

Tagungsunterlagen

zum

12. Steuertag

am 25. November 2011
an der Fachhochschule Worms

Umstrukturierungen von Kapital- und Personengesellschaften unter besonderer Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuer - Erlasses



Schlatter

Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte



Programmübersicht

Thema	Umstrukturierungen von Kapital- und Personengesellschaften unter besonderer Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuer - Erlasses
14:30 – 15:00	<u>Begrüßung</u> - Präsident der FH Worms Prof. Dr. Jens Hermsdorf - Vertreter Steuerberaterkammer RLP StB vBP Ldw. Buchst. Dipl.-Kfm. Horst Bentz - Studiengang Steuerwesen FH Worms RA/FAStR Prof. Dr. Jens Kollmar
15:00 – 15:45	<u>Vortrag</u> „Bilanzielle Folgen des neuen Umwandlungssteuererlasses – Zweifelsfragen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses“ StB Prof. Dr. Dietmar Strube – FH Worms
15:45 – 16:15	Pause
16:15 – 17:00	<u>Vortrag</u> „Risikomanagement und Controlling in Umwandlungsfällen“ RA/StB Dr. Christian Kühner – Kuhn & Partner Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer
17:00 – 17:45	<u>Vortrag</u> „Ausgewählte Sonderprobleme bei der Umstrukturierung mittelständischer Unternehmen unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses“ RA/FAStR Prof. Dr. Jens Kollmar – Partner bei Schlatter Rechtsanwälte Steuerberater Fachanwälte
17:45 – 18:00	Abschlussdiskussion
18:15	Abendessen
ab 21:00	Taberna

Inhalt

Teil A:	Vortrag „ Bilanzielle Folgen des neuen Umwandlungssteuererlasses – Zweifelsfragen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses “	5
	StB Prof. Dr. Dietmar Strube FH Worms	
Teil B:	Vortrag „ Risikomanagement und Controlling in Umwandlungsfällen “	63
	RA/StB Dr. Christian Kühner Kuhn & Partner Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer	
Teil C:	Vortrag „ Ausgewählte Sonderprobleme bei der Umstrukturierung mittelständischer Unternehmen unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses “	79
	RA/FAStR Prof. Dr. Jens Kollmar Partner bei Schlatter Rechtsanwälte Steuerberater Fachanwälte	

12. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil A

**„Bilanzielle Folgen des neuen Umwandlungs-
steuererlasses – Zweifelsfragen zum Entwurf
des Umwandlungssteuererlasses“**

von

StB Prof. Dr. Dietmar Strube
FH Worms

Inhaltsverzeichnis

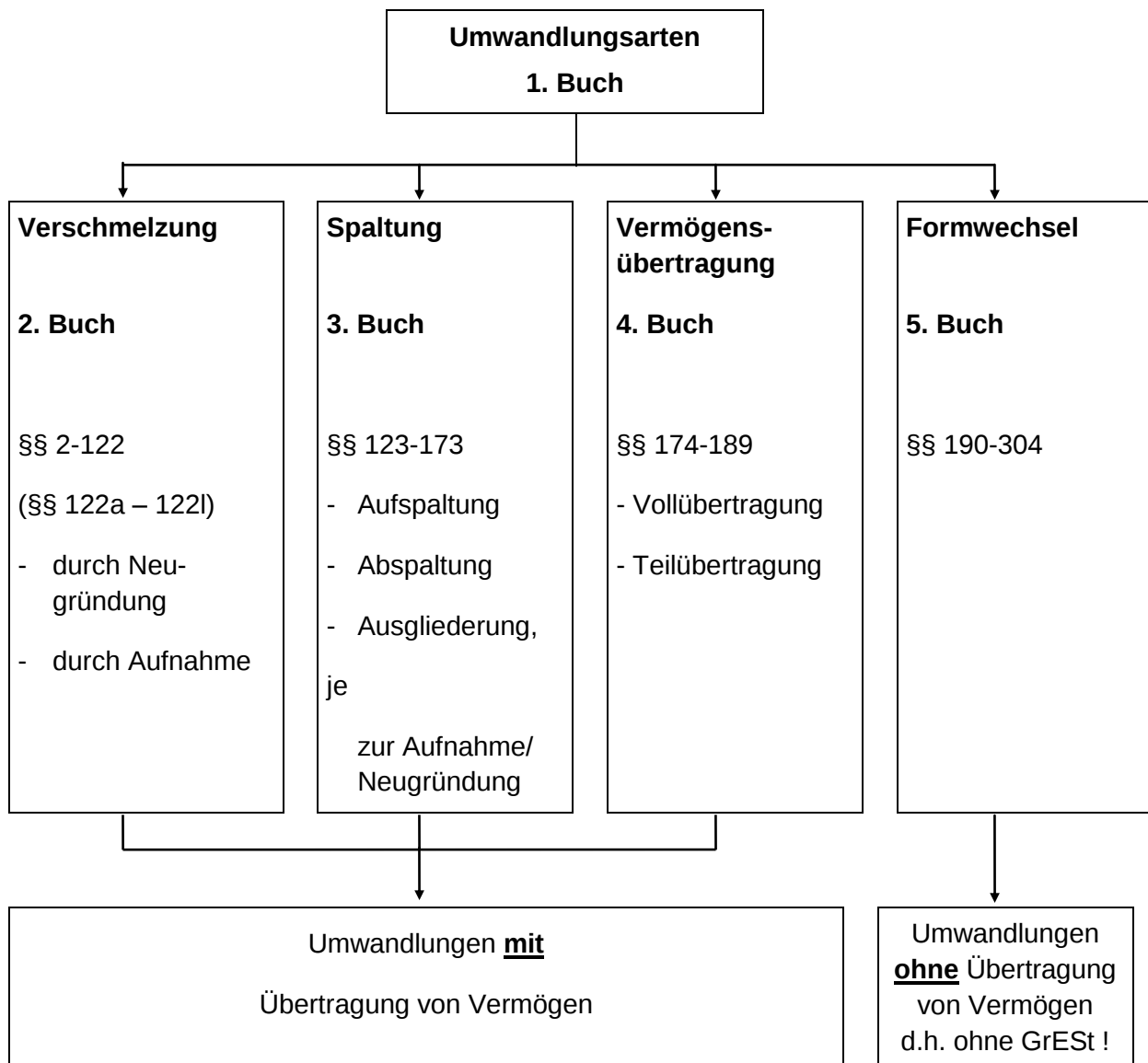
1. Umwandlungsbilanzen	7
1.1. Systematik des UmwG	7
1.2. Verschmelzungen gem. §§ 2 - 122 UmwG	9
1.3. Grenzüberschreitende Verschmelzungen	11
1.4. Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss	17
1.5. Formwechsel - IDW ERS HFA 41	21
1.6. Buchung von Umwandlungen	23
2. Umwandlungssteuerbilanzen	35
2.1. Der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuerrecht	35
2.2. § 3 UmwStG: Buchwert, Zwischenwert oder gemeiner Wert	39
2.3. Übernahmeergebnis	43
2.4. Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	47
2.5. Grenzüberschreitende Verlustnutzung	61

1. Umwandlungsbilanzen

1.1. Systematik des UmwG

Das UmwG normiert im ersten „Buch“ die **Umwandlungsarten** (Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel) und die **Rechtsträger**. Rechtsträger sind die (natürlichen und juristischen) Personen mit Sitz im Inland ¹, die an einer Umwandlung beteiligt sein können ². In den folgenden „Büchern“ des UmwG sind insbesondere die Umwandlungsarten normiert.

Das UmwG behandelt zwei Arten von Umwandlungen, nämlich Umwandlungen **mit** Übertragung von Vermögen kraft Gesamtrechtsnachfolge bzw. Sonderrechtsnachfolge und Umwandlungen **ohne** Vermögensübertragung.



¹ vorab wird auf §§ 122a ff. hingewiesen

² Hinweis auf Tz. 01.07; registergerichtliche Entscheidung

Das Umwandlungssteuerrecht weicht in mehreren Bereichen von dieser Systematik ab.

Das Grundschemata (Prüfungssystematik) für Umwandlungen nach dem UmwG lässt sich nach zeitlichen Gesichtspunkten in ein **Drei-Phasen-Schema** einteilen. Im Einzelnen sind dies ³:

Vorbereitungsphase

- (1) Abschluss des Verschmelzungs- oder Spaltungsvertrages mit festgelegtem Mindestinhalt
- (2) Bericht des/der Vertretungsorgane der beteiligten Rechtsträger,
- (3) Prüfung durch unabhängige Sachverständige,

Beschlussphase

- (4) Beschluss der Anteilsinhaber der beteiligten Rechtsträger mit satzungsändernder Mehrheit,

Vollzugsphase

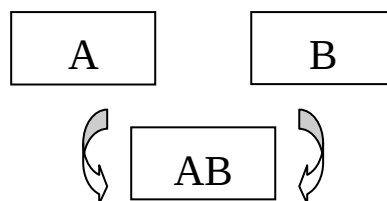
- (5) Eintragung im zuständigen Register.

³ entnommen aus LUTTER, Marcus, UmwG Tz. 41 und 42, Einleitung, S. 24f.

1.2. Verschmelzungen gem. §§ 2 - 122 UmwG

- ☐ Verschmelzung zur Aufnahme
- ☐ Verschmelzung zur Neugründung

Eine Verschmelzung ist die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen (schon bestehenden oder neu gegründeten) Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Auflösung ohne Abwicklung, wobei den Anteilsinhabern des übertragenden und erlöschenden Rechtsträgers im Wege des Anteilstausches eine Beteiligung an dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger gewährt wird.



Vorbereitungsphase

Verschmelzungsvertrag §§ 4 ff. UmwG

Verschmelzungsbericht § 8 UmwG

Verschmelzungsprüfung §§ 9 - 12 UmwG

Beschlussphase

Einberufung der Anteilseigner, Versammlung und Beschlussfassung
§ 13 i.V.m. §§ 42, 63 und §§ 50,65 und 84 UmwG

Vollzugsphase

Registeranmeldung § 16 UmwG

Zuleitung an den Betriebsrat § 17 Abs. 1 UmwG

Hinweis auf die Verschmelzung in den Bekanntmachungsorganen
§§ 61, 78 und 104 UmwG

Hinweis § 54 Abs. 1 Satz 3 UmwG

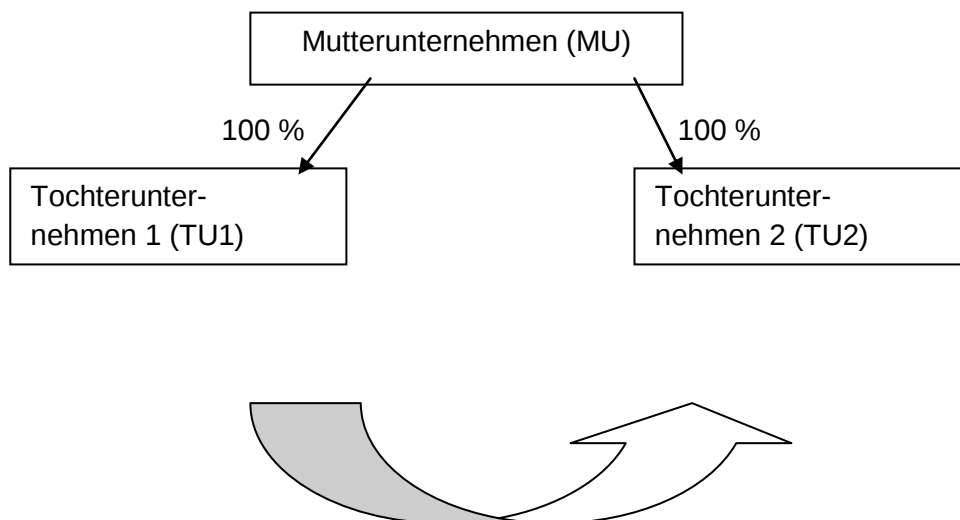
Laut Regierungsbegründung (BT-Drucks. 16/2919 S. 13 gilt ⁴:

Von der grundsätzlich nach § 2 UmwG bestehenden Anteilsgewährungspflicht soll eine Ausnahme möglich sein, wenn alle Anteilsinhaber eines übertragenden Rechtsträgers, denen die Anteile zu gewähren wären, in notariell beurkundeter Form darauf verzichten. Bedeutung hat dies insbesondere bei der Verschmelzung von Schwestergesellschaften innerhalb eines Konzerns, deren sämtliche Anteile von der Muttergesellschaft gehalten werden. Der Verzicht auf die grundsätzlichen Erfordernisse des Verschmelzungsberichts und einer Prüfung durch Sachverständige, die in diesem Fall keinen Sinn machen, ist bereits nach geltendem Recht (§§ 8 und 9 UmwG) möglich. Im Übrigen findet bei einer GmbH gemäß § 48 UmwG eine Prüfung ohnehin nur auf Verlangen eines Gesellschafters statt. Bei der Verschmelzung im Konzern ist ein solches Verlangen der Muttergesellschaft nicht denkbar.

Buchwertansatz gem. §§ 17 und 24 UmwG ⁵.

Fall

Ein Mutterunternehmen (MU) ist zu 100% am Tochterunternehmen 1 (TU1) und zu 100% am Tochterunternehmen 2 (TU2) beteiligt. TU1 soll auf TU2 verschmolzen werden (Seitwärtsverschmelzung oder side-step-merger). Beim aufnehmenden Rechtsträger TU2 wird keine Kapitalerhöhung durchgeführt, es sollen zudem die Buchwerte des übertragenden Rechtsträgers (TU1) fortgeführt werden (Buchwertverknüpfung gem. § 24 UmwG).



⁴ Vgl. Schmitt/Hörtnagel/Stratz, Kommentar zum UmwG und UmwStG, 5. Auflage 2009, zu § 54

⁵ Roß/Drögemüller: Verschmelzungen und Abspaltungen bei Schwestergesellschaften nach der Reform des UmwG; DB 2009, S. 580 ff.

Bilanzierung beim Tochterunternehmen 2 (TU 2)

Es ist zulässig, dass der buchmäßige Unterschiedsbetrag als sonstige Zuzahlung unmittelbar in die Kapitalrücklage⁶ eingestellt wird, sofern das Mutterunternehmen eine solche Zuweisung ausdrücklich erklärt⁷.

Bilanzierung beim Mutterunternehmen (MU)

In der Kommentarliteratur wird die Auffassung vertreten, dass die nachträglichen Anschaffungskosten an der Beteiligung an TU2 dem Buchwert der untergehenden Beteiligung an TU1 entsprechen, der side-step-merger also im Ergebnis lediglich zu einer **erfolgsneutralen Umbuchung** beim MU führt⁸.

1.3. Grenzüberschreitende Verschmelzungen

Bisher wurde als grenzüberschreitende Umwandlungen nur Verschmelzungen in das UmwG eingefügt; §§ 122a - 122 I UmwG. Sie gelten für die grenzüberschreitende Verschmelzung innerhalb der EU, an der nur bestimmte Rechtsträger, nämlich Kapitalgesellschaften, teilnehmen können⁹. Nach § 122 a Abs. 2 UmwG sind die Vorschriften des 1. Teils und des 2., 3. und 4. Abschnitts des 2. Teils des UmwG entsprechend anzuwenden, soweit sich aus den neu einzufügenden §§ 122 a ff. UmwG nichts Anderes ergibt.

