

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
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
Inhaltsübersicht	XV
Inhaltsverzeichnis	XVIII
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	6
1.3.1 Überblick	6
1.3.2 Endvermögensmaximierung	8
§ 32651 - V3.81	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	16
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	21
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	35
1.5.5.1	Einführung	35
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 Finanzinvestition 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	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
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	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 Einflussfaktoren	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
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	158

INHALTSVERZEICHNIS

3.3.1	Vorbemerkungen und gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten	158
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	168
3.4.2.1	Folgen im Zusammenhang mit der Einbringung .	168
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	201

4.2.3	Umfang der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Steuersätze	202
4.2.4	Zeitpunkt des Abzugs von Aufwendungen und der Erfassung 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 Einkommensteuersatz	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 Grunde nach)	213
4.3.3	Sachlicher Umfang der Besteuerung (Besteuerung dem Umfang 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 Unternehmensbesteuerung	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
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
5	Entscheidungen zu Rechtsformkombinationen und zur Gruppenorganisation	253
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 einbehaltene Gewinne	271
	5.2.2.5.2.3 Entnommene und ausgeschüttete 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 Schuldzinsenabzugs auf die Höhe des steuerpflichtigen 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 schenkungsteuerlicher 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 Rechtsformen	288
	5.2.3.4.3.1 Überblick	288
	5.2.3.4.3.2 Fortführung als Personenunternehmen	288
	5.2.3.4.3.3 Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft	289
	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
6	Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	305
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 personenbezo- gener 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 Gesellschaf- tern	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 Einkommensteu- ersätze	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 Gehalts- zahlung	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 Gesell- schafter	353
6.4.2.4.5	Zusammenfassung	353
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

INHALTSVERZEICHNIS

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
7	Hinweise zu den Übungsaufgaben	369
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
8	Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	375
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
	Anhang	425
	Quellenverzeichnis	431
	Stichwortverzeichnis	445

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.

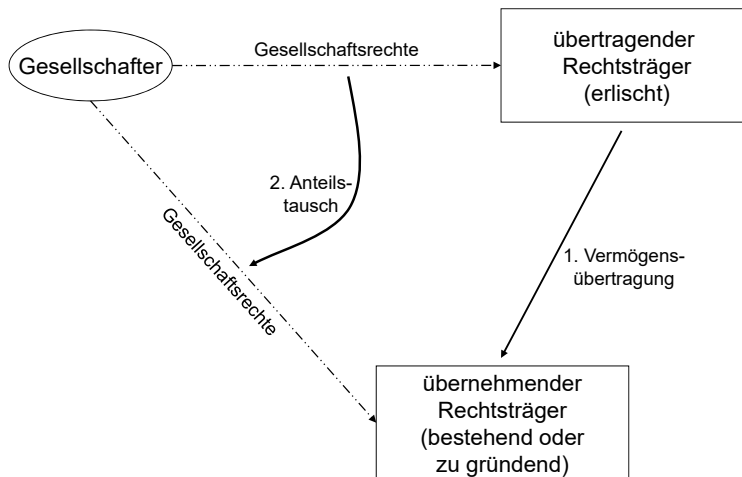


Abb. 3.1: Verschmelzung (§ 2 UmwG)

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 auf der nächsten Seite). Schließlich ist die Ausgliederung dadurch gekennzeichnet, dass Vermögen

Aufspaltung

Abspaltung

Ausgliederung

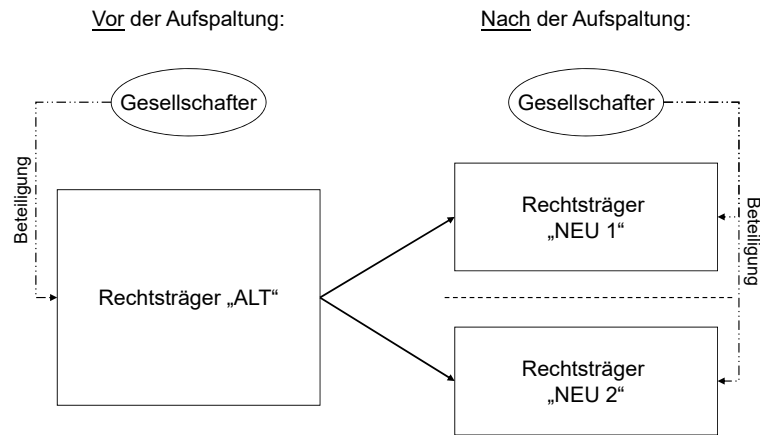


Abb. 3.2: Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG)

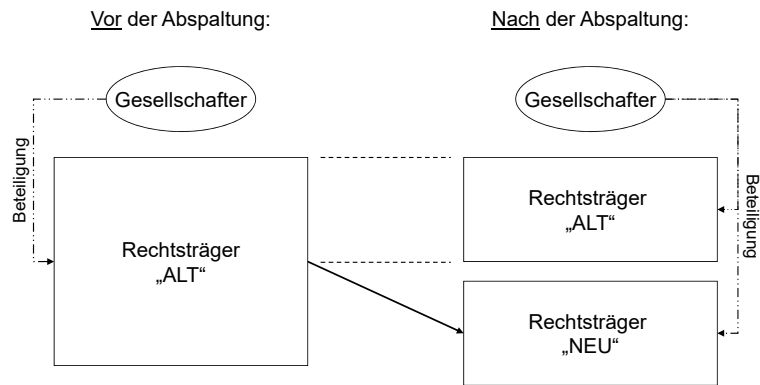


Abb. 3.3: Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG)

(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.

