

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

32651

Betriebliche Steuerplanung

Leseprobe

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Betriebliche Steuerplanung

Einheit 1: Betriebliche Steuerplanung

Hinweis zur Handhabung: Dieses Dokument ist für die Darstellung auf digitalen Endgeräten (z. B. PDF-Reader auf einem Tablet) optimiert. Falls Sie es ausdrucken möchten, empfehlen wir, auf einen einseitigen Druck zu achten. Andernfalls würden sich die Marginalien auf den Rückseiten auf der Innenseite befinden.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Das Modulangebot des Lehrstuhls	V
Abkürzungsverzeichnis	XVIII
Symbolverzeichnis	XIX
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
1.3.3 Steuerendwert- und Steuerbarwertminimierung	11
1.3.4 Vereinfachende Kriterien und allgemeingültige Aussagen . .	13
1.4 Modellierung von Steuerbelastungen	15
1.4.1 Überblick	15
1.4.2 Einfache und kombinierte Ertragsteuersätze bei Abzug und Anrechnung von Steuern	17
1.4.2.1 Grundsätzliches	17
1.4.2.2 Abzug einer Ertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungs- grundlage	17
1.4.2.3 Abzug einer Ertragsteuer von ihrer eigenen Bemessungs- grundlage und der einer anderen	19
1.4.2.4 Abzug einer Ertragsteuer von der Bemessungsgrund- lage einer anderen	22
1.4.2.5 Anrechnung oder teilweise Anrechnung einer Er- tragsteuer auf die Steuerschuld einer anderen . . .	23
1.4.2.6 Zuschlag einer Steuer auf die Steuerschuld einer anderen	23

1.5	Nettokalkulationszinssätze	23
1.5.1	Einführung	23
1.5.2	Kapitalgesellschaften	25
1.5.3	Natürliche Personen und Personenunternehmen	27
1.5.3.1	Einführung und Fallunterscheidung	27
1.5.3.2	Allgemeiner Tarif des § 32a EStG	27
1.5.3.2.1	Einführung	27
1.5.3.2.2	Gewerbliche Personenunternehmen	29
1.5.3.3	Besonderer Steuersatz des § 32d EStG	31
1.5.3.4	Andere Fälle	32
1.5.3.5	Zusammenfassung der Ergebnisse	33
1.5.4	Nicht mathematische Ermittlung	34
1.5.5	Einflussfaktoren	36
1.5.5.1	Einführung	36
1.5.5.2	Kapitalgesellschaften	36
1.5.5.3	Natürliche Personen	37
1.5.5.3.1	Übersicht über die Einflussfaktoren auf die Höhe der Nettozinssätze	37
1.5.5.3.2	Einkommensteuersatz und Zuschlagsteuersätze	38
1.5.5.3.3	Gewerbsteuerliche Einflüsse	39
1.5.5.3.4	Umfang der Anrechnung von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer	40
1.5.5.3.5	Verhältnis der Netto- zur Bruttoverzinsung	41
1.5.6	Von der Art des Investors und von der Art der Finanzinvestition abhängige Nettozinssätze	43
1.5.7	Mischkalkulationszinssätze	46
1.6	Grenzen und Probleme der Steuerplanung	51
1.6.1	Überblick	51
1.6.2	Planungs- und Vergleichszeitraum	52
1.6.3	Unsichere Erwartungen	53
2	Entscheidungen zur Wahl der Rechtsform	56
2.1	Einführung	56
2.2	Vorteilsvergleiche zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft	59
2.2.1	Besteuerung der Gründung	59
2.2.2	Laufende Besteuerung	60
2.2.2.1	Überblick	60