1. Verschmelzungsfähige Rechtsträger bei Grenzüberschreitung

Verschmelzungsfähige Rechtsträger sind nach § 122 b Abs. 1 UmwG "Kapitalgesellschaften" i.S.d. Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie. Hierzu gehören insbesondere alle Gesellschaften, die in der Publizitätsrichtlinie aufgeführt sind, aus Sicht der Bundesrepublik Deutschland also GmbH, AG, KGaA sowie die Europäische Aktiengesellschaft (SE) mit Sitz in Deutschland¹⁰.

⁶ § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB

⁷ Adler/Düring/Schmaltz, § 272 HGB Tz. 137, welche die unmittelbare Einstellung als sonstige Zuzahlung in die Kapitalrücklage sogar für den Regelfall erachten

⁸ Bula/Schlösser, in: Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, 3. Aufl., Abschn. K Rdn. 99

⁹ Verschmelzungsrichtlinie 2005/56/EG vom 26.10.2005

¹⁰ Bereits im Text des Gesetzentwurfes angelegt ist die Erweiterung der Verschmelzungsmöglichkeiten auch auf Kapitalgesellschaften der anderen Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR).

Von der Verschmelzungsrichtlinie und deren Umsetzung durch das UmwG nicht erfasst werden Personenhandelsgesellschaften. Jedoch liegt es in der Konsequenz des Sevic-Urteils¹¹, wonach die bisherige nationale Beschränkung des deutschen UmwG nicht mit Art. 43, 48 EG vereinbar ist, dass auch Verschmelzungen von Personenhandels-gesellschaften, die in Deutschland ohne Weiteres möglich sind¹², auch grenzüberschreitend zwischen den Mitgliedstaaten der EU ermöglicht werden müssten¹³.

2. Form und Sprache des Verschmelzungsplans

An die Stelle des aus dem bisherigen Recht geläufigen Verschmelzungsvertrags tritt bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen der **Verschmelzungsplan**¹⁴.

3. Inhalt des Verschmelzungsplans

Das BMJ beschreibt in der Begründung, dass § 122 c Abs. 2 UmwG zur Vermeidung von Unklarheiten alle von der Richtlinie geforderten Angaben übernommen hat, auch soweit sie weitgehend dem Inhalt des für innerstaatliche Verschmelzungen nach § 5 UmwG vorgeschriebenen Verschmelzungsvertrag sachlich entsprechen.

4. Bekanntmachung des Verschmelzungsplans

Nach § 122 d UmwG ist der Verschmelzungsplan spätestens einen Monat vor der Versammlung der Anteilshaber, die nach § 13 UmwG über die Zustimmung zum Verschmelzungsplan zu beschließen haben, beim Registergericht einzureichen. Dieses Gericht hat bekannt zu machen, dass ein solcher Plan eingereicht worden ist.

¹¹ EuGH v. 13.12.2005 - C-411/03, GmbHR 2006, S. 140 ff.; Meilicke/Rabback, GmbHR 2006, 123

¹² § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG

¹³ Geyrhalter/Weber, DStR 2006, S. 146 ff.

¹⁴ § 122 c Abs. 4 UmwG sieht vor, dass der Verschmelzungsplan notariell beurkundet werden muss. Reicht hierzu eine Beurkundung z.B. vor einem französischen Notar in Paris aus. In welcher Sprache muss der gemeinsame Verschmelzungsplan aufgestellt werden, wenn Rechtsträger aus verschiedenen europäischen Sprachkreisen beteiligt sind?

5. Verschmelzungsbericht

Der in erster Linie für die Gesellschafter bestimmte Verschmelzungsbericht muss nach § 122 e UmwG auch die Auswirkungen der Verschmelzung auf die Gläubiger und die Arbeitnehmer erläutern. Ferner muss der Verschmelzungsbericht spätestens einen Monat vor der Gesellschafterversammlung, die über die Verschmelzung beschließt, nicht nur den Gesellschaftern zugänglich gemacht werden, sondern auch dem Betriebsrat oder - falls es keinen Betriebsrat gibt - den Arbeitnehmern direkt. Die Berichtspflicht soll auch im Falle der Aufnahme einer 100 %igen Tochtergesellschaft bestehen. Diese Regelungen, die weit über den § 8 UmwG hinausgehen, entsprechen den Vorgaben in Art. 7 der Richtlinie.

6. Prüfung der Verschmelzung

Der Verschmelzungsplan ist stets zu prüfen. Der Prüfungsbericht muss ebenfalls nach § 122 f Satz 2 UmwG einen Monat vor der Versammlung der Anteilsinhaber, die über die Verschmelzung beschließen, vorliegen. Dieses Erfordernis führt dazu, dass der Verschmelzungsplan weit mehr als einen Monat vor der Gesellschafterversammlung der an der Verschmelzung beteiligten Rechtsträger erstellt und notariell beurkundet sein muss.

7. Zustimmung der Gesellschafterversammlungen

Die Gesellschafterversammlungen aller an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften müssen der Verschmelzung zustimmen¹⁵. Bei Aufnahme einer 100 %igen Tochtergesellschaft ist ein Verschmelzungsbeschluss der übertragenden Gesellschaft nicht erforderlich¹⁶.

¹⁵ § 122 g Abs. 1 UmwG

¹⁶ § 122 g Abs. 2 UmwG

8. Abfindungsangebote und Verbesserung des Umtauschverhältnisses

Unterliegt der übernehmende Rechtsträger nicht dem deutschen Recht - handelt es sich also um eine so genannte Hinausverschmelzung -, ist es nach § 122 i UmwG zwingend, dass im Verschmelzungsplan denjenigen Anteilseignern der übertragenden (deutschen) Gesellschaft, die gegen den Verschmelzungsbeschluss der Gesellschaft Widerspruch zur Niederschrift erklärt haben, den Erwerb ihrer Anteile anzubieten. Die Entwurfsbegründung geht davon aus, dass die Verpflichtung zur Barabfindung mit Wirksamwerden der Verschmelzung aufgrund des in Art. 14 der Richtlinie vorgeschriebenen Vermögensübergangs (Universalsukzession) auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.

9. Gläubigerschutz

Den Gläubigern einer übertragenden Gesellschaft ist nach § 122 j UmwG Sicherheit zu leisten, wenn sie binnen zwei Monaten nach dem Tag, an dem der Verschmelzungsplan offen gelegt ist, ihren Anspruch nach Grund und Höhe schriftlich anmelden.

10. Rechtmäßigkeitskontrolle, Verschmelzungsbescheinigung

Die Rechtmäßigkeitskontrolle ist zweistufig. Die Richtlinie sieht in Art. 10 Abs. 2 vor, dass für jede der sich verschmelzenden Gesellschaften unverzüglich eine Vorabbescheinigung ausgestellt wird, aus der zweifelsfrei hervorgehen muss, dass die der Verschmelzung vorangehenden Rechtshandlungen und Formalitäten ordnungsgemäß vollzogen wurden (Stufe 1). Nach Vorlage sämtlicher Vorabbescheinigungen und des von den Gesellschafterversammlungen genehmigten Verschmelzungsplans prüft die für die aufnehmende Gesellschaft zuständige Stelle nach Art. 11 Abs. 1 die Rechtmäßigkeit der grenzüberschreitenden Verschmelzung, d.h. insbesondere ob die sich verschmelzenden Gesellschaften einem gemeinsamen gleich lautenden Verschmelzungsplan zugestimmt haben (Stufe 2).

Die übertragende (deutsche) Gesellschaft hat nach § 122 k UmwG das Vorliegen der sie betreffenden Voraussetzungen für die grenzüberschreitende Verschmelzung zur Eintragung bei dem Register des Sitzes der Gesellschaft anzumelden. Nach gerichtlicher Prüfung, ob für die Gesellschaft die Voraussetzungen für die grenzüberschreitende Verschmelzung erfüllt sind, stellt das Gericht hierüber unverzüglich eine Verschmelzungsbescheinigung aus. Als Verschmelzungsbescheinigung "gilt" die Nachricht über die Eintragung im Register. Die Eintragung enthält den Vermerk, dass die Verschmelzung unter den Voraussetzungen des Rechts der aufnehmenden Gesellschaft wirksam wird. Die Verschmelzungsbescheinigung ist innerhalb von sechs Monaten

nach ihrer Ausstellung der für die aufnehmende Gesellschaft zuständigen Stelle vorzulegen. Hat das Register, in dem die aufnehmende Gesellschaft eingetragen ist, das Wirksamwerden der Verschmelzung mitgeteilt, hat das Gericht der übertragenden Gesellschaft den Tag des Wirksamwerdens zu vermerken und die bei ihm aufbewahrten Dokumente dem Register der aufnehmenden Gesellschaft zu übermitteln.

Die aufnehmende (deutsche) Gesellschaft hat die Verschmelzung nach § 122 I UmwG zur Eintragung in ihr Handelsregister anzumelden und hierbei die Verschmelzungsbescheinigung der übertragenden Gesellschaft und den gemeinsamen Verschmelzungsplan vorzulegen. Vor Eintragung ist insbesondere zu prüfen, ob die Anteilsinhaber aller an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften einem gemeinsamen, gleich lautenden Verschmelzungsplan zugestimmt haben und ob gegebenenfalls eine Vereinbarung über die Beteiligung der Arbeitnehmer geschlossen worden ist.

11. Wirksamwerden, Rechtsfolgen und Gültigkeit der Verschmelzung

Nach Art. 12 der Richtlinie bestimmt sich der Zeitpunkt, an dem die Verschmelzung wirksam wird, nach dem Recht, dem die aufnehmende Gesellschaft unterliegt. Voraussetzung für das Wirksamwerden ist der Abschluss der (zweistufigen) Rechtmäßigkeitskontrolle. Mit dem Wirksamwerden erfolgen nach Art. 14 der Richtlinie der Vermögensübergang, der Gesellschafterwechsel und das Erlöschen der übertragenden Gesellschaft. Eine nach Art. 12 wirksam gewordene Verschmelzung kann nicht mehr für nichtig erklärt werden (Art. 17 der Richtlinie).

Prüfungsreihenfolge	Voraussetzungen	Norm (UmwG)
Anwendbarkeit	Es muss eine grenzüberschreitende Verschmelzung vorliegen; d.h. dass eine der beteiligten Gesellschaften ihren Satzungssitz, ihre Hauptverwaltung oder -niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR hat.	§ 122a
Beteiligtenfähigkeit Verschmelzungsfähigkeit	Nur Kapitalgesellschaften i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 (AG, GmbH, KGaA) – nicht Personengesellschaften –, mit Ausnahme von Genossenschaften und Publikumsgesellschaften i.S. des § 122b Abs. 2 Nr. 2, die ihren Satzungssitz, ihre Hauptverwaltung oder -niederlassung in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR haben, sind verschmelzungsfähige Gesellschaften.	§ 122b
Verschmelzungsplan (Vertrag)	Die vertretungsberechtigten Organe der Gesellschaften haben einen Verschmelzungsplan zu erstellen. Er ist notariell zu beurkunden und spätestens einen Monat vor der Versammlung der Anteilseigner zur Beschlussfassung des Verschmelzungsvertrags beim Register einzureichen (Bekanntmachung).	§§ 122c, 122d
Verschmelzungsbericht	Die vertretungsberechtigten Organe der Gesellschaften haben einen Verschmelzungsbericht mit den Pflichtangaben nach §§ 8, 122e zu erstellen und diesen einen Monat vor der Versammlung der Anteilseigner zur Beschlussfassung des Verschmelzungsvertrags (§ 13) den Anteilseignern und dem Betriebsrat bzw. den Arbeitnehmern zugänglich zu machen, indem er zur Einsicht in den Geschäftsräumen der Gesellschaft zu hinterlegen ist.	§ 122e
Verschmelzungsprüfung / Prüfungsbericht	Die zu bestellenden Verschmelzungsprüfer haben einen Prüfungsbericht über den Verschmelzungsplan oder seinen Entwurf zu erstellen und diesen spätestens einen Monat vor Versammlung der Anteilseigner zur Verfügung zu stellen.	§ 122f,
Verschmelzungsbeschluss	Ein Verschmelzungsbeschluss der Anteilseigner i.S. des § 13 ist nicht erforderlich, wenn bereits vor der Verschmelzung alle Anteile der übernehmenden Gesellschaft gehören.	§ 122 g
Anmeldepflicht	Das vertretungsberechtigte Organ der übertragenden Gesellschaft hat die Verschmelzung beim zuständigen Register anzumelden . Über das Vorliegen der Voraussetzungen stellt das Registergericht eine Verschmelzungsbescheinigung aus, die die Gesellschaft der zuständigen Behörde binnen sechs Monate nach Erstellung vorzulegen hat. Das vertretungsberechtigte Organ der übernehmenden Gesellschaft hat die Verschmelzung oder die neue Gesellschaft beim zuständigen Register anzumelden.	§§ 122k, 122l

1.4. Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss

Vom IDW liegt der Entwurf einer Stellungnahme zu den Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss vor¹⁷:

1.	Vorbemerkungen	2
2.	Rechnungslegung beim übertragenden Rechtsträger	3
2.1.	Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG	3
2.2.	Stichtag der Schlussbilanz und Verschmelzungsstichtag	3
2.3.	Aufstellung der Schlussbilanz	4
2.4.	Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschlüssen für den übertragenden Rechtsträger	5
2.5.	Variable Stichtagsregelung	6
3.	Vermögens- und Ergebniszuordnung zwischen Abschluss des Verschmelzungsvertrags und Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister	6
3.1.	Zuordnung der Vermögensgegenstände und Schulden	6
3.2.	Ergebniszuordnung	7
3.3.	Alternative Behandlung im Jahresabschluss des übertragenden Rechtsträgers	9
4.	Rechnungslegung beim übernehmenden Rechtsträger	9
4.1.	Grundlagen	9
4.2.	Abbildung der Verschmelzung nach dem allgemeinen Anschaffungskostenprinzip (§§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB)	10
4.2.1.	Ansatz der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden	10
4.2.2.	Bewertung der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden	11
4.2.2.1.	Verschmelzung mit Kapitalerhöhung bzw. zur Neugründung	11
4.2.2.2.	Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung	12
4.2.2.3.	Mischfälle	14
4.2.2.4.	Verteilung der Anschaffungskosten und Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts	15
4.3.	Abbildung der Verschmelzung nach § 24 UmwG (Buchwertverknüpfung)	15
4.3.1.	Verschmelzung mit Kapitalerhöhung	16
4.3.2.	Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung	17
4.3.3.	Mischfälle	17
5.	Rechnungslegung bei den Anteilshabern der beteiligten Rechtsträger	17
5.1.	Anteilshaber des übertragenden Rechtsträgers	17
5.2.	Anteilshaber des übernehmenden Rechtsträgers	18
6.	Bilanzierung bei Anwachsung	18

¹⁷

IDW ERS HFA 42 Stand: 10.06.2011; www.idw.de

Gem. 3.2. Ergebniszuordnung führt das IDW aus:

3.2. Ergebniszuordnung

Die Geschäfte des übertragenden Rechtsträgers gelten ab dem Verschmelzungstichtag als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen. Diese Zuordnung wird erst mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister endgültig rechtswirksam. Sie hat jedoch schon in der Zeit zwischen dem Abschluss des Verschmelzungsvertrags und der Handelsregistereintragung der Verschmelzung Auswirkungen auf die Rechnungslegung der beteiligten Rechtsträger. Dabei ist zu unterscheiden, ob das wirtschaftliche Eigentum an den zu übertragenden Vermögensgegenständen und Schulden bereits zum jeweiligen Abschlussstichtag vom übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen ist:

- **Liegt das wirtschaftliche Eigentum am Abschlussstichtag bereits beim übernehmenden Rechtsträger, so hat dieser die Verschmelzung abzubilden**, als ob die Handelsregistereintragung bereits erfolgt wäre. Er hat zum Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums die übergehenden Vermögensgegenstände und Schulden einzubuchen. Ab diesem Zeitpunkt entstehen beim übernehmenden Rechtsträger originäre Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit den übergehenden Vermögensgegenständen und Schulden. Der übertragende Rechtsträger hat dagegen für diesen Zeitraum keine originären Aufwendungen und Erträge auszuweisen. Weitergehend kann der übernehmende Rechtsträger aus Vereinfachungsgründen auch dann, wenn das wirtschaftliche Eigentum nach dem Verschmelzungstichtag übergeht (z.B. bei Vereinbarung eines vor dem Abschluss des Verschmelzungsvertrags liegenden Verschmelzungstichtags), die übergehenden Vermögensgegenstände und Schulden nach den Verhältnissen am Verschmelzungstichtag einbuchen und Veränderungen dieser Vermögensgegenstände und Schulden (Aufwendungen und Erträge) seit dem Verschmelzungstichtag wie eigene Geschäftsvorfälle abbilden.
- **Liegt das wirtschaftliche Eigentum am Abschlussstichtag noch beim übertragenden Rechtsträger, so hat dieser aus den bei ihm weiter zu buchenden Geschäftsvorfällen originäre Aufwendungen und Erträge**. Es ist gesetzlich nicht geregelt, wie zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Abschlussstichtag anfallende Aufwendungen und Erträge, die per Saldo zu einer Reinvermögensänderung (Gewinn oder Verlust) führen, vom übertragenden Rechtsträger zu behandeln sind. Im Falle einer Reinvermögensmehrung beim übertragenden Rechtsträger ist es daher nicht zu beanstanden, wenn in dessen Jahresabschluss lediglich erläutert wird, dass die Gewinne in der Zeit zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Abschlussstichtag für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers erwirtschaftet wurden und deshalb nicht für Ausschüttungszwecke zur Verfügung stehen. Allerdings stellt eine solche Erläuterung nicht sicher, dass zwischenzeitlich erwirtschaftete Gewinne für Ausschüttungen gesperrt werden. Dies wird erst erreicht, wenn der für fremde Rechnung erwirtschaftete Gewinn beim übertragenden Rechtsträger aufwandswirksam als Rückstellung passiviert wird. In diesem Fall ist der Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert vor dem Jahresergebnis, bspw. als „Für fremde Rechnung erwirtschaftetes Ergebnis“ auszuweisen. Beim übernehmenden Rechtsträger ist ein korrespondierender Ertrag vor der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister mangels Realisation (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) nicht auszuweisen.

Eine Reinvermögensminderung beim übertragenden Rechtsträger in der Zeit zwischen Verschmelzungstichtag und Abschlussstichtag hat der übernehmende Rechtsträger grundsätzlich aufwandswirksam durch Bildung einer entsprechenden Rückstellung zu erfassen. Der Aufwand ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert als letzter Posten vor dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auszuweisen. Auf die Rückstellungsbildung kann nur insoweit verzichtet werden, als aus der noch ausstehenden Buchung des Verschmelzungsvorgangs beim übernehmenden Rechtsträger ausreichende Ertragswirkungen zu erwarten sind. Dies ist bspw. der Fall, wenn eine Verschmelzung gegen Untergang von Anteilen erfolgen soll und bei geplanter Buchwertverknüpfung das Eigenkapital aus der Schlussbilanz den Buchwert der Anteile übersteigt (vgl. Abschn. 4.). Der übertragende Rechtsträger kann nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB keinen Anspruch auf Ausgleich der Reinvermögensminderung gegen den übernehmenden Rechtsträger aktivieren.

Fall:

Die A – GmbH wird durch Verschmelzungsvertrag vom 10.08.2011 rückwirkend zum 1.1.2011 auf die B – GmbH verschmolzen. Die zwingenden Vertragsinhalte und notwendigen Gesellschafterbeschlüsse liegen vor. Im Rückwirkungszeitraum zwischen 1.1.2011 und 10.08.2011 lieferte die A – GmbH ihre Vorräte (Buchwert 800 T€) an die B – GmbH zum Preis von 1.000 T€.

Aktiva	A - GmbH	Passiva
.....	Stammkapital	
Umlaufvermögen		
Vorräte	800.000	

Aktiva	A – GmbH zu Verschmelzungstichtag	Passiva
.....	Stammkapital	
Umlaufvermögen		
Bank	1.000.000	JÜ 200.000

Aktiva	B – GmbH zu Verschmelzungstichtag	Passiva
.....	Stammkapital	
Umlaufvermögen		
Vorräte	1.000.000	

Müssen die Erträge der A – GmbH korrigiert werden?

Lösung:

Würde der Auffassung von Stratz und Hörtnagel¹⁸ gefolgt, so wäre nach der Verschmelzung folgende Buchung: Per Umsatzerlöse 200 T€ an Vorräte 200 T€ zu veranlassen.

Diese Auffassung wird vom IDW¹⁹ nicht vertreten und lässt sich auch nicht aus dem Gesetz gem. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG und 246 HGB herleiten. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG bezweckt nicht, dass Geschäfte im Rückwirkungszeitraum neutralisiert werden müssen.

1.5. Formwechsel - IDW ERS HFA 41

Zur den Auswirkungen eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss bei den wesentlichen Arten des Formwechsels vgl. IDW ERS HFA 41 vom 04.04.2011:

Festsetzung des Eigenkapitals beim Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

Die Höhe des zum Umwandlungszeitpunkt vorhandenen bilanziellen Eigenkapitals einer Personenhandelsgesellschaft wird durch den Formwechsel nicht berührt; das Eigenkapital wird in seiner Summe zu Eigenkapital der Kapitalgesellschaft. Die individuellen Kapitalkonten verlieren ihre Bedeutung. Allerdings besteht vor dem Formwechsel die Möglichkeit zur Abänderung des bilanziellen Eigenkapitals der Personenhandelsgesellschaft im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Regelungen. ...

Festsetzung des Eigenkapitals beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft

Bei einem Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft entfällt die Pflicht, das Eigenkapital nach § 272 HGB zu gliedern. Eine Personenhandelsgesellschaft nach § 264a Abs. 1 HGB hat ihr Eigenkapital nach § 264c Abs. 2 HGB zu gliedern. Nach dieser Vorschrift treten an die Stelle des Stamm- bzw. Grundkapitals des formwechselnden Rechtsträgers die Kapitalanteile (Pflichteinlage, bedungene Einlage) der Gesellschafter, wobei die Kapitalanteile der Kommanditisten gesondert von den Kapitalanteilen der persönlich haftenden Gesellschafter auszuweisen sind (§ 264c Abs. 2 Satz 2 und 6 HGB). Die betragsmäßig festzusetzenden Pflichteinlagen (bedungene Einlagen) brauchen in der Summe dem Stamm- bzw. Grundkapital des formwechselnden Rechtsträgers nicht zu entsprechen. Über die Verteilung der weiteren Eigen-

¹⁸ Stratz in Schnmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Auflage 2009, Tz. 66 zu § 5 und Hörtnagel in Schnmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Auflage 2009, Tz. 83 zu § 17

¹⁹ IDW ERS HFA 42 Stand: 10.06.2011; www.idw.de

kapitalbestandteile auf verschiedene Kategorien von Gesellschafterkonten entscheiden die Gesellschafter im Formwechselbeschluss. ...

Rechnungslegung des formwechselnden Rechtsträgers

Mit Eintragung der neuen Rechtsform in das Handelsregister wird der Formwechsel wirksam (§ 202 UmwG). Der formwechselnde Rechtsträger besteht in der in dem Umwandlungsbeschluss bestimmten neuen Rechtsform weiter (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Ab dem Tag der **Eintragung** sind die bilanzrechtlichen Vorschriften zu beachten, die für die neue Rechtsform gelten. Aufgrund der unveränderten Identität des formwechselnden Rechtsträgers sind handelsrechtlich keine gesonderten Bilanzen aufzustellen.

Rechnungslegung der Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers

Die Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers bleiben nach § 202 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG an diesem Rechtsträger nach den für den neuen Rechtsträger geltenden Vorschriften beteiligt. Auf Ebene der Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers erfolgt kein Anteilstausch. Folglich ist die Beteiligung an dem formwechselnden Rechtsträger grundsätzlich mit ihrem unveränderten Buchwert fortzuführen.

1.6. Buchung von Umwandlungen

Beispiel: Verschmelzungen mit Kapitalerhöhungen

Vorab:

Berechnung einer Kapitalerhöhung gem. §§ 54, 55 UmwG

(entnommen aus DEHMER, Hans: UmwG UmwStG, TZ 19 ff zu § 55 UmwG)

X = Kapitalerhöhung

GmbH Ü = Übertragende Gesellschaft

GmbH A = Aufnehmende Gesellschaft

Formel:

$$\frac{X}{\text{Stammkapital der GmbH A} + X} = \frac{\text{Wert GmbH Ü}}{\text{Wert GmbH Ü} + \text{Wert GmbH A}}$$

Die nachfolgenden Daten wurden angenommen !!

Wert GmbH Ü = 200
Wert GmbH A = 400 Stammkapital A = 100

$$\frac{X}{100 + X} = \frac{200}{(200 + 400)}$$

$$\begin{aligned} 600 X &= 20.000 + 200 X & /- 200 X \\ 400 X &= 20.000 \end{aligned}$$

$$X = 50 \quad (\text{Kapitalerhöhung})$$

Probe:

50 (Kapitalerhöhung)

 $\text{Wert } \ddot{U} = 200 = \text{-----} * 600 \text{ (Gesamtwert)}$

150 (neues Stammkap.)

Vereinfachte Berechnung: $\text{GmbH } \ddot{U} = 200 = 1/3$ $\text{GmbH A} = 400 = 2/3$ ← aufnehmende Gesellschaft $\text{Summe} = 600 = 3/3$ Kapital GmbH A = 100 dividiert durch $2/3 \Rightarrow 150$ = Kapital nach Kapitalerhöhung

Fall :

Der übernehmende Rechtsträger (GmbH II) hält keine Anteile an dem übertragenden Rechtsträger (GmbH I).

Aktiva	GmbH I übertragenden Rechtsträger	Passiva	
Anlagevermögen	800.000	Stammkapital	100.000
Umlaufvermögen	1.000.000	Gewinnrücklagen	500.000
		Verbindlichkeiten	1.200.000
	<u>1.800.000</u>		<u>1.800.000</u>

Im Vermögen der GmbH I sind stille Reserven in Höhe von 200.000 € enthalten, wovon 120.000 € auf einen (originären) Firmenwert und 80.000 € auf das Umlaufvermögen entfallen.

Aktiva	GmbH II übernehmende Rechtsträger	Passiva	
Anlagevermögen	800.000	Stammkapital	200.000
Umlaufvermögen	600.000	Kapitalrücklagen	100.000
		Verbindlichkeiten	1.100.000
	<u>1.400.000</u>		<u>1.400.000</u>

Stille Reserven sind im Umlaufvermögen in Höhe von 100.000 € enthalten.

Aufgabe:

Welche umwandlungs-(handels-)rechtlichen Konsequenzen i.S.d. §§ 17 und 24 UmwG ergeben sich bei der Verschmelzung zu

- a) Buchwerten
- b) Anschaffungskosten?

Lösung:**Berechnung der Kapitalerhöhung**

Wert der übertragenden GmbH I (einschließlich stille Reserven) = 800.000 €

Wert der übernehmenden GmbH II (einschließlich stille Reserven) = 400.000 €

$$x \qquad \qquad \qquad 800$$

----- = -----

$$200 \text{ (Stammkap. GmbH II)} + x \qquad \qquad 1.200 \text{ (800 + 400)}$$

$$\begin{aligned} 1.200x &= 160.000 + 800x \\ 400x &= 160.000 \\ x &= 400.000 \text{ (Kapitalerhöhung)} \end{aligned}$$

[Dies entspricht dem Wertverhältnis (400 : 800) = 1 : 2]

⇒ StK der GmbH II 200 * 2 = 400 Kapitalerhöhung]

Probe:

400 (Kapitalerhöhung)

$$\begin{aligned} \text{Wert GmbH I von 800} &= \frac{400 \text{ (Kapitalerhöhung)}}{600 \text{ (neues StK)}} * 1.200 \text{ (Gesamtwert)} \\ &= 800 \end{aligned}$$

Vereinfachte Berechnung:

Wert der GmbH I = 800 = 2/3

Wert der GmbH II = 400 = 1/3 ← aufnehmende Gesellschaft

Summe = 1.200 = 3/3

Stammkapital GmbH II = 200 / 1/3 = 600 ⇒ Kapital nach Kapitalerhöhung

Lösung: a) Buchwert

In dem Fall, in dem sich die untergehenden Anteile an dem übertragenden Rechtsträger in der Hand Dritter befinden, besteht die Gegenleistung für die Vermögensübertragung in der Gewährung von Anteilen an dem übernehmenden Rechtsträger und ggf. in der Leistung von baren Zuzahlungen oder Abfindungen.

Ein Verschmelzungsgewinn oder -verlust ergibt sich aus der Gegenleistung und dem Buchwert des übernommenen Vermögens. Dabei ist die Gegenleistung, **soweit sie auf die Gewährung neuer Anteile entfällt**, mit dem Nennwert der gewährten Anteile zuzüglich eines ggf. vereinbarten Aufgeldes anzusetzen.

Für die Erstellung der Übernahmebilanz der GmbH II werden die Bilanzposten AV, UV und Verbindlichkeiten der beiden Gesellschafter addiert. Das Stammkapital der GmbH II erhöht sich um 400.000 € auf 600.000 €.

Aus der Gegenüberstellung der neuen Anteile (Kapitalerhöhung) 400.000 € und dem Buchwert der GmbH I 600.000 € ergibt sich ein Verschmelzungsgewinn in Höhe von 200.000 €. Dieser Verschmelzungsgewinn ist in die Kapitalrücklage einzubringen § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB.

