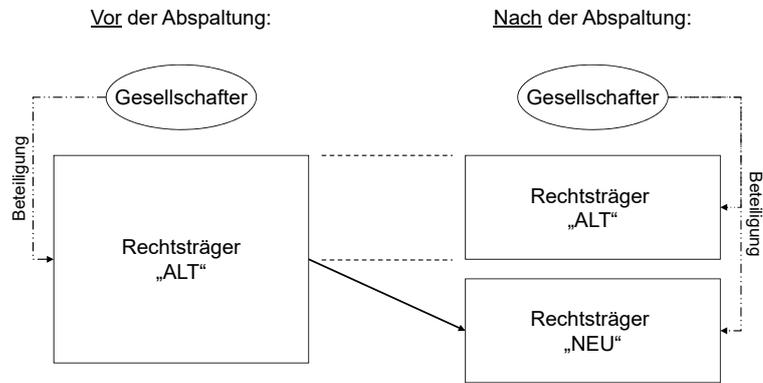


Abb. 3.3: Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG)

Ausgliederung dadurch gekennzeichnet, dass Vermögen (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).

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

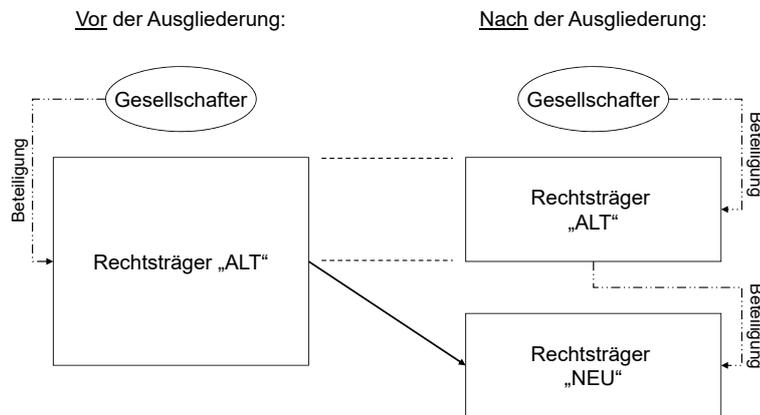


Abb. 3.4: Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)

bürgerlichen Rechts (GbR), Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, Kapitalgesellschaften und eingetragene Genossenschaften sein.

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

Steuerrecht

Umwandlungssteuergesetz

sonstige
Steuerrechtsgrundlagen

3 Entscheidungen zum Wechsel der Rechtsform

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

Abb. 3.5: Mögliche Umwandlungen und ertragsteuerliche Regelungen zur Umwandlung

ein Grundstück übertragen, ist dieser Vorgang *grunderwerbsteuerlich* in den meisten Fällen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar.⁵ 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,

Einbringung

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

Spalte 3). Unterschieden wird bei der Einbringung zwischen einer solchen in eine *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. 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 2011,⁶ 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:⁷

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;

⁶BMF-Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2-S 1978-b/08/10001.

⁷Vgl. 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

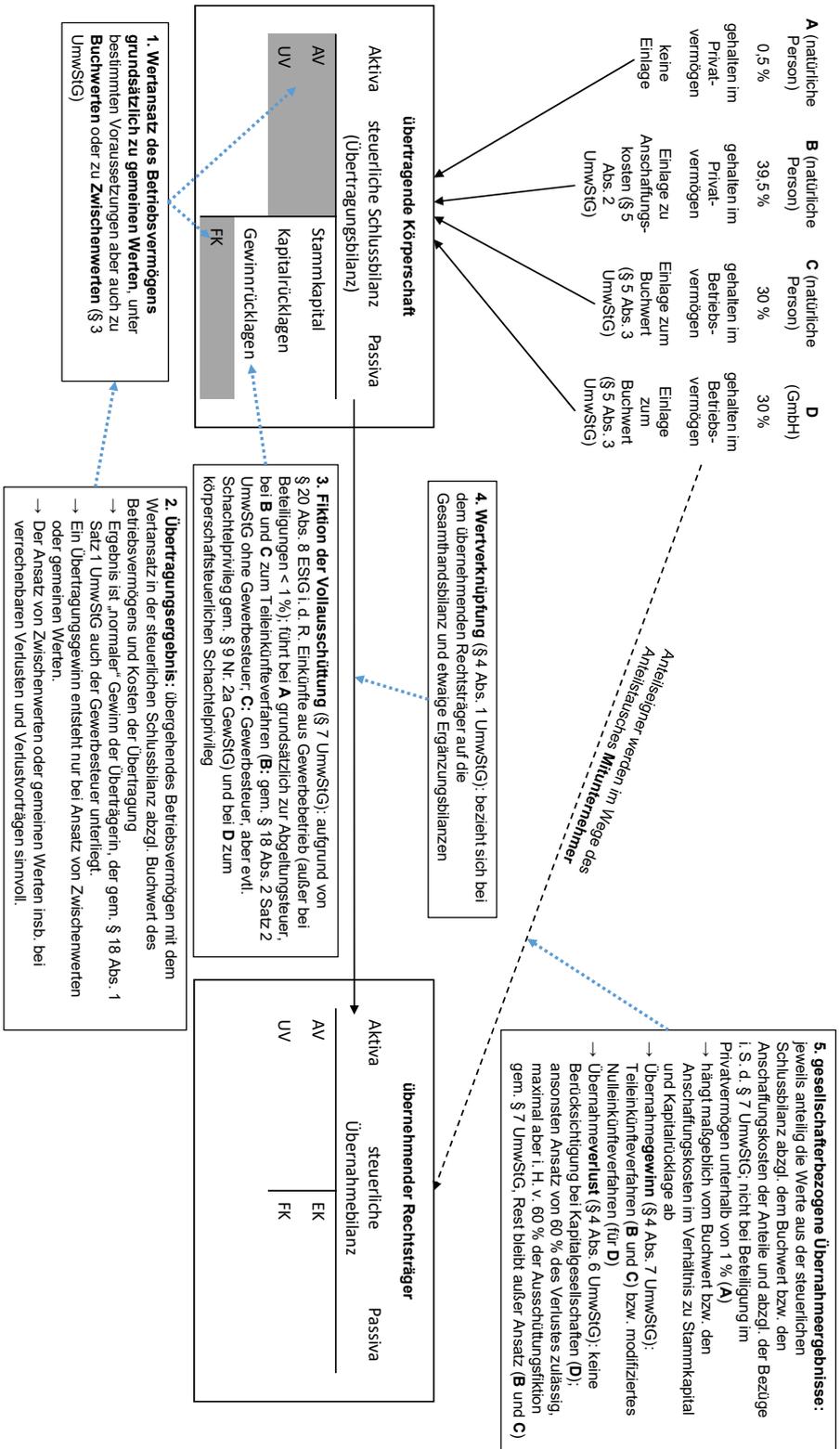


Abb. 3.6: Ertragsteuerliche Folgen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personunternehmen