2.2.2.2	Thesaurierung	61
2.2.2.2.1	Ausgangsgleichungen und Fallunterscheidung	61
2.2.2.2.2	Unterer Einkommensbereich	62
2.2.2.2.3	Beginn der ersten Proportionalzone (unterer Plafond)	65
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	69
2.2.2.3.3	Belastungsdifferenz	71
2.2.2.3.4	Analyse	71
2.2.3	Erweiterungen des Ausgangsfalls	74
2.2.3.1	Steuerfreie Gewinne	74
2.2.3.2	„Unternehmerische“ Beteiligung	75
2.2.3.3	Berücksichtigung mehrerer Gesellschafter	78
2.2.3.4	Schuldzinsen	78
2.2.4	Beendigung unternehmerischer Betätigung	82
2.2.4.1	Überblick	82
2.2.4.2	Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge	82
2.2.4.2.1	Grundsätzliches	82
2.2.4.2.2	Erbschaft- und Schenkungsteuer	83
2.2.4.2.3	Ertragsteuern	85
2.2.4.2.4	Grunderwerbsteuer	86
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	87
2.2.4.3.3	Grunderwerbsteuer	90
2.2.5	Zusammenfassung	91
2.3	Gestaltungsmaßnahmen zwischen Unternehmen und Unternehmer	93
2.3.1	Einführung	93
2.3.2	Kapitalgesellschaft	95
2.3.2.1	Gehalt oder Ausschüttung	95
2.3.2.1.1	Grundsätzliches	95
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	101
2.3.2.3	Miet- oder Pachtvertrag	101
2.3.2.4	Ausschüttungsgestaltung	103
2.3.2.5	Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen	104
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	108
2.3.3.2.3	Verluste bei beschränkt haftenden Gesellschaftern	109
2.3.3.2.3.1	Grundlegende Zusammenhänge	109
2.3.3.2.3.2	Steuerplanerische Aspekte	114
2.3.3.3	Mitarbeit und Beteiligung von Familienangehörigen	118
2.3.4	Vorteilsvergleiche	119
2.3.4.1	Einordnung	119
2.3.4.2	Gehaltsvereinbarung	119
2.3.4.2.1	Belastungsgleichungen	119
2.3.4.2.2	Einflussfaktoren auf die Vorteilhaftigkeit	120
2.3.4.2.3	Konkrete Belastungsdifferenzen	121
2.3.4.3	Gesellschafterdarlehen	123
2.3.4.3.1	Allgemeine Ableitung und Einflussfaktoren	123
2.3.4.3.2	Konkrete Belastungsdifferenzen	124
2.3.4.4	Miet- und Pachtvertrag	126
2.3.4.5	Ausschüttungsgestaltung	127
3	Entscheidungen zum Wechsel der Rechtsform	128
3.1	Einführung	128
3.1.1	Allgemeiner Überblick	128
3.1.2	Zivilrecht	130
3.1.3	Steuerrecht, insb. Eigenart und Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes	132
3.2	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen	136
3.2.1	Vorbemerkungen	136
3.2.2	Ertragsteuerliche Folgen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern	137
3.2.2.1	Übertragende Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter	137

3.2.2.2	Übernehmendes Personenunternehmen	141
3.2.3	Sonstige Steuerfolgen	145
3.2.4	Buchwertfortführung vs. Aufstockung in der Übertragungs- bilanz	146
3.2.4.1	Allgemeine Ableitung der Vorteilhaftigkeitsbedingung	146
3.2.4.2	Fallunterscheidung	149
3.2.4.3	Verrechenbare Verluste, verbleibender Übernahme- verlust	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	152
3.2.4.7	Zusammenfassung	153
3.2.5	Umwandlung vs. Verzicht hierauf	153
3.2.5.1	Entscheidungssituation	153
3.2.5.2	Beispielhafte Durchführung des Vergleichs	155
3.3	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesell- schaft	157
3.3.1	Vorbemerkungen und gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmög- lichkeiten	157
3.3.2	Steuerfolgen	159
3.3.3	Steuerplanerische Aspekte	164
3.3.3.1	Entscheidungssituation	164
3.3.3.2	Aufdeckung stiller Reserven	164
3.4	Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft	166
3.4.1	Überblick	166
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 .	172
3.4.2.3	Zusammenfassung	174
3.4.3	Sonstige steuerliche Folgen einer Einbringung	175
3.4.4	Vorteilhaftigkeitsüberlegungen im Zusammenhang mit der Buchwertfortführung	176
3.4.4.1	Entscheidungssituation und Fallunterscheidung . .	176
3.4.4.2	Keine spätere Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile	177
3.4.4.3	Veräußerung der Anteile nach Ablauf von sieben Jahren	178
3.4.4.4	Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren	179
3.5	Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft	182