Aktiva	GmbH II nach Verschmelzung	Passiva	
AV (800 + 800)	1.600	Stammkap. (200 + 400)	600
UV (1.000 + 600)	1.600	Kap.rückl. (100 + 200)	300
		Verbindlichkeiten	2.300
	<u>3.200</u>		<u>3.200</u>

Buchungssatz der GmbH II:

AV (GmbH I)	800 T€		
UV (GmbH I)	1.000 T€		
		an Stammkapital - Erhöhung	400 T€
		an Kapital – Rücklage	200 T€
		an Verbindlichkeiten (GmbH I)	1.200 T€

Diese Buchung bestätigt das IDW

- 42 Für die Bestimmung der Anschaffungskosten des übernehmenden Rechtsträgers ist zwischen folgenden drei Fällen zu unterscheiden, wobei bare Zuzahlungen i.S.v. § 5 Abs. 1 Nr. 3 UmwG den Anschaffungskosten jeweils hinzuzurechnen sind.
- Wird im Kapitalerhöhungsbeschluss neben der Bestimmung des Nennbetrags/geringsten Ausgabebetrags der neuen Anteile auch ein beziffertes Aufgeld (Agio) festgesetzt, setzen sich die Anschaffungskosten zusammen aus dem Nennbetrag/geringsten Ausgabebetrag der Anteile und dem Aufgeld.
 - Wird im Kapitalerhöhungsbeschluss bestimmt, dass eine Differenz zwischen dem Zeitwert der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden und dem Nennbetrag/geringsten Ausgabebetrag der neuen Anteile (unbeziffertes Agio) in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen ist, setzen sich die Anschaffungskosten zusammen aus dem Nennbetrag/geringsten Ausgabebetrag der Anteile und dem diesen Betrag übersteigenden Teil des Zeitwerts.
 - Wird im Kapitalerhöhungsbeschluss nur der Nennbetrag/geringste Ausgabebetrag der neuen Anteile festgelegt, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob die Anschaffungskosten durch den Nennbetrag der neuen Anteile bestimmt sind oder ob ein Agio bis zur Höhe des Zeitwerts der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden mit der Folge entsprechend höherer Anschaffungskosten in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB eingestellt werden darf.

Lösung: Anschaffungskosten (Zeitwert) der übertragenden GmbH I

Dem übernehmenden Rechtsträger entstehen Anschaffungskosten für die Übernahme des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers. Erhöht der übernehmende Rechtsträger zur Durchführung der Verschmelzung das Kapital und werden die neuen Anteile den Gesellschaftern des übertragenden Rechtsträgers gewährt, dann sind für die Bemessung der Anschaffungskosten insoweit die Grundsätze über die Bewertung von Sacheinlagen heranzuziehen. Dementsprechend besteht hinsichtlich der Bemessung der Anschaffungskosten des übertragenen Vermögens ein Wahlrecht: Als Anschaffungskosten können entweder der Ausgabebetrag der gewährten Anteile oder der höhere Zeitwert angesetzt werden. Sofern kein Aufgeld vereinbart wurde, entspricht der Ausgabebetrag dem Nennbetrag der neuen Anteile; anderenfalls entspricht der Ausgabebetrag dem Nennbetrag zuzüglich des Aufgeldes. Der Ausgabebetrag darf den Zeitwert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen.

Aktiva	GmbH II nach Verschmelzung	Passiva
Firmenwert	120	Stammkap. (200 + 400) 600
AV (800 + 800)	1.600	Kap.rückl. (100 + 400) 500*
UV (1.000 + 80 + 600)	1.680	Verbindlichkeiten 2.300
	<u>3.400</u>	<u>3.400</u>

500* Die Kapitalrücklagen setzen sich wie folgt zusammen:

Zeitwert der GmbH I	800
./. Kapitalerhöhung	<u>400</u>
	400 = Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB

Die Kapitalrücklage 500 setzt sich somit aus

alter Rücklage = 100 und

neuer Rücklage = 400 zusammen.

Buchungssatz der GmbH II:

Firmenwert 120 T€

AV (GmbH I) 800 T€

UV (GmbH I) 1.000 T€

Stille Reserven UV 80 T€

an Stammkapital - Erhöhung 400 T€

an Kapital – Rücklage 400 T€

an Verbindlichkeiten (GmbH I) 1.200 T€

Aufgabe (Nicht 100 % der Anteile)

Die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Reutlingen GmbH wird auf die ebenfalls unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Göppingen GmbH verschmolzen. Die Göppingen GmbH ist zu 80 % an der Reutlingen GmbH beteiligt; die restlichen 20 % hält der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter P in seinem Privatvermögen.

Die Bilanzen der Reutlingen GmbH und Göppingen GmbH mit den zutreffenden Unternehmenswerten ergeben sich wie folgt:

Aktiva	Göppingen GmbH Werte in 1 000 €		Passiva
Beteiligung an der Reutlingen GmbH	160	Stammkapital	600
Sonstige Aktiva	1 040	Gewinnrücklagen	300
		Verbindlichkeiten	300
	1 200		1 200

Der Unternehmenswert der Göppingen GmbH beträgt 900 000 €

Aktiva	Reutlingen GmbH Werte in 1 000 €		Passiva
Sonstige Aktiva	600	Stammkapital	200
		Gewinnrücklagen	160
		Verbindlichkeiten	240
	600		600

Der Unternehmenswert der Reutlingen GmbH beträgt 360 000 €

Aufgabe:

Berechnen Sie die Kapitalerhöhung der Göppingen GmbH, buchen Sie den Vermögensübergang, treffen Sie Aussagen zu dem innerbilanziellen Übernahmegewinn und erstellen Sie die Bilanz der Göppingen GmbH nach der Verschmelzung, wenn der geringste Gewinn erzielt werden soll. Auf andere umwandlungsrechtliche und umwandlungssteuerrechtliche Konsequenzen aus der Verschmelzung ist nicht einzugehen.

Kapitalerhöhung der Göppingen GmbH

Bei der Verschmelzung der Reutlingen GmbH auf die Göppingen GmbH ist das **Kapitalerhöhungsverbot** gem. § 54 Abs. 1 Satz 1 UmwG zu beachten, soweit die Göppingen GmbH an der Reutlingen GmbH zu 80 % beteiligt ist.

Für die restlichen 20 % der Anteile an der Reutlingen GmbH, die der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter P hält, ist eine Kapitalerhöhung durchzuführen.

Die Kapitalerhöhung berechnet sich nach der Formel wie folgt:

$$\frac{X}{\text{Stammkapital der GmbH A} + X} = \frac{\text{Wert GmbH Ü}}{\text{Wert GmbH Ü} + \text{Wert GmbH A}}$$

$$20 \% \text{ von } \frac{X}{600.000 + X} = \frac{360.000}{360.000 + 900.000}$$

$$(360 + 900) X = 360 \times 600 + 360 X \quad / - 360 X$$

$$900 X = 360 \times 600 = 216.000 \quad / 900$$

$$X = 240$$

$$20 \% !!!! \text{ von } 240 = 48 \text{ Kapitalerhöhung}$$

Hinweis: Als % - Rechnung ergibt sich ebenfalls die Lösung:

360	28,571 %
900	71,429 %
1.260	100,00 %

$$\text{StK der Göppingen} \quad \frac{600}{71,429 \%}$$

= 840 Stammkapital der Göppingen GmbH nach Kapitalerhöhung
 ./ 600 Stammkapital der Göppingen GmbH vor Kapitalerhöhung

= 240 Erhöhung des Stammkapitals

Davon 20 % für Gesellschafter P => 20% x 240 = 48 Kapitalerhöhung

Hinweise zur Kapitalerhöhung und **Verprobung** der Kapitalanteile:

Die vollständige Kapitalerhöhung hätte 240 T€ betragen.

Die anteilige Kapitalerhöhung aufgrund § 54 UmwG beträgt 48 T€.

Aus dem Verhältnis $48 \text{ T€} / 840 \text{ T€} (= 600 \text{ T€} + 240 \text{ T€})$ ergibt sich der Anteil am Unternehmenswert des Dritten (hier P) in Höhe von 5,7143 % (Unternehmenswert nach Verschmelzung $1.260 \text{ T€} \times 5,7143 \% = 72 \text{ T€}$).

Dieser % - Wert nach Kapitalerhöhung entspricht dem Anteil des Dritten (hier P) am Unternehmenswert der Reutlingen GmbH vor der Kapitalerhöhung (20 % von 360 T€ = 72 T€).

Buchung des Vermögensübergangs in 1.000 €

	Haben	Soll
Aktiva der Reutlingen GmbH	600	
Verbindlichkeiten der Reutlingen GmbH		240
Kapitalerhöhung der Göppingen GmbH		48
Kapitalrücklage		24
Beteiligung an der Reutlingen GmbH		160
Übernahmegewinn		128

Zwischenergebnis:

Bei Verschmelzungen mit „Dritten“ ist gegen Kapitalrücklage zu buchen, wenn stille oder offene Reserven vorliegen.

2. *Umwandlungssteuerbilanzen*

Der Entwurf des Umwandlungssteuererlasses wurde zur Version vom 09.09.2011 fortgeschrieben²⁰.

2.1. *Der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuerrecht*

Der Anwendungsbereich des UmwStG wird auf EU / EWR – Umwandlungen erweitert.

Fall ²¹:

Die X-GmbH und die Y-GmbH sind Anteilseigner einer amerikanischen LLC ²², die in Deutschland eine Betriebsstätte unterhält. Die LLC wird in Deutschland transparent (wie eine Personengesellschaft) besteuert. Die LLC will ihre deutsche Betriebsstätte in eine GmbH einbringen. Die für die Einbringung erhaltenen Anteile sollen im amerikanischen Betriebsvermögen gehalten werden.

Findet das UmwStG Anwendung ?

Lösung:

Das UmwStG findet keine Anwendung.

Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b UmwStG sind nicht erfüllt, da an den erhaltenen Anteilen kein deutsches Besteuerungsrecht besteht.

Die LLC erfüllt auch nicht die Kriterien des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a) Doppelbuchstabe aa UmwStG, da es sich um eine Gesellschaft amerikanischen Rechts mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung außerhalb der EU und des EWR-Raums handelt.

²⁰ Vgl. z.B. Rödder, UBg 2011, S. 753 ff.

²¹ Vgl. Dötsch/Jost/Pung/Witt, Tz. 156 ff. zu § 1 UmwStG

²² Mit Schreiben vom 19. März 2004 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die allgemeinen Grundsätze für die Einordnung einer amerikanischen LLC (Limited Liability Company) dargestellt.

Fall ²³:

Wie Fall zuvor mit folgender Abwandlung: Es handelt sich um eine österreichische KG. Findet das UmwStG Anwendung ?

Lösung:

Das UmwStG findet Anwendung:

Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b UmwStG sind zwar nicht erfüllt, da die erhaltenen Anteile in ein österreichisches Betriebsvermögen übergehen und somit kein deutsches Besteuerungsrecht besteht.

Die österreichische KG erfüllt aber die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a) Doppelbuchstabe aa UmwStG. Sie hat innerhalb der EU ihren Sitz und ihren Ort der Geschäftsleitung. Ferner sind die daran beteiligten Mitunternehmer (X-GmbH und Y-GmbH) europäische Gesellschaften iSd. Art 48 EGV und in der EU ansässig.

Praxishinweis:

Die gesellschafterbezogene Sichtweise bei einer Personengesellschaft als übertragendem Rechtsträger gilt unabhängig davon, in welcher Weise die Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert wird. Es kommt ausschließlich auf die Einordnung der Gesellschaft im Sinne eines Typenvergleichs an. Die Regelung findet damit auch auf die von der Fusionsrichtlinie geschützten Gesellschaften Anwendung, die nach deutschem Recht als steuerlich transparent anzusehen sind aber im Ansässigkeitsstaat wie eine Körperschaft behandelt werden ²⁴.

²³

Vgl. Dötsch/Jost/Pung/Witt, Tz. 156 ff. zu § 1 UmwStG

²⁴

z.B die Verschmelzung einer französischen SC mit inländischer Betriebsstätte auf eine europäische Kap-Ges;
siehe dazu BR-Drs 542/06, S. 58

Zunächst werden die Auswirkungen bei Umwandlungen vorgestellt. Der Auslands - Bezug kann sich wie folgt ergeben:

- übertragender Rechtsträger eine Auslandsgesellschaft und übernehmender Rechtsträger eine Inlandsgesellschaft ist (grenzüberschreitende Hereinverschmelzung);
- übertragender Rechtsträger eine Inlandsgesellschaft und übernehmender Rechtsträger eine Auslandsgesellschaft ist (grenzüberschreitende Hinausverschmelzung);
- übertragender und übernehmender Rechtsträger Auslandsgesellschaft mit inländischen Anteilseignern sind
- beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner beteiligt sind oder
- inländische oder ausländische Betriebsstätten vorhanden sind.

Es ergeben sich folgende Fallmöglichkeiten:

- a) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen Anteilseignern und inländischem Betriebsvermögen auf eine inländische Personengesellschaft. (Inlandsverschmelzung)
- b) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen Anteilseignern und ausländischer Betriebsstätte auf eine inländische Personengesellschaft. (Inlandsverschmelzung)
- c) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilseignern und inländischem Betriebsvermögen auf eine inländische Personengesellschaft. (Inlandsverschmelzung)
- d) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilseignern und ausländischer Betriebsstätte auf eine inländische Personengesellschaft. (Inlandsverschmelzung)
- e) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen Anteilseignern und inländischem Betriebsvermögen auf eine ausländische EU-/EWR-Personengesellschaft. (Hinausverschmelzung)
- f) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen Anteilseignern und ausländischer Betriebsstätte auf eine ausländische EU-/EWR-Personengesellschaft. (Hinausverschmelzung)

- g) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilseignern und inländischem Betriebsvermögen auf eine ausländische EU-/EWR-Personengesellschaft.
(Hinausverschmelzung)
- h) Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilseignern und ausländischer Betriebsstätte auf eine ausländische EU-/EWR-Personengesellschaft.
(Hinausverschmelzung)
- i) Verschmelzung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft mit inländischen Anteilseignern und ohne inländische Betriebsstätte auf eine inländische Personengesellschaft. (Hereinverschmelzung)
- j) Verschmelzung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft mit inländischen Anteilseignern und inländischer Betriebsstätte auf eine inländische Personengesellschaft.
(Hereinverschmelzung)
- k) Verschmelzung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilseignern und ohne inländische Betriebsstätte auf eine inländische Personengesellschaft. (Hereinverschmelzung)
- l) Verschmelzung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilseignern und inländischer Betriebsstätte auf eine inländische Personengesellschaft. (Hereinverschmelzung)
- m) Verschmelzung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft mit inländischen Anteilseignern und ohne inländische Betriebsstätte auf eine andere ausländische EU-/EWR-Personengesellschaft. (Auslandsverschmelzung)
- n) Verschmelzung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft mit inländischen Anteilseignern und inländischer Betriebsstätte auf eine andere ausländische EU-/EWR-Personengesellschaft. (Auslandsverschmelzung)
- o) Verschmelzung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilseignern und ohne inländische Betriebsstätte auf eine andere ausländische EU-/EWR-Personengesellschaft. (Auslandsverschmelzung)
- p) Verschmelzung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilseignern und inländischer Betriebsstätte auf eine andere ausländische EU-/EWR-Personengesellschaft (Auslandsverschmelzung)

2.2. § 3 UmwStG: Buchwert, Zwischenwert oder gemeiner Wert

Die Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts ist gesellschafterpersonenbezogen zu prüfen²⁵.

Werden neben den Gesellschaftsrechten noch andere Wirtschaftsgüter gewährt (z.B. Gesellschafterdarlehen), bewirkt dies eine anteilige Veräußerung und damit Aufdeckung der stillen Reserven²⁶.