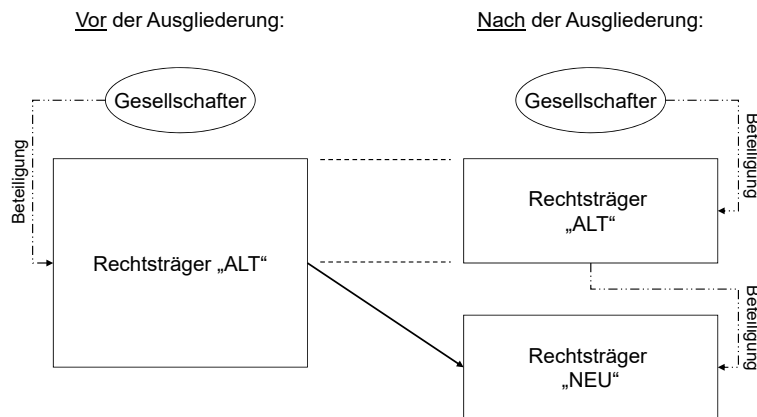


Abb. 3.4: Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)

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 (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

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, Spalte 3). Unterschieden wird bei der Einbringung zwischen einer solchen in eine

Einbringung

⁵Handelt 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.⁶ 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 2011,⁷ 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:⁸

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;

⁶Als 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).

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

⁸Vgl. 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

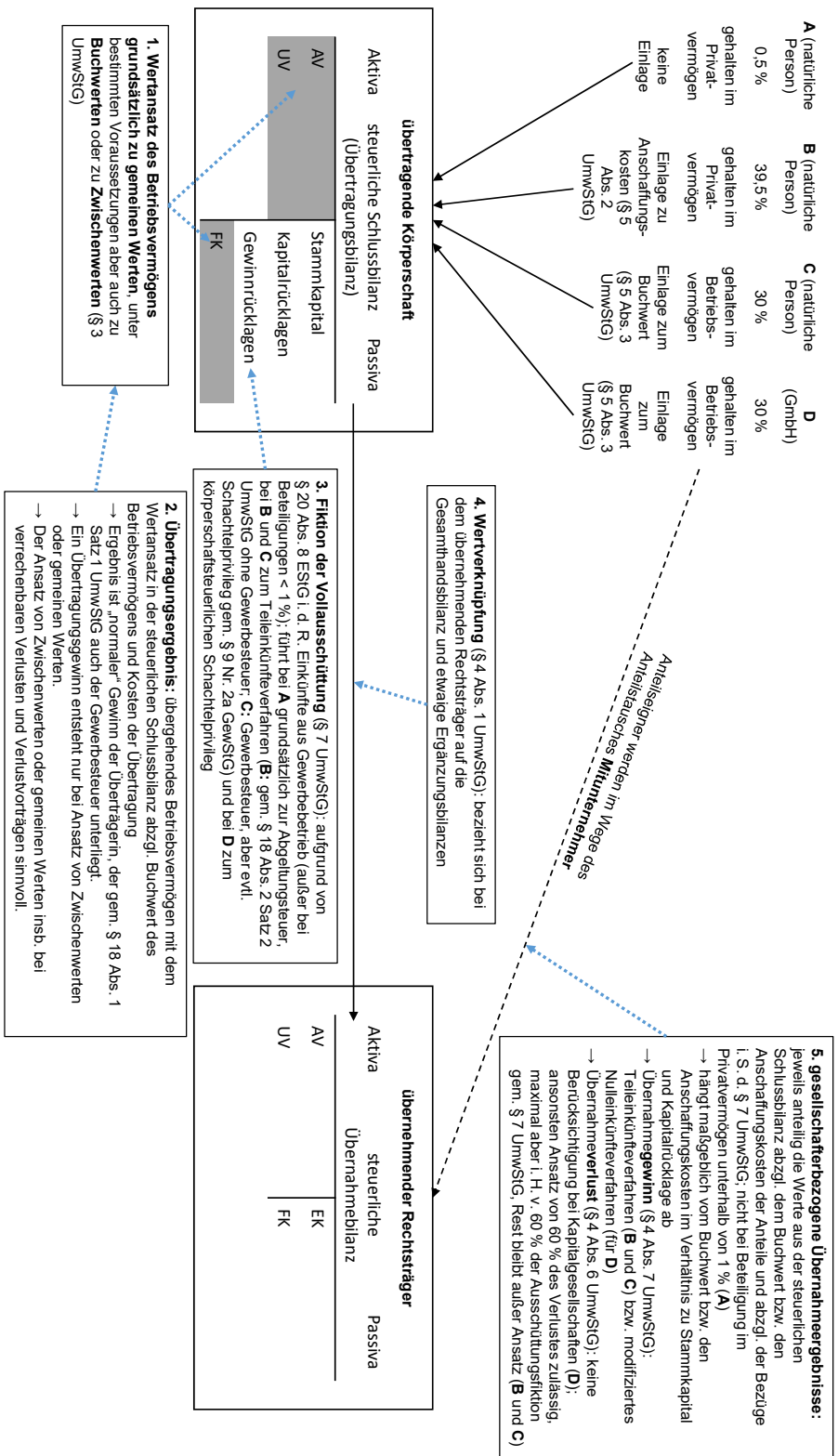


Abb. 3.6: Ertragsteuerliche Folgen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personunternehmen