3.5.1	Einordnung und steuerliche Folgen	182
3.5.2	Bilanzielle Darstellung	187
3.5.3	Vorteilhaftigkeitsüberlegungen	191
3.5.3.1	Entscheidungssituation	191
3.5.3.2	Buchwertfortführung vs. Aufdeckung stiller Reserven	192
3.5.3.3	Einbeziehung möglicher späterer Umwandlungszeitpunkte	193
4	Entscheidungen zu Rechtsformkombinationen und zur Gruppenorganisation	197
4.1	Überblick	197
4.2	Wichtige Kombinationen	198
4.2.1	Überblick	198
4.2.2	GmbH & Co. KG	199
4.2.2.1	Begriffsabgrenzung	199
4.2.2.2	Gewerblichkeit und Mitunternehmerkonzeption . .	200
4.2.2.3	Betriebsvermögen, Gewinnerverteilung und Leistungsbeziehungen	203
4.2.2.4	Sonstige Steuerfolgen	206
4.2.2.5	Planerische Aspekte	208
4.2.2.5.1	Periodische Geschäftsvorfälle	208
4.2.2.5.2	Aperiodische Geschäftsvorfälle	210
4.2.3	Betriebsaufspaltung	213
4.2.3.1	Einführung	213
4.2.3.2	Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung	218
4.2.3.3	Steuerfolgen einer Betriebsaufspaltung	219
4.2.3.4	Steuerplanerische Aspekte	221
4.3	Ertragsteuerliche Organschaft	226
4.3.1	Aktionsparameter im Zusammenhang mit der Herstellung einer Organschaft	226
4.3.1.1	Einführung	226
4.3.1.2	Herstellung oder Vermeidung einer Eingliederung	226
4.3.1.3	Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags	227
4.3.2	Vor- und Nachteile einer Organschaft	227
4.3.2.1	Überblick	227
4.3.2.2	Ertragsteuerliche Vor- und Nachteile	228
4.3.2.2.1	Fallunterscheidung	228

4.3.2.2.2	Gewinnsituation beider Unternehmen und Ausschüttung bzw. Abführung der Unter- gesellschaft	229
4.3.2.2.3	Gewinnsituation beider Unternehmen und Thesaurierung bei der Unter- gesellschaft	233
4.3.2.2.4	Gewinnsituation der einen und Verlustsi- tuation der anderen Gesellschaft	233
4.3.2.3	Nicht steuerliche Vor- und Nachteile	234
4.3.2.4	Gesamtwürdigung	235
5	Internationale Aspekte der Besteuerung	236
5.1	Vorbemerkungen	236
5.2	Unterschiedliche Systeme der Unternehmensbesteuerung	237
5.2.1	Einführung	237
5.2.2	Gewinnabhängige Steuern und ihre Beziehungen zueinander	238
5.2.3	Umfang der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Steuersätze	239
5.2.4	Zeitpunkt des Abzugs von Aufwendungen und der Erfassung von Erträgen	242
5.2.5	Besteuerung ausgeschütteter Gewinne	243
5.2.5.1	Überblick	243
5.2.5.2	Klassisches System der Doppelbelastung	244
5.2.5.3	System eines gespaltenen Körperschaftsteuersatzes	245
5.2.5.4	Voll- und Teilanrechnungssystem	246
5.2.5.5	Freistellungssystem	246
5.2.5.6	System mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz	247
5.2.5.7	Kapitalgesellschaften als Ausschüttungsempfänger	248
5.2.5.8	Systemvergleich	248
5.3	Prinzipien des Internationalen Steuerrechts	250
5.3.1	Souveränitätsprinzip	250
5.3.2	Anknüpfungsmerkmale der Besteuerung (Besteuerung dem Grunde nach)	251
5.3.3	Sachlicher Umfang der Besteuerung (Besteuerung dem Um- fang nach)	252
5.3.4	Zusammenfassung	253
5.4	Zwischenstaatliche Regelungen (insb. OECD-Musterabkommen) . .	254
5.4.1	Einordnung	254
5.4.2	Definitionen	255
5.4.3	Verteilungsnormen	255
5.4.4	Methodenartikel	258