Ermittlung des Übertragungsgewinns:

übergehendes Vermögen (zu Zwischenwert oder gemeiner Wert)

./. Buchwert des übergehenden Vermögens

= Unterschiedsbetrag

./. Kosten der übertragenden Gesellschaft

Übertragungsgewinn vor KSt / GewSt

./. GewSt auf Übertragungsgewinn

./. KSt auf Übertragungsgewinn

= Übertragungsgewinn

Hinweis auf Tz. 03.06, Bsp. 03.08 und Bsp. 03.23 Entwurf UmwStErl]

Hinweis auf Tz. 03.10 (Buchwert) und 03.25, 03.29 (Zwischenwert)

[03.01 Entwurf UmwStErl] Die steuerliche Schlussbilanz i. S. d. § 3 Absatz 1 Satz 1 UmwStG ist eine eigenständige Bilanz und von der Gewinnermittlung i. S. d. § 4 Absatz 1, § 5 Absatz 1 EStG zu unterscheiden.

[03.04 Entwurf UmwStErl]: § 3 UmwStG ist eine eigenständige steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschrift. In der steuerlichen Schlussbilanz sind sämtliche übergehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, sowie gem. § 4 Absatz 2 Satz 1 UmwStG auch steuerfreie Rück-

²⁵ § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG; Dötsch/Pung in: DJPW, Kommentar zum KöSt und UmwStG, Tz. 21 ff. zu § 3 UmwStG

²⁶ § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG

lagen (z. B. § 6b EStG oder § 7g EStG a. F.) bzw. ein steuerlicher Ausgleichsposten nach § 4g EStG anzusetzen.

[03.06 Entwurf UmwStErl] Die steuerlichen Ansatzverbote des § 5 EStG gelten nicht für die steuerliche Schlussbilanz (vgl. Randnr. 03.04).

Beim übernehmenden Rechtsträger gelten zu den folgenden Bilanzstichtagen die allgemeinen Grundsätze.

Fall

Die Z-GmbH mit dem Alleingesellschafter Z und die Y-GmbH mit dem Alleingesellschafter Y werden auf die ZY-OHG (durch Neugründung) verschmolzen. Die Gesellschafter sollen zu gleichen Teilen an der OHG beteiligt sein. Der gemeine Wert der Y-GmbH am Übertragungsstichtag beträgt 1.000 T€. Die um die gemeinen Werte ergänzte Schlussbilanz der Z-GmbH (vor der Verschmelzung) stellt sich wie folgt dar:

A		Schlussbilanz der Z - GmbH zum 31. 12.		P
	Buchwert	gem. Wert		
Summe Aktiva	375.000 €	1.550.000 €	gez. Kapital	25.000 €
			Gewinnrücklagen	50.000 €
			Verbindlichkeiten	300.000 €
	375.000 €	1.550.000 €		375.000 €

In der Eröffnungsbilanz der ZY-OHG soll zugunsten von Z ein Darlehenskonto i. H. v. 250.000 € eingerichtet werden. Für die Berechnung der Gewerbesteuer ist von einem Hebesatz von 400 % auszugehen.

Ergibt sich ein Übertragungsgewinn?

Lösung

Die Einräumung des Gesellschafterdarlehens i. H. v. 250.000 € ist eine schädliche Gegenleistung.

[03.21 Entwurf UmwStErl]:

*Ein Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem Buchwert ist nicht möglich, soweit den verbleibenden Anteilseignern der übertragenden Körperschaft oder diesen nahe stehenden Personen eine **Gegenleistung** gewährt wird, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht. Eine solche Gegenleistung ist insbesondere bei Leistung barer Zahlungen (z. B. Spitzenausgleich nach § 54 Absatz 4 oder § 68 Absatz 3 UmwG) oder Gewährung anderer Vermögenswerte (z. B. Darlehensforderungen) durch den übernehmenden Rechtsträger oder diesem nahe stehender Personen gegeben. Der Untergang der Beteiligung an der übertragenden Körperschaft (z. B. bei einer Aufwärtsverschmelzung) stellt keine Gegenleistung i. S. d. § 3 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 UmwStG dar.*

Insoweit müssen die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Übertragungsbilanz der Z-GmbH mit dem gemeinen Wert angesetzt werden²⁷. Der gemeine Wert des übergehenden Betriebsvermögens ergibt sich wie folgt:

Aktiva	1.550.000 €
Verbindlichkeiten	./ 300.000 €
	1.250.000 €

Das Verhältnis der nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung (Darlehen) von 250.000 € zum gemeinen Wert 1.250.000 € des übergehenden Vermögens entspricht 20 %.

Zu 20 % sind die übergehenden Wirtschaftsgüter der Z-GmbH zwingend mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Zu 80 % kann gem. § 3 Abs. 2 UmwStG der Buchwert angesetzt werden. Mit dieser Vorgabe ermittelt sich ein Übertragungsgewinn und ergibt sich folgende Übertragungsbilanz:

²⁷ § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG i. V. m. Abs. 1 UmwStG

Übertragungsgewinn i. H. aufgedeckter stiller Reserven [20 % von 1.175.000 € (1.550.000 € ./. 375.000 € Buchwert)]			235.000 €
KSt 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG)			35.250 €
SolZ (5,5 % von 35.250 €, §§ 3 Abs. 1, 4 SolZG) abger. =			1.938 €
GewSt	Messbetrag = 3,5 % v. 235.000 € (§ 11 Abs. 2 GewStG)	= 8.225 €	
	x Hebesatz (Annahme = 400 %, § 16 GewStG)	32.900 €	32.900 €
Übertragungsgewinn (nach Abzug der Steuern)			164.912 €

A		Übertragungsbilanz der Z-GmbH zum 31. 12.		P	
Summe	20 % v.	310.000 €		gez. Kapital	25.000 €
Aktiva	1.550 T€				
	+80% v.	300.000 €	610.000 €	Gewinnrücklagen	50.000 €
	375.000			Übertragungsgewinn	164.912 €
				KSt-/SolZ-Rückstellung	37.188 €
				GewSt-Rückstellung	32.900 €
				Verbindlichkeiten	300.000 €
		610.000 €			610.000 €

Nach dem Beispiel in Tz. 03.08 Entwurf UmwStErl. sollen die übergehenden **Pensionsrückstellungen** nur zum steuerlichen Teilwert nach § 6a EStG in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzt werden; die Differenz zum höheren gemeinen Wert soll dem Eigenkapital zugeschlagen werden. Nach dem Beispiel im Entwurf UmwStErl. kommt es durch den Ansatz des gemeinen Wertes auch zum Ansatz eines derivativen Firmenwertes. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb nicht der Firmenwert gekürzt wird. Nach dem Entwurf UmwStErl. soll eine Erhöhung des Eigenkapitals erfolgen.

[03.25 Entwurf UmwStErl]: Unter den in Randnr. 03.10 genannten Voraussetzungen können die über-gehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, auf Antrag **einheitlich** mit einem über dem Buchwert und unter dem gemeinen Wert liegenden Wert angesetzt werden (Zwischenwert). **Die Wirtschaftsgüter sind gleichmäßig und verhältnismäßig aufzustocken**; maßgebend für den einheitlichen Zwischenwertansatz ist hierbei der Umfang der in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und stillen Lasten (außer bei den Pensionsrückstellungen). Für den Ansatz eines Zwischenwerts sind die Ansätze in der Handelsbilanz nicht maßgeblich.

[03.25 Entwurf UmwStErl]: Der Antrag bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Aus dem Antrag muss sich ergeben, ob das übergehende Vermögen mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt worden sind; bei Zwischenwertansatz muss ausdrücklich angegeben werden, in welcher Höhe oder zu welchem Vomhundertsatz die stillen Reserven aufgedeckt worden sind. Zur Ausübung des Wahlrechts auf Fortführung der Buchwerte im Rahmen der Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz vgl. Randnr. 03.01.

2.3. Übernahmeergebnis

Übersicht zur steuerlichen Behandlung des Übernahmeergebnisses ²⁸:

		Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer der Personengesellschaft	Natürliche Person als Mitunternehmer der Personengesellschaft
Übernahme-verlust	EST/ KSt	Bleibt außer Ansatz (§ 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG)	Sechzigprozentige Berücksichtigung der Bezüge nach § 7 UmwStG (§ 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG), aber Ausnahme für Anteile i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG, oder bei entgeltlichem Erwerb in den letzten 5 Jahren (§ 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG)
	GewSt	Bleibt außer Ansatz (§ 18 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	
Übernahme-gewinn	EST/ KSt	Anwendung des § 8b KStG (§ 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG)	Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG)
	GewSt	Bleibt außer Ansatz (§ 18 Abs. 2 Satz 1 UmwStG); jedoch Anwendung der Missbrauchsvorschrift bei Weiterveräußerung innerhalb von 5 Jahren (§ 18 Abs. 3 UmwStG)	

²⁸

Brähler, Umwandlungssteuerrecht, 2009, S. 156

Die Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts ist **gesellschafterpersonenbezogen** zu prüfen. In der Gesetzesbegründung wird der Begriff „**neutrales Vermögen**“ eingeführt:

Das sind z.B. stille Reserven im Vermögen einer ausländischen Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft, wenn der Gewinn der Betriebsstätte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der deutschen Besteuerung **freigestellt** ist. Bei der Ermittlung des Übernahmegewinns sind Wirtschaftsgüter dieses „**neutralen Vermögens**“ mit den gemeinen Werten anzusetzen (**§ 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG**).

[04.29 Entwurf UmwStErl]: Gehört zu dem übernommenen Vermögen auch Betriebsvermögen, für das die Bundesrepublik Deutschland am steuerlichen Übertragungsstichtag kein Besteuerungsrecht hat (z. B. aufgrund eines DBA durch Anwendung der Freistellungsmethode oder weil die übertragende Körperschaft in Deutschland nur beschränkt oder gar nicht steuerpflichtig ist), ist insoweit ausschließlich für Zwecke der Ermittlung des Übernahmeergebnisses der gemeine Wert dieses Vermögens anzusetzen (§ 4 Absatz 4 Satz 2 UmwStG).

Beispiel:

An der GmbH sind die natürlichen Personen A mit 50 %, B mit 30 % und C mit 20 %. A und B sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. A hält seinen Anteil (Anschaffungskosten = 400.000 €) an der GmbH im Privatvermögen, der Anteil des B (Buchwert = 100.000 €) wird in dessen Betriebsvermögen gehalten. C ist im EU-Ausland ansässig und hält seinen Anteil (Anschaffungskosten = 100.000 €) im Privatvermögen. Nach dem mit dem Wohnsitzstaat des C abgeschlossenen DBA steht das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur dem Wohnsitzstaat zu. Die GmbH unterhält eine DBA-Freistellungs-Betriebsstätte im Ausland.

Die GmbH wird formwechselnd in eine KG umgewandelt. In der steuerlichen Schlussbilanz der GmbH werden die übergehenden Wirtschaftsgüter zulässigerweise einheitlich mit dem Buchwert (= 2.000.000 € [Nennkapital = 1.400.000 €; offene Rücklagen = 600.000 €]) angesetzt und von der KG entsprechend übernommen. Von den Umwandlungskosten entfallen 20.000 € auf die KG. Die Buchwerte des inländischen Vermögens betragen 1.500.000 € (gemeiner Wert = 2.800.000 €) und des ausländischen Vermögens 500.000 € (gemeiner Wert = 1.200.000 €).

Steuerlicher Übertragungsstichtag ist der 31. 12. 01. Das Wirtschaftsjahr der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger entspricht dem Kalenderjahr.

Lösung

Die Übernehmerin hat die steuerlichen Buchwerte zu übernehmen (§ 4 Absatz 1 Satz 1 UmwStG). Die bisherigen Anteile von A und C an der GmbH gelten nach § 5 Absatz 2 UmwStG als mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen der KG eingelegt, der bisherige Anteil des B gilt nach § 5 Absatz 3 UmwStG als mit dem Buchwert in das Betriebsvermögen der KG überführt.

Für die Gesellschafter A, B und C erfolgt eine Ermittlung des Übernahmeergebnisses. Der auf den Gesellschafter C entfallende Anteil an einem Übernahmegewinn bleibt allerdings im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung außer Ansatz, weil nur steuerpflichtige Einkünfte festzustellen sind. Für die Bundesrepublik Deutschland hat ein Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns im Fall einer Veräußerung dieses Anteils an der Kapitalgesellschaft nach dem DBA mit dem Wohnsitzstaat des C insoweit nicht bestanden. Dies würde auch für einen Übernahmeverlust gelten. § 7 UmwStG bleibt davon unberührt.

Nach § 4 Absatz 4 Satz 2 UmwStG ist im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses für die Gesellschafter A, B und C ein Zuschlag für neutrales Vermögen (Auslandsvermögen) anzusetzen (1.200.000 € (= gemeiner Wert) - 500.000 € (= Buchwert) = 700.000 €; davon Anteil des A = 350.000 €, Anteil des B = 210.000 € und Anteil des C = 140.000 €).

Die auf die Gesellschafter entfallenden Anteile am Übernahmeergebnis i. S. d. § 4 UmwStG und den Bezügen i. S. d. § 7 UmwStG sind für den Veranlagungszeitraum 01 wie folgt zu ermitteln:

	A	B	C	Summe
a) Übernahmeergebnis				
Wert des übernommenen Vermögens (Buchwert)	1.000.000 €	600.000 €	400.000 €	2.000.000 €
+ Zuschlag für neutrales (Auslands-)Vermögen	350.000 €	210.000 €	140.000 €	700.000 €
- Wert der Anteile an der übertragenden GmbH	400.000 €	100.000 €	100.000 €	600.000 €
- Kosten des Vermögensübergangs	10.000 €	6.000 €	4.000 €	20.000 €
= Übernahmeergebnis 1. Stufe	940.000 €	704.000 €	436.000 €	2.080.000 €
= Übernahmeergebnis 1. Stufe	940.000 €	704.000 €	436.000 €	2.080.000 €
- Bezüge nach § 7 UmwStG	300.000 €	180.000 €	120.000 €	600.000 €
= Übernahmeergebnis 2. Stufe	640.000 €	524.000 €	316.000 €	1.480.000 €
davon stpfl. Übernahmeergebnis (= Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung)	640.000 €	524.000 €	0 €	1.060.000 €
b) Bezüge nach § 7 UmwStG	300.000 €	180.000 €	120.000 €	600.000 €
davon einzubeziehen in das Feststellungsverfahren (vor Anwendung von § 3 Nummer 40 EStG)	300.000 €	180.000 €	120.000 €	600.000 €

nachrichtlich:anzurechnende Kapital-ertragsteuer
(25 %)

75.000 €

45.000 €

30.000 €
(wenn nach
DBA be-
grenztes
Quellen-
steuerrecht)**Gesonderte und einheitliche Feststellung:**a) Übernahmeergebnis
gem. § 4 UmwStG

640.000 €

524.000 €

0 €

1.164.000 €

b) Bezüge gem.
§ 7 UmwStG

300.000 €

180.000 €

120.000 €

600.000 €

**= Einkünfte aus
Gewerbebetrieb**

940.000 €

704.000 €

120.000 €

1.764.000 €

2.4. Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

Die Gesetzessystematik bei der Verschmelzung oder Spaltung von Kapitalgesellschaften ist nach dem SEStEG weitgehend unverändert geblieben. Grundsätzlich ist der **gemeine Wert** anzusetzen; unter bestimmten Voraussetzungen kann der **Buchwert** gewählt werden.

Verschmelzung von Kapitalgesellschaften		
Übertragende KapGes § 11 UmwStG	Übernehmende KapGes § 12 UmwStG	Anteilseigner § 13 UmwStG
Ansatz des gemeinen Werts Ausnahme: Buch- oder Zwischenwertansatz, wenn: ■ Besteuerungsrecht Deutschlands sichergestellt ist ■ Keine schädlichen Gegenleistungen ■ Antragsstellung ■ Keine vorangegangene ertragswirksame Abschreibung	■ Wertverknüpfung Ausnahme: Vorangegangene ertragswirksame Abschreibung ■ Übernahmeverlust irrelevant ■ Übernahmeertrag steuerfrei nach § 8b KStG ■ Kein Übergang des verbleibenden Verlustabzugs	Grundsätzlich Fiktion der Veräußerung zum gemeinen Wert Steuerpflicht von baren Zuzahlungen oder Barabfindungen Ausnahme: Buchwertfortführung, wenn: ■ Besteuerungsrecht Deutschlands sichergestellt ist ■ Antragsstellung

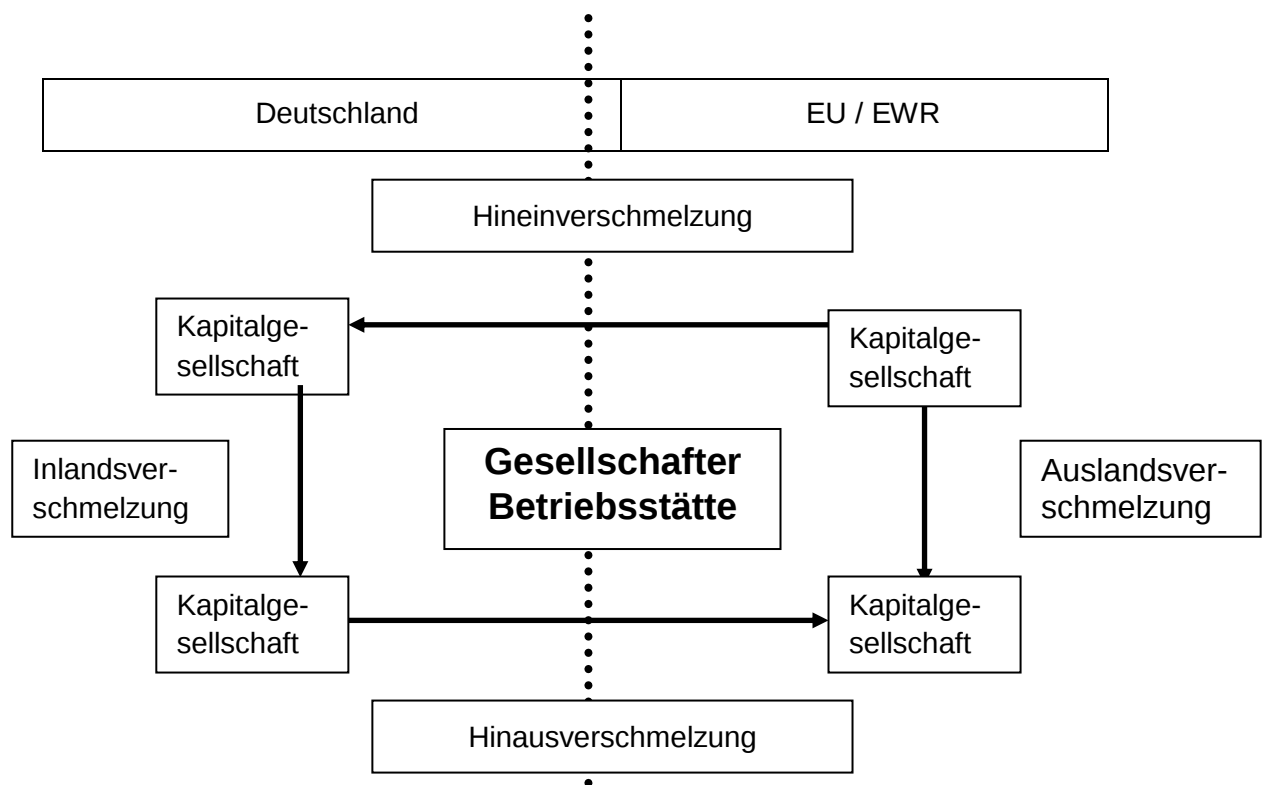
Bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften erfolgt **keine Aufteilung in einen Dividenden- und einen Veräußerungsteil**, sondern eine Erfassung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Beteiligungsbuchwert und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter anzusetzen sind. Unverändert bleibt dieser Übernahmeertrag oder –verlust²⁹ außer Ansatz.

²⁹

§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG

Fallgruppen der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften³⁰

- Inlandsverschmelzungen **ohne Auslandsbezug**
- Bei der **Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug** sind die an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften im Inland ansässig, während sich die Gesellschafter und / oder die von der Verschmelzung betroffene Betriebsstätte im Ausland befinden.
- Bei der **Hinausverschmelzung** ist die übertragende Gesellschaft im Inland und die übernehmende Gesellschaft im Ausland ansässig. Dabei können sich das an der Verschmelzung beteiligte Vermögen sowie die beteiligten Gesellschafter im In- oder Ausland befinden.
- Bei der **Hineinverschmelzung** ist die aufnehmende Gesellschaft im Inland und die übertragende Gesellschaft im Ausland ansässig. Auch hier können sich das an der Verschmelzung beteiligte Vermögen sowie die beteiligten Gesellschafter im In- oder Ausland befinden.
- Bei der **Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug** sind die an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften im Ausland ansässig, während zumindest ein Teil der Gesellschafter im Inland ansässig ist oder eine im Inland belegene Betriebsstätte übertragen wird.

**Fall:**

Die Stuttgart-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird am 25. Juni 2011 rückwirkend zum 1. Januar 2011 auf die Ulm-GmbH (ebenfalls mit Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) handelsrechtlich verschmolzen. Die Anmeldung der Umwandlung erfolgte am 01. Juli 2011; die Eintragung am 30. Juli 2011.

³⁰

Hagemann/Jakob/Ropohl/Viebrock: SEStEG, NWB – Sonderheft 1 aus 2007, S. 10 ff.

An der Stuttgart-GmbH sind als Gründungsgesellschafter mit 80 v.H. die Ulm-GmbH und mit 20 v.H. der unbeschränkt steuerpflichtige Gründungsgesellschafter K.Lauer beteiligt.

Vorläufige Schlussbilanz der übertragenden Stuttgart-GmbH zum 31. Dezember 2010			
Aktiva	Buchwert in €	Passiva	Buchwert in €
Anlage- vermögen	150.000	Gezeichnetes Kapital	50.000
Umlauf- vermögen	50.000	Kapitalrücklage	10.000
		Gewinnrücklagen	40.000
		Verlustvortrag	./ 50.000
		Jahresüberschuss	10.000
		Verbindlichkeiten	140.000
Summe	200.000	Summe	200.000

Für die Stuttgart - GmbH wurden folgende Werte zutreffend festgestellt:

- Steuerliche Verlustvorträge
10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG 50.000 €
- Steuerliches Einlagekonto § 27 KStG 10.000 €

Stille Reserven

- Stille Reserven im Anlagevermögen 60.000 €
- Stille Reserven originärer Geschäftswert 40.000 €

Für die Ulm - GmbH ergab sich folgende vorläufige Schlussbilanz; bzw. es wurden folgende Werte zutreffend festgestellt:

Vorläufige Schlussbilanz der übernehmenden Ulm-GmbH zum 31. Dezember 2010			
Aktiva	Buchwert in €	Passiva	Buchwert in €
Finanzanlage- vermögen Stuttgart – GmbH (80%)	60.000	Gezeichnetes Kapital	135.000
Sonstige AV	140.000	Kapitalrücklage	25.000
Umlauf- vermögen	300.000	Gewinnrücklagen	90.000
		Jahresüberschuss	50.000
		Verbindlichkeiten	200.000
Summe	500.000	Summe	500.000

■	Steuerliches Einlagekonto	25.000 €
■	Stille Reserven	1.140.000 €

Aufgabe:

Welche umwandlungsrechtlichen und umwandlungssteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich aus der Verschmelzung der Stuttgart - GmbH auf die Ulm – GmbH. Die umwandlungsrechtlichen Konsequenzen sind nur sehr kurz (Stichworte) aber vollständig darzustellen.

Kann dabei der Verlustvortrag der Stuttgart - GmbH steuerlich genutzt werden, ohne dass die Verschmelzung (auch auf Anteilseignerebene) zu steuerlichen Belastungen führt?

Lösung:**UmwG**

Nach § 1 UmwG gibt es grundsätzlich 4 Arten von Umwandlungen: Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel. Bei der Verschmelzung der Stuttgart - GmbH auf die Ulm - GmbH handelt es sich um eine Verschmelzung durch Aufnahme i.S.d. § 2 Nr. 1 UmwG und um verschmelzungsfähige Rechtsträger i.S.d. § 3 UmwG.

Die Stuttgart - GmbH überträgt ihr gesamtes Vermögen auf die Ulm – GmbH und erlischt ohne Abwicklung. Für die Verschmelzung gelten die Regeln der §§ 2 - 122 UmwG. Folgende gesetzliche Normen sind zu beachten:

Vorbereitungsphase:

Verschmelzungsvertrag §§ 4 und 5 UmwG

Verschmelzungsbericht § 8 UmwG

Verschmelzungsprüfung §§ 9 - 12 UmwG

Beschlussphase:

Verschmelzungsbeschluss und Versammlung der Anteilseigner § 13 UmwG

- Einberufung der Anteilseigner und Offenlegung der wesentlichen Unterlagen § 47 UmwG
- Beschlußfassung $\frac{3}{4}$ - Mehrheit § 50 UmwG

Vollzugsphase:

Anmeldung (mit Anlagen) der Verschmelzung; §§ 16, 17 UmwG

- Schlussbilanz zu Buchwerten < 8 Monate gem. § 17 Abs. 2 UmwG

Eintragung und Bekanntmachung der Verschmelzung mit den rechtlichen Wirkungen der Verschmelzung; §§ 19 – 23 UmwG

Die Stuttgart - GmbH muss der Anmeldung zum Handelsregister eine handelsrechtliche Schlussbilanz beifügen, die auf einen höchstens 8 Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG). Da die Anmeldung am 01. Juli 2011 erfolgt ist, kann die handels-

rechtliche Schlussbilanz zum 31. Dezember 2010 als Übertragungsbilanz verwendet werden. In dieser Schlussbilanz sind die Buchwerte fortzuführen; § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG.

Die Ulm - GmbH kann in ihrer handelsrechtlichen Übernahmebilanz die Buchwerte fortführen. Es ist aber auch möglich, die übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden zu Anschaffungskosten zu bewerten (§ 24 UmwG).

2. Kapitalerhöhung

Die Ulm - GmbH schafft zur Abfindung der Gesellschafter der Stuttgart – GmbH neue Anteile im Wege einer Kapitalerhöhung; §§ 54 und 55 UmwG. Die Kapitalerhöhung bemisst sich nach dem Verhältnis der Unternehmenswerte = UW (Buchwerte zuzüglich stille Reserven) der beiden beteiligten Gesellschaften (= Umtauschverhältnis). Eine Kapitalerhöhung darf für die Ulm GmbH in Höhe der Beteiligung an der Stuttgart GmbH nicht vorgenommen werden; § 54 Abs. 1 UmwG. Die Kapitalerhöhung erfolgt für den fremden Gesellschafter K.Lauer an der Stuttgart GmbH.

Lösung nach den Formeln:

$$\text{UW Stuttgart – GmbH } (200 - 140 =) 60 + 100 \text{ stille Reserven} = 160$$

$$\text{UW Ulm –GmbH } (500 - 200 =) 300 + 1.140 \text{ stille Reserven} = 1.440$$

Stuttgart - GmbH	160	= 10,00 %
Ulm - GmbH	<u>1.440</u>	= <u>90,00 %</u>
Summe	1.600	= 100,00 %

Stammkapital der Ulm GmbH 135 T€ / 90 % = 15 T€ Kapitalerhöhung

$$X / (135 + X) = 160 / 1.600 \quad \Rightarrow \quad 1.600 X = 135 * 160 + 160X \quad / - 160X$$

$$1440 X = 135 * 160 \quad \Rightarrow \quad X = 15 \text{ (Kapitalerhöhung 100 \%)}$$

Anteil fremde Gesellschafter 20 % $\Rightarrow$ Kapitalerhöhung 3 T€

Hinweis: Die Verprobung der Kapitalerhöhung ergibt sich wie folgt:

An der Stuttgart GmbH (UW 160 T€) sind beteiligt:

Ulm GmbH 80 %	= 128 T€
K.Lauer 20 %	= 32 T€
Summe	160 T€

Die Kapitalerhöhung von 3 T€ zur vollständigen Kapitalerhöhung auf 150 T€ (135 T€ + 15 T€) entspricht 2 % (3 T€ / 150 T€).

Vom Unternehmenswert nach der Verschmelzung (160 + 1.440) 1.600 entsprechen 2 % (= 32 T€) dem Anteil von K.Lauer vor der Verschmelzung (20 % von 160 T€ = 32 T€).

UmwStG allgemeiner Teil:

Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich:

In sachlicher Hinsicht wird gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG die Verschmelzung im Sinne des § 2 Umwandlungsgesetzes von Körper-schaften erfasst. Die rückwirkende Verschmelzung der Stuttgart - GmbH auf die Ulm – GmbH erfüllt diese Voraussetzungen.

Der persönliche Anwendungsbereich ist ebenfalls gegeben, da beide Gesellschaften (der übertragende und der übernehmende Rechtsträger) gem. § 1 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG den Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb der Bundesrepublik Deutschland haben und auch hier gegründet wurden.

Die Verschmelzung der Stuttgart - GmbH auf die Ulm – GmbH ist rückwirkend innerhalb von 8 Monaten gem. § 2 UmwStG i.V.m. § 17 UmwG möglich; vgl. Tz. 02.01 ff. UmwSt-Erl. Der handelsrechtliche Umwandlungsstichtag ist der 01.01.2011; der **steuerliche Übertragungsstichtag der 31.12.2010**; vgl. Tz. 02.02 und 02.03 UmwSt-Erl.

[02.01. Entwurf UmwStErl]: Der steuerliche Übertragungsstichtag i. S. d. § 2 Absatz 1 UmwStG und der handelsrechtliche Umwandlungsstichtag sind nicht identisch.

[02.02. Entwurf UmwStErl]: Der handelsrechtliche Umwandlungsstichtag ist der Zeitpunkt, von dem an die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten (vgl. z. B. bei Verschmelzung § 5 Absatz 1 Nummer 6 UmwG oder bei Auf- oder Abspaltung § 126 Absatz 1 Nummer 6 UmwG). Der übertragende Rechtsträger hat auf den Schluss des Tages, der dem Umwandlungsstichtag vorangeht, eine Schlussbilanz aufzustellen (§ 17 Absatz 2 UmwG). Der steuerliche Übertragungsstichtag ist der Tag, auf den der übertragende Rechtsträger die handelsrechtliche Schlussbilanz aufzustellen hat.