5.5	Fehlende Abstimmung zwischen den Systemen der Unternehmensbesteuerung	259
5.5.1	Überblick	259
5.5.2	Nicht- bzw. Minderbesteuerung	259
5.5.3	Doppelbesteuerung	264
5.5.3.1	Begriff der Doppelbesteuerung	264
5.5.3.2	Ursachen der Doppelbesteuerung	266
5.5.3.3	Methoden zur Vermeidung bzw. Reduzierung	267
5.5.3.3.1	Einordnung und Überblick	267
5.5.3.3.2	Freistellungsmethode	268
5.5.3.3.3	Anrechnungsmethode	268
5.5.3.3.4	Vergleich von Freistellungs- und Anrechnungsmethode	271
5.5.3.3.5	Abzugsmethode	273
5.6	Deutsches internationales Steuerrecht (Außensteuerrecht)	275
5.6.1	Überblick	275
5.6.2	Beschränkte und unbeschränkte Ertragsteuerpflicht	275
5.6.2.1	Einkommensteuer	275
5.6.2.1.1	Ausländische Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger	275
5.6.2.1.2	Im Inland beschränkt Steuerpflichtige	278
5.6.2.2	Körperschaftsteuer	279
5.6.3	Außensteuergesetz und weitere Korrekturvorschriften	280
5.6.4	Gewinnabgrenzung im Konzern	283
5.6.5	Dokumentations- und Transparenzpflichten	285
5.7	Ausgewählte Direktinvestitionen	286
5.7.1	Entscheidungsraum	286
5.7.2	Direktgeschäft	287
5.7.3	Betriebsstätte	288
5.7.4	Tochtergesellschaft	290
6	Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	292
6.1	Vorbemerkungen	292
6.2	Investitionsentscheidungen	293
6.2.1	Grundlagen	293
6.2.2	Kapitalwertmethode	294
6.2.3	Berücksichtigung von Steuern	299
6.2.3.1	Einführung	299

6.2.3.2	Berücksichtigung in der Zahlungsreihe	299
6.2.3.3	Berücksichtigung im Kalkulationszinssatz	302
6.2.4	Vorteilhaftigkeit von Realinvestitionen	302
6.2.4.1	Einführung und Ausgangsmodell	302
6.2.4.2	Vorteilsvergleich mehrerer Investitionsobjekte . . .	305
6.2.4.3	Zur Verallgemeinerung der Ergebnisse	309
6.2.5	Vorteilhaftigkeit von Finanzinvestitionen	311
6.3	Finanzierungsentscheidungen	312
6.3.1	Grundlagen	312
6.3.2	Eigen- vs. langfristige Fremdfinanzierung bei nicht personen- bezogenen Kapitalgesellschaften	315
6.3.2.1	Belastungen und Belastungsdifferenzen	315
6.3.2.2	Steuerbelastungsquoten	317
6.3.2.2.1	Einordnung	317
6.3.2.2.2	Eigenfinanzierung	318
6.3.2.2.3	Fremdfinanzierung	318
6.3.2.2.4	Zusammenfassung	319
6.3.3	Eigen- vs. Gesellschafterfremdfinanzierung personenbezoge- ner Gesellschaften	321
6.3.3.1	Vergleichssituation und Arten des Vergleichs . . .	321
6.3.3.2	Personenunternehmen	322
6.3.3.3	Kapitalgesellschaft mit inländischen Gesellschaftern	323
6.3.3.3.1	Mögliche Bezugsgrößen	323
6.3.3.3.2	Eigenfinanzierung	323
6.3.3.3.3	Gesellschafterfremdfinanzierung	325
6.3.3.3.4	Belastungsdifferenzen	327
6.3.3.3.4.1	Fallunterscheidung	327
6.3.3.3.4.2	Gleiche Einkommensteuersätze . .	329
6.3.3.3.4.3	Unterschiedliche Einkommensteu- ersätze	331
6.3.3.3.5	Zusammenfassung	333
6.4	Kombinierte Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	334
6.4.1	Vorbemerkungen	334
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	345
6.4.3.1	Einführung	345
6.4.3.2	Bilanzielle Behandlung	345
6.4.3.2.1	Vollamortisation	345
6.4.3.2.2	Teilamortisation	347
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	351
6.4.3.4.3	Zurechnung beim Leasingnehmer	353
6.4.3.4.4	Indirekte Steuerfolgen	354
6.4.3.4.5	Arten des Vorteilsvergleichs	354
Anhang		356
Quellenverzeichnis		361
Stichwortverzeichnis		376

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. Dessen 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

Gesamtrechtsnachfolge

Einzelrechtsnachfolge

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

Einzelrechtsnachfolge ist deutlich umständlicher und damit auch teurer als 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.

Steuerrecht

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. *Schneeloch u. a.*, Band 2 (2017a), Abschnitt 4.4.

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

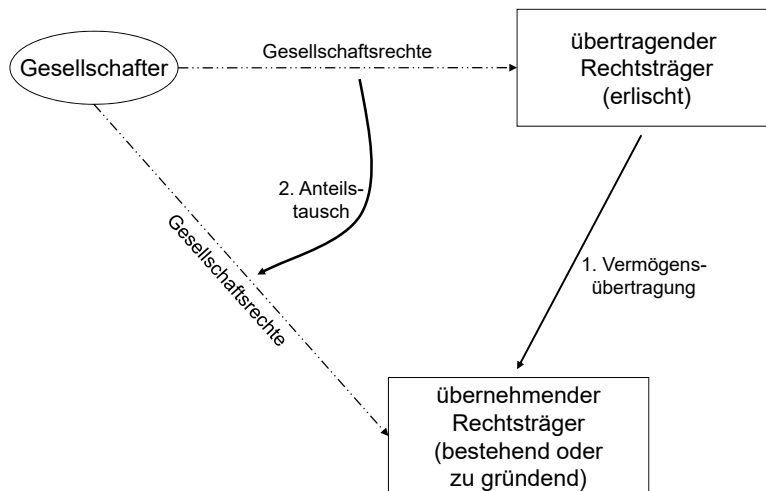


Abb. 3.1: Verschmelzung (§ 2 UmwG)

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.

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.

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.

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

Arten der Umwandlung

Verschmelzung

Spaltung

Aufspaltung
Abspaltung

Ausgliederung

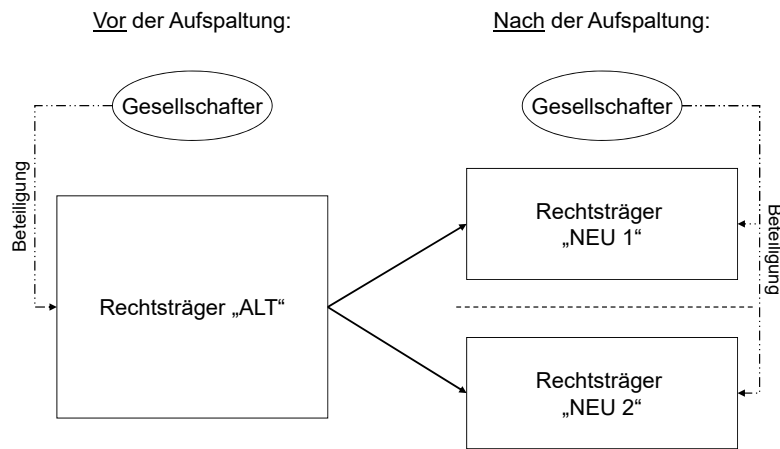


Abb. 3.2: Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG)