UmwStG besonderer Teil:

Übertragende Stuttgart - GmbH

Grundsätzlich sind die gemeinen Werte anzusetzen; § 11 Abs. 1 UmwStG.

Eine Voraussetzung für den Buchwert oder Zwischenwertansatz ist, dass ein **Antrag** spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übertragenden Körperschaft zuständigen Finanzamt gestellt wird; § 11 Abs. 2 UmwStG. Für die Aufstockung in der Schlussbilanz der Stuttgart – GmbH ist daher ein Antrag zu stellen.

Um den Verlustvortrag zu nutzen, ohne dass es auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene zur Versteuerung von stillen Reserven kommt, ist daher eine erfolgswirksame Aufstockung um 40.000 € zielführend (Verlustvortrag 50.000 € ./.. laufender Gewinn 10.000 € = steuerunschädliche Aufstockung von 40.000 €).

Gem. der sog. Stufentheorie (vgl. Tz 11.20 und 22.08 UmwSt–Erl. a.F.) wird nur das Anlagevermögen um 40.000 € aufgestockt; Buchungssatz: Per Anlagevermögen 40.000 € an Ertrag 40.000 €. [In der Literatur wird z.T. aufgrund der neuen gesetzlichen Fassung die Stufentheorie abgelehnt]. Der Verlustvortrag 10d Abs.2 EStG, 10a GewStG ist damit verbraucht.

Gem. UmwSt – EE würden die stillen Reserven gleichmäßig und verhältnismäßig aufgestockt:

[03.25. Entwurf UmwStErl]: Unter den in Randnr. 03.10 genannten Voraussetzungen können die übergehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, auf Antrag einheitlich mit einem über dem Buchwert und unter dem gemeinen Wert liegenden Wert angesetzt werden (Zwischenwert). Die Wirtschaftsgüter sind gleichmäßig und verhältnismäßig aufzustocken; maßgebend für den einheitlichen Zwischenwertansatz ist hierbei der Umfang der in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und stillen Lasten (außer bei den Pensionsrückstellungen). Für den Ansatz eines Zwischenwerts sind die Ansätze in der Handelsbilanz nicht maßgeblich.

[Nachfolgend wird bzgl. der Aufstockung nach dem „alten“ Erlass verfahren].

Die steuerliche Übertragungsbilanz der Stuttgart – GmbH ergibt sich nach Anwendung des § 29 KStG wie folgt:

Schlussbilanz der übertragenden Stuttgart - GmbH zum 31. Dezember 2010			
Aktiva	Buchwert in €	Passiva	Buchwert in €
Anlagevermögen nach Aufstockung	(150.000 + 40.000 =) 190.000	Gezeichnetes Kapital Einlagekonto	50.000
UV	50.000	Kapitalrücklage	10.000
		Gewinnrücklagen	40.000
		Verlustvortrag	./ 50.000
		JÜ = 10.000 + Aufstockung = <u>40.000</u>	50.000
		Verbindlichkeiten	140.000
Summe	240.000	Summe	240.000

Übernehmende Ulm - GmbH

Die Ulm - GmbH führt gemäß der Wertverknüpfung die Zwischenwerte der übertragenden Stuttgart - GmbH fort; § 12 Abs. 1 UmwStG. Der Übernahmegewinn oder –verlust ist für die Ulm – GmbH nur anteilig (80%) zu erfassen; § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG. Das Übernahmeergebnis ergibt sich wie folgt:

Wert der übertragenden Stuttgart – GmbH (240 – 140)	
= 100.000 € x 80 % (Anteil Ulm – GmbH)	80.000 €
./ Buchwert der Anteile an der Stuttgart – GmbH	./ 60.000 €
./ Übernahmekosten	./ 0 €
Übernahmegewinn, der außerbilanziell abgezogen wird; § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	<u>20.000 €</u>

Außerbilanziell werden bei Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns pauschal 5 v.H. von 20.000 € = 1.000 € hinzugerechnet; 12 Abs.2 Satz 2 UmwStG i.V.m. 8b KStG.

Alternative:

Wert des übergegangenen Vermögens:	100.000 €
./. Buchwert der Anteile	<u>./.. 60.000 €</u>
=	40.000 €
Davon Anteil an der Stuttgart GmbH 80 %	32.000 €
 Davon 5% gem. § 8b KStG	 1.600 €

Die Verschmelzung ist **umwandlungsrechtlich** wie folgt zu buchen:

AV	190.000		
UV	50.000	an Beteiligung	60.000
		an Verbindlichkeiten	140.000
		an Kapital (Erhöhung)	3.000
		an Ertrag (Verschmelzung)	20.000
		an Kapitalrücklage *	17.000

Kapitalrücklage:

= K. Lauers Anteil am Saldo der Übernahmewerte
20 v.H. von 100.000 (240 – 140) = 20.000 €

./.. Nennwert der neuen Anteile **./.. 3.000 €**

Aufgeld = Kapitalrücklage **17.000 €**

Vorläufige Schlussbilanz (Umwandlungsbilanz) der übernehmenden Ulm-GmbH zum 31. Dezember 2010			
Aktiva	Buchwert in €	Passiva	Buchwert in €
Finanzanlage- vermögen Stuttgart GmbH (80%)	60.000	Gezeichnetes Kapital (135 + 3 Kap.-erh. s.o.)	138.000
Sonstige AV	140.000	Kapitalrücklage (25 + 17 Aufgeld)	42.000
AV (Stuttgart GmbH)	190.000	Gewinnrücklagen	90.000
Umlauf- vermögen	300.000	Jahresüberschuss	50.000
		Übernahmegewinn (s.o.)	20.000
UV (Stuttgart GmbH)	50.000	Verbindlichkeiten	200.000
		Verbindlichkeiten (Stuttgart GmbH)	140.000
Summe	680.000	Summe	680.000

Vom dreistufigen Ablauf einer Verschmelzung gem. § 29 KStG sind noch die Stufen 2. und 3. bei der Ulm - GmbH zu beachten.

1. Fiktive **Kapitalherabsetzung** bei der übertragenden Körperschaft; § 29 Abs. 1 KStG
2. **Anpassung** der steuerlichen **Einlagekonten** der beteiligten Körperschaften; §§ 29 Abs. 2 KStG
3. **Anpassung** der **Nennkapitalien** der beteiligten Körperschaften; §§ 29 Abs. 4 KStG

Steuerrechtlich ist gem. Tz. 12.03 UmwSt-EE wie folgt zu buchen:

AV	190.000		
UV	50.000	an Beteiligung	60.000
		an Verbindlichkeiten	140.000
		an Kapital (Erhöhung)	3.000
		an Ertrag (Verschmelzung)	37.000

Vorläufige Umwandlungs <u>steuer</u> bilanz der übernehmenden Ulm-GmbH zum 31. Dezember 2010			
Aktiva	Buchwert in €	Passiva	Buchwert in €
Finanzanlage- vermögen Stuttgart-GmbH (80%)	60.000	Gezeichnetes Kapital (135 + 3 Kap.-erh. s.o.)	138.000
Sonstige AV	140.000	Kapitalrücklage	25.000
AV (Stuttgart GmbH)	190.000	Gewinnrücklagen	90.000
Umlauf- vermögen	300.000	Jahresüberschuss	50.000
		Übernahmegewinn (s.o.)	37.000
UV (Stuttgart GmbH)	50.000	Verbindlichkeiten	200.000
		Verbindlichkeiten (Stuttgart GmbH)	140.000
Summe	680.000	Summe	680.000

[Eine Buchung aus Übernahmegewinns in das Einlagekonto wird von der Finanzverwaltung nicht erläutert.]

Anpassung der Einlagekonten:

Aufgrund der Kapitalherabsetzung bei der übertragenden Stuttgart –GmbH beträgt das Einlagekonto 10.000 € (Bestand) zzgl. 50.000 € (Kapitalherabsetzung) = 60.000 €. Gem. § 29 Abs. 2 Satz 1 KStG ist das steuerliche Einlagekonto der Stuttgart –GmbH grundsätzlich bei der Ulm – GmbH hinzuzurechnen.

Eine Hinzurechnung unterbleibt gem. § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG im Verhältnis des Anteils der Ulm–GmbH an der Stuttgart–GmbH; 80 %.

Das Agio des Gesellschafters K.Lauer ist gem. § 27 KStG im Einlagekonto zu erfassen (nach der Handelsbilanz).

Die verschmelzungsbedingte Kapitalerhöhung von 3.000 € ist vom Bestand des Einlagekontos abzuziehen; § 29 Abs. 4 i.V.m. § 28 Abs. 1 KStG.

Für die Ulm – GmbH ergeben sich folgende Anpassungen:

AB der Ulm – GmbH		25.000 €
Bestand der Stuttgart – GmbH	60.000 €	
./.. 80 % von 60.000 €	<u>./.. 48.000 €</u>	+ 12.000 €
+ Agio K.Lauer		+ 17.000 €
./.. Kapitalerhöhung für K.Lauer		<u>./.. 3.000 €</u>
Bestand Einlagekonto 31.12.2008		<u>51.000 €</u>

Das steuerliche Einlagekonto ist gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gesondert festzustellen.

Gesellschafter K.Lauer

Unabhängig vom Zwischenwertansatz bei der übertragenden GmbH stellt K.Lauer bei seinem Wohnsitzfinanzamt einen **Antrag** auf Buchwertfortführung, d.h. die Neuanteile an der übernehmenden Ulm - GmbH treten steuerlich an die Stelle der Altanteile an der übertragenden Stuttgart - GmbH; 13 Abs. 2 UmwStG.

Als Gründungsgesellschafter kann K.Lauer seiner Anschaffungskosten 20 v.H. von 50.000 € Stammkapital = 10.000 €, seine Besitzzeit und seine § 17 EStG - Eigenschaft fortführen.

Ohne einen solchen Antrag würde eine fiktive Veräußerung zum gemeinen Wert gem. 13 Abs.1 UmwStG resultieren, so dass ein § 17 EStG - Gewinn im Teileinkünfteverfahren zu versteuern wäre.

2.5. Grenzüberschreitende Verlustnutzung

Abschließend wird auf die Möglichkeiten und Grenzen der Verrechnung von Verlusten ausländischer Freistellungsbetriebsstätten und Tochtergesellschaften im Inland hingewiesen, die sich aus der jüngsten deutschen Rechtsprechung ergeben ³¹. Zur Maximierung des Barwertes der Steuerersparnis aus steuerlichen Verlusten sind insbesondere Maßnahmen geeignet, durch die ihre möglichst vollständige und frühzeitige Verrechnung mit Gewinnen erreicht werden kann wie z. B. Maßnahmen zur Erreichung einer möglichst vollständigen Verrechnung laufender Verluste mit Gewinnen, um bereits die Entstehung von Verlustvorträgen zu vermeiden ³².

Aus der Rechtsprechung des EuGH in den Rs. Lidl Belgium ³³ und Krankenhaus Wannesee ³⁴ lässt sich ableiten, dass die Versagung der phasengleichen Verrechnung von Verlusten ausländischer EU-Freistellungsbetriebsstätten nach der Symmetriethese des BFH eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Die vorgenannten Grundsätze des EuGH hat jüngst der I. Senat des BFH in zwei Urteilen vom 9. Juni 2010 ³⁵ konkretisiert. In beiden Urteils-sachverhalten ging es um Verluste deutscher Kapitalgesellschaften aus einer französischen Freistellungsbetriebsstätte.

Die Urteile verdienen besondere Aufmerksamkeit, da sie erstmals den Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Freistellungsbetriebsstätten mit folgenden Kernaussagen Kontur verleihen ³⁶:

- In Abweichung von der Symmetriethese kommt ein Abzug von Verlusten einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte ausnahmsweise aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen in Betracht, wenn die Verluste im Betriebsstättenstaat unter keinen Umständen anderweitig verwertet werden können (finale Verluste).
- Ausländische Betriebsstättenverluste werden nicht im vorgenannten Sinne final, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Verlustvortrag zulässt und die Verluste aufgrund des Zeitablaufs definitiv werden.
- Final gewordene ausländische Betriebsstättenverluste sind nicht im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen (keine phasengleiche Verlustverrechnung), sondern erst im Veranlagungszeitraum, in dem die Finalität eingetreten ist.
- Die im steuerpflichtigen Gewinn ausnahmsweise einbezogenen finalen Betriebsstättenverluste sind auch in die Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen und nicht gemäß § 9 Nr. 3 GewStG zu kürzen.

³¹ Vgl. Becker/Loitz/Stein: Steueroptimale Verlustnutzung, S. 28 ff.

³² Winkeljohann: Grenzüberschreitende Verlustnutzung im Gemeinschaftsgebiet - Wie wirkt sich die jüngste deutsche Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Verlustnutzung auf die Verlustnutzungspolitik im EU-Konzern aus?, BFuP 2011, S. 261 ff.

³³ EuGH-Urteil vom 15. Mai 2008, BStBl. II 2009, S. 692; BFH-Urteil vom 17. Juli 2008, BStBl. II 2009, S. 630.

³⁴ EuGH-Urteil vom 23. Oktober 2008, BStBl. II 2009, S. 566; BFH-Urteil vom 3. Februar 2010, BFH/NV 2010, S. 1163.

³⁵ BFH-Urteil vom 9. Juni 2010, BStBl. II 2010, S. 1065; BFH-Urteil vom 9. Juli 2010, BFH/NV 2010, S. 1744.

³⁶ Winkeljohann: Grenzüberschreitende Verlustnutzung im Gemeinschaftsgebiet - Wie wirkt sich die jüngste deutsche Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Verlustnutzung auf die Verlustnutzungspolitik im EU-Konzern aus?, BFuP 2011, S. 267 ff.

Fall:

Die deutsche D-GmbH (Steuersatz 30 %) unterhält im Staat B (Steuersatz 20 %) eine Betriebsstätte, die im Jahr 01 einen Verlust von € 1 Mio. erwirtschaftet hat. Der Verlust ist nach ausländischem Recht unbegrenzt vortragsfähig, jedoch nicht auf einen anderen Rechtsträger übertragbar. Es ist zu erwarten, dass die Betriebsstätte im Jahr 02 einen Gewinn von € 1 Mio. generieren wird. Das inländische Stammhaus erzielt jedes Jahr einen Gewinn von € 1 Mio. Aufgrund der Steuersatzdifferenz von 10 % soll der Betriebsstättenverlust der D-GmbH mit dem inländischen Gewinn verrechnet werden.

Vor Ablauf des Jahres 01 gliedert die D-GmbH ihre ausländische Betriebsstätte in eine neu gegründete im Staat B ansässige Tochtergesellschaft aus, welche die Tätigkeit der Betriebsstätte fortführt. Im ausgegliederten Betriebsstättenvermögen ruhen stille Reserven von € 500.000, die Ausgliederung erfolgt jedoch nach dem ausländischen Steuerrecht wahlweise zum Buchwert. Mit der Ausgliederung stellt die D-GmbH alle eigenen Tätigkeiten im Staat B ein.

Können die Verluste steuerlich genutzt werden?

Lösung:

Die ausländischen Betriebsstättenverluste wären dann mit den inländischen Gewinnen verrechenbar, wenn die D-GmbH jegliche rechtlich bestehende Verlustnutzungsmöglichkeiten im Staat B ausgeschöpft hätte, soweit dies wirtschaftlich sinnvoll ist (notwendige Bedingung). Da die D-GmbH einen Verlustbetrag von € 500.000 in leicht möglicher und wirtschaftlich sinnvoller Weise durch Ausgliederung der Betriebsstätte zum Verkehrswert im Staat B hätte nutzen können, ist die notwendige Bedingung für die Nutzung der ausländischen Verluste im Inland insoweit nicht erfüllt.

Der verbleibende Verlustbetrag von € 500.000 würde jedoch nach Ansicht des BFH grundsätzlich definitiv werden, da dieser von der D-GmbH im Staat B nicht anderweitig sinnvoll genutzt und auch nach deutschem Steuerrecht nicht auf die Tochtergesellschaft ausgegliedert werden kann. Fraglich bleibt jedoch, ob die Versagung der Verlustnutzung im Inland damit gerechtfertigt werden kann, dass der Verlusttransfer auf einer gestalterischen Maßnahme beruht, zumal die Tätigkeit der Betriebsstätte in anderer Rechtsform fortgesetzt wird und etwaige Gewinne in Folge des Trennungsprinzips bis zur Ausschüttung nicht der deutschen Besteuerung unterworfen werden.

12. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil B

„Risikomanagement und Controlling in Um- wandlungsfällen“

von

RA/StB Dr. Christian Kühner

Kuhn & Partner

Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer



12. Steuertag an der FH Worms

25. November 2011

Risikomanagement und -controlling in Umwandlungsfällen

RA/StB Dipl.-Kfm. (FH) Dr. Christian Kühner – Kuhn & Partner
Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer

I

Agenda



- ▶ I. Risikomanagement
 - ▶ Aufgaben des Risikomanagements
 - ▶ Phasen des Risikomanagements
 - ▶ Dimensionen des Risikomanagements in Umwandlungsfällen
- ▶ II. Risikocontrolling
 - ▶ Risikobereich „Mandat/Auftrag“
 - ▶ Risikobereich „Sachverhalt“
 - ▶ Risikobereich „Normanwendung“
 - ▶ Kontrolle

▶ 2

Gliederung



► I. Risikomanagement

1. Aufgaben des Risikomanagements
2. Phasen des Risikomanagements
3. Risikoidentifikation
4. Risikobewertung
5. Risikosteuerung
6. Risikokontrolle

► II. Risikocontrolling

1. Risikocontrolling bei Umstrukturierungen
2. Risikobereich „Mandat/Auftrag“
3. Risikobereich „Sachverhalt“
4. Risikobereich „Normanwendung“
5. Risikobereich „Normanwendung – Einzelbeispiele“
6. Kontrolle

► 3

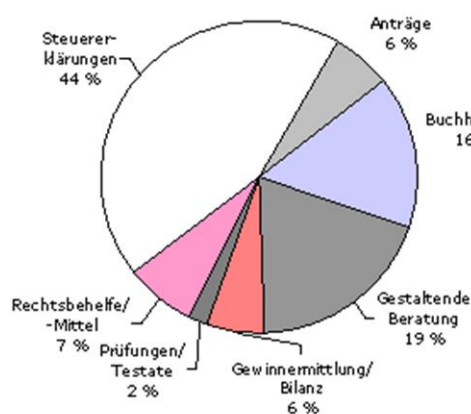
I. Risikomanagement

1. Aufgaben des Risikomanagements

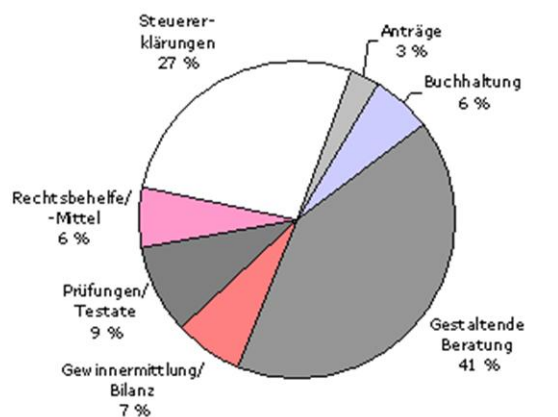


Fehlerstatistik nach Aufgabengebieten

Anzahl Schäden in %



Schadensaufwand in %



Quelle: teletax

► 4

I. Risikomanagement



1. Aufgaben des Risikomanagements

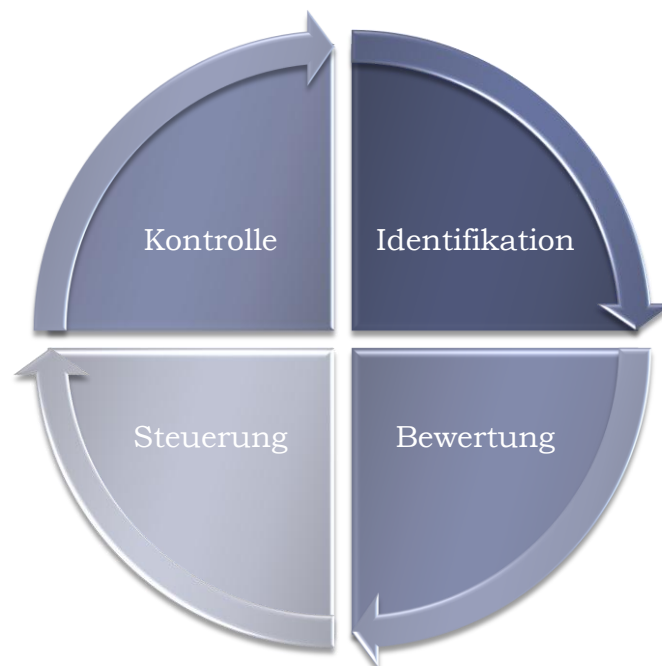
- ▶ Umgang mit Risiken, die aus dem Führungs- und Durchführungsprozess resultieren
- ▶ Vermeidung möglicher Abweichungen von festgelegten Zielgrößen
- ▶ Überwachung zur frühen Erkennung gefährdender Entwicklungen

▶ 5

I. Risikomanagement



2. Phasen des Risikomanagements



▶ 6

I. Risikomanagement

3. Risikoidentifikation



Identifikation

- ▶ Sammlung aller potentieller Steuerrisiken bei Umstrukturierungen

Risikobereich „Mandat/Auftrag“

Risikobereich „Sachverhalt“

Risikobereich „Normanwendung“

▶ 7

I. Risikomanagement

3. Risikoidentifikation



Identifikation

Risikobereich „Mandat/Auftrag“

- Verfehlung der Mandanteninteressen
- Haftung des Beraters
- Fehlkalkulation des Angebots

Risikobereich „Sachverhalt“

Risikobereich „Normanwendung“

▶ 8

I. Risikomanagement

3. Risikoidentifikation



Risikobereich „Mandat/Auftrag“

Risikobereich „Sachverhalt“

- Falsche / unvollständige Information durch Mandant
- Falsche / unvollständige Informationsverarbeitung durch Berater

Risikobereich „Normanwendung“

Identifikation

► 9

I. Risikomanagement

3. Risikoidentifikation



Risikobereich „Mandat/Auftrag“

Risikobereich „Sachverhalt“

Risikobereich „Normanwendung“

- Identifikation der anwendbaren Rechtsnorm
- Anwendung der Rechtsnorm
- Reflexwirkungen

Identifikation

► 10

I. Risikomanagement

4. Risikobewertung



Bewertung

Bewertung des Risikos

- potentielle Haftung auf Basis des Steuerschadens
- Reputationsverlust
- „Reparaturkosten“
- Stress

▶ 11

I. Risikomanagement

5. Risikosteuerung



Steuerung

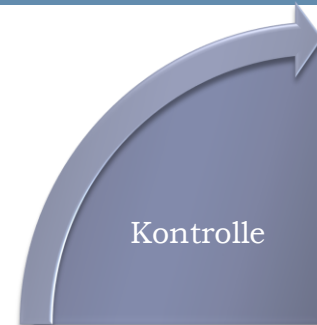
Steuerung des Risikos

- Möglichkeiten zur Reaktion auf das identifizierte und bewertete Risikospektrum
- Einklang mit festgelegter Risikopolitik

▶ 12

I. Risikomanagement

6. Risikokontrolle



Kontrolle

- Übereinstimmung der Risikosituation mit geplanter Risikoprofilsituation
- Kontrolle der Risikosteuerung

► 13

II. Risikocontrolling

1. Risikocontrolling bei Umstrukturierungen



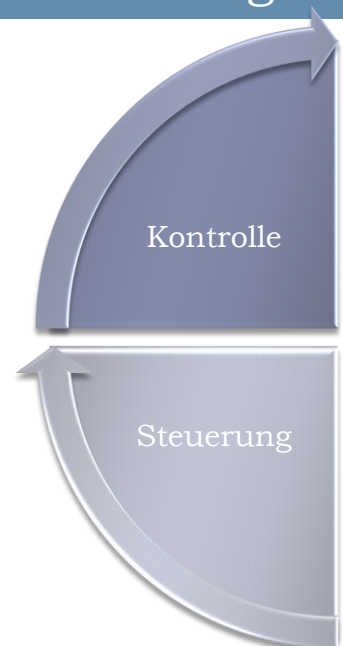
- systematische Vermeidung und Begrenzung der identifizierten Risiken

Risikobereich „Mandat/Auftrag“

Risikobereich „Sachverhalt“

Risikobereich „Normanwendung“

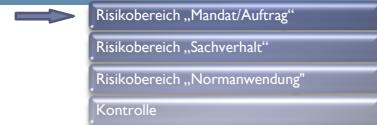
Kontrolle



► 14

II. Risikocontrolling

2. Risikobereich „Mandat/Auftrag“



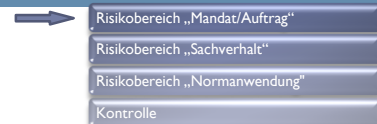
Risiko „Verfehlung der Mandatsinteressen“

- Erstellung eines schriftlichen Memorandums
 - Fixierung der Ziele der Umstrukturierung
 - Frühzeitige Überlassung eines Entwurfs an den Mandanten
 - konkrete Aufforderung zur kritischen Durchsicht
- „Vier-Augen-Prinzip“

▶ 15

II. Risikocontrolling

2. Risikobereich „Mandat/Auftrag“



Haftung des Beraters

- Haftungsumfang
- Mandatsvereinbarung
 - tätigkeits- oder erfolgsbezogene Bestimmung des Mandatsgegenstands
 - wirksame Haftungslimitierung

Risiko „Fehlkalkulation“

- Kalkulation des Angebots
 - Stundenhonorarbasis vs. Pauschalpreis
- „großzügige“ Kalkulation
- Vorwegnahme des erwartet Unerwarteten

▶ 16

II. Risikocontrolling

3. Risikobereich „Sachverhalt“



→

Risikobereich „Mandat/Auftrag“
Risikobereich „Sachverhalt“
Risikobereich „Normanwendung“
Kontrolle

Risiko „Falschinformation“

- Dokumentation der Informationsübermittlung und –beschaffung (Quelle, Datum)
- kritisches Hinterfragen der vom Mandanten mitgeteilten Informationen
- Informationsbeschaffung aus Drittquellen
 - zB Handelsregister (Gesellschafterlisten, Gesellschaftsverträge)
- Plausibilisierung der Informationen
- Erstellung eines schriftlichen Memorandums mit Sachverhaltsdarstellung
 - Frühzeitige Überlassung eines Entwurfs an den Mandanten
 - konkrete Aufforderung zur kritischen Durchsicht
- „Vier-Augen-Prinzip“

▶ 17

II. Risikocontrolling

4. Risikobereich „Normanwendung“



→

Risikobereich „Mandat/Auftrag“
Risikobereich „Sachverhalt“
Risikobereich „Normanwendung“
Kontrolle

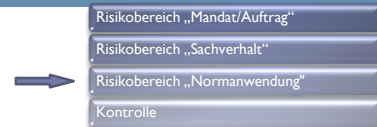
Risiko „Anwendung der Rechtsnorm“

- Systematische Entwicklung der Gestaltung
- Schriftliche Dokumentation in Memorandum
- Systematische Analyse der Rechtsauffassungen
 - Auffassung Finanzverwaltung
 - Auffassung Rechtsprechung
 - Auffassung Literatur
- Schriftliche Dokumentation in Memorandum mit Risikodarstellung
- „Vier-Augen-Prinzip“

▶ 18

II. Risikocontrolling

4. Risikobereich „Normanwendung“



Risiko „Reflexwirkungen“

- Systematische Prüfung der möglichen Reflexwirkungen
 - Prüfung jedes einzelnen Umwandlungsschritts
 - für jeden Beteiligten
 - für alle Wirtschaftsgüter
 - für alle Steuerarten
 - für alle Steuerjahre
- Entwicklung einer Checkliste mit möglichen Reflexwirkungen
- „Vier-Augen-Prinzip“

► 19

II. Risikocontrolling

5. Risikobereich „Normanwendung“



Risiko „Reflexwirkungen - Einzelbeispiele“

- Buchwertübertragung bei Teilmitunternehmeranteilen und unterquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, § 6 Abs. 3 EStG
- Buchwertfortführung bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG
- Buchwertfortführung bei Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern
- Buchwertfortführung bei Umstrukturierung in Kapitalgesellschaft, § 20 ff UmwStG
- Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG
- Verschonung für Unternehmensvermögen im Rahmen der ErbSt/SchenkSt

► 20

II. Risikocontrolling

6. Kontrolle

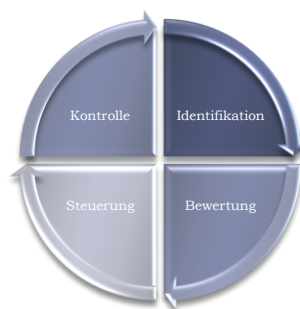


Risikobereich „Mandat/Auftrag“
 Risikobereich „Sachverhalt“
 Risikobereich „Normanwendung“
 Kontrolle



Kontrolle

- Überprüfung der Einhaltung der entwickelten Mechanismen zur Reduktion des Risikos
- Überprüfung der Wirksamkeit der Mechanismen zur Reduktion des Risikos
- Anstoß des Risikomanagementprozesses



▶ 21



RA/StB Dipl.-Kfm. (FH) Dr. Christian Kühner
 Kuhn & Partner
 Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer

Wormser Str. 7 in 55299 Nackenheim
www.kuhnpartner.de

22

§ 6 Abs. 3 EStG**Buchwertübertragung bei
Teilmitunternehmeranteilen und unter-
quotaler Übertragung von Sonder-
betriebsvermögen**

- ⚡ Gefahr des rückwirkenden Ansatzes der Teilwerte
 - Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteils innerhalb von 5 Jahren
 - einschließlich der Veräußerung eines Teils des Mitunternehmeranteils
 - Veräußerung oder Aufgabe von übernommenem Sonderbetriebsvermögen innerhalb von 