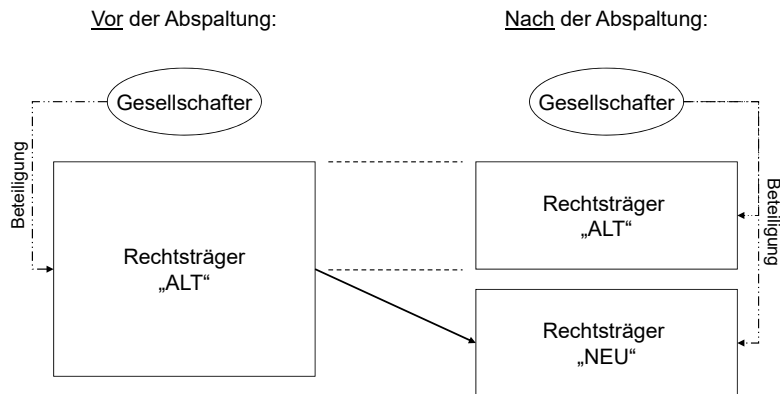


Abb. 3.3: Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG)

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 auf der nächsten Seite).

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.

Vermögensübertragung

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),

Formwechsel

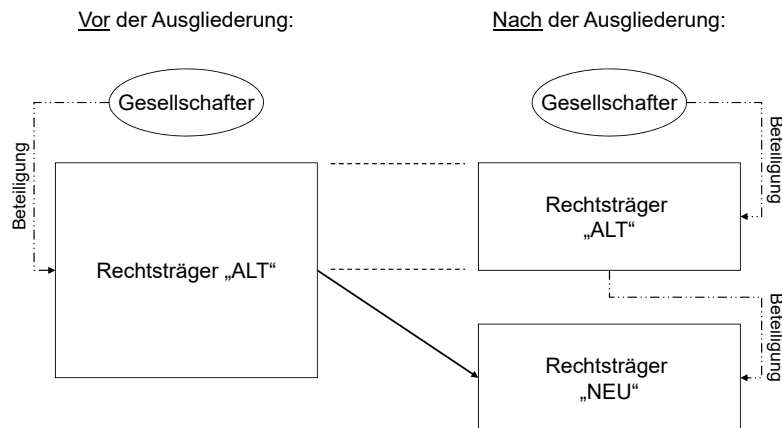


Abb. 3.4: Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)

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.

Mit der Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie (EU 2019/2121)⁵ in nationales Recht wurde eine Erneuerung des internationalen Umwandlungsrechts vorgenommen und im Zuge dessen wurden auch weitere zivilrechtliche Erleichterungen in Bezug auf internationale Umwandlungsvorgänge vorgenommen. Auf eine Befassung mit grenzüberschreitenden Umwandlungen wird hier verzichtet.

Umwandlungsrichtlinie

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).

Steuerrecht

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

Umwandlungssteuergesetz

⁵Richtlinie (EU) 2019/2121 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.11.2019

Rechtsform		Umwandlungsgesetz		Umwandlungssteuergesetz	
alt	neu	Art der Umwandlung	Rechtsnormen	Bezeichnung der Umwandlung	Rechtsnormen
(1) Einzelunternehmen	(2) OHG, KG, GmbH & Co. KG	(3) Ausgliederung aus dem Vermögen eines Einzelkaufmanns	(4) §§ 152 bis 160 i. V. m. §§ 123 bis 137 UmwG	(5) Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft	(6) § 24 UmwStG
	GmbH, AG	Ausgliederung aus dem Vermögen 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 Personenhandels- in eine Kapitalgesellschaft	§ 25 i. V. m. §§ 20 bis 23 UmwStG
(5) GmbH, AG	Einzelunternehmen	Verschmelzung	§§ 120 bis 122 i. V. m. §§ 2 bis 38 UmwG	Vermögensübergang auf eine natürliche Person	§§ 3 bis 8, 18 UmwStG
(6)	OHG, KG, GmbH & Co. KG	Verschmelzung	§§ 2 bis 76 UmwG	Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft	§§ 3 bis 8, 18 UmwStG
(7)	OHG, KG	Formwechsel	§§ 226 bis 237 i. V. m. §§ 190 bis 213 UmwG	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft 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

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 meisten Fällen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar.⁶ Die Vorschriften des § 1 Abs. 1a UStG und des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG werden noch wiederholt eine Rolle spielen.

sonstige
Steuerrechtsgrundlagen

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 gewerbesteuerlichen Folgen für die Teile dieser Gruppe

übertragender
Rechtsträger:
Kapitalgesellschaft

⁶Handelt 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.

(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).

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 *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.⁷ Der verbleibende 7. Teil betrifft Einbringungen in eine Personengesellschaft (Zeile 4).

Einbringung

Eine in der Praxis wichtige Ergänzung des Umwandlungssteuergesetzes stellt der *Umwandlungssteuererlass* (UmwStE) dar. Dahinter verbirgt sich ein BMF-Schreiben, welches ausführliche Erläuterungen der Anwendung der Normen des Umwandlungssteuergesetzes enthält.⁸

Die Normen des Umwandlungssteuergesetzes lassen sich darüber hinaus vor dem Hintergrund *des Transparenz- und des Trennungsprinzips* auch in folgende vier Gruppen einteilen:⁹

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:

⁷Als 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).

⁸BMF-Schreiben vom 2.1.2025, IV C 2 - S 1978/00035/020/040.

⁹Vgl. hierzu *Stauch* (2012), Rn. 61-63.

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;
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.

Umwandlungsvorgänge finden zunehmend grenzüberschreitend statt.¹⁰ Aus Sicht des Gesetzgebers besteht dabei die Gefahr, dass im Inland entstandene stille Reserven und andere noch nicht versteuerte Erfolgsbestandteile nicht mehr der inländischen Besteuerung unterliegen. Dagegen sehen sich Unternehmen mit den Besteuerungsansprüchen mehrerer Staaten gleichzeitig konfrontiert, also der Gefahr der Doppelbesteuerung. Dieser Entwicklung folgend fand im Umwandlungssteuerrecht in den letzten Jahren eine kontinuierliche Internationalisierung statt. Angestoßen durch die Fusionsrichtlinie¹¹ wurde es zunächst für europäische Umwandlungsvorgänge geöffnet. Im Jahr 2022 wurden im Rahmen des KöMoG¹² jenseits des europäischen Gemeinschaftsgebiets umfangreiche Erleichterungen geschaffen. Grenzüberschreitende Umwandlungen finden hier keine weitere Beachtung.

grenzüberschreitende
Umwandlungen

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 Seite 133, 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).

¹⁰Vgl. bspw. Förster (2020), S. 865.

¹¹Vgl. Richtlinie des Rates 2009/133/EG vom 19.10.2009.

¹²Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2050.

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 auch der Formwechsel ertragsteuerliche Folgen hat und daher im Umwandlungssteuergesetz geregelt wird.

Einen ersten Überblick über die wichtigsten ertragsteuerlichen Folgen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen gibt Abbildung 3.6 auf der nächsten Seite.

3.2.2 Ertragsteuerliche Folgen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern

3.2.2.1 Übertragende Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter

Die das Betriebsvermögen übertragende Kapitalgesellschaft hat zum Übertragungstichtag eine steuerliche Schlussbilanz zu erstellen (*Übertragungsbilanz*). In dieser hat sie die zu übertragenden Wirtschaftsgüter gem. § 3 Abs. 1 UmwStG grds. mit ihren gemeinen Werten anzusetzen (also die stillen Reserven vollständig aufzulösen). Auf Antrag kann sie die Wirtschaftsgüter nach § 3 Abs. 2 UmwStG in der Übertragungsbilanz unter bestimmten Voraussetzungen (insb. die auch zukünftige Steuerverstrickung stiller Reserven) aber auch mit ihren Buchwerten bewerten. *Buchwert* ist nach § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag von dem einbringenden Einzelunternehmer zu erstellenden Steuerbilanz ergibt oder ergäbe.

Übertragungsbilanz

Auch der Ansatz von *Zwischenwerten* ist zulässig (d. h. von Werten zwischen den Buchwerten und den gemeinen Werten). Wird ein Zwischenwert angesetzt, sind die in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und stille Lasten gem. Rn. 03.25 UmwStE mit einem einheitlichen Prozentsatz aufzudecken. Die *Aufstockung der Buchwerte* hat somit *gleichmäßig* zu erfolgen. Eine Aufstockung nur bei einzelnen Wirtschaftsgütern vorzunehmen, bei anderen hingegen

Zwischenwert

keine selektive
Aufstockung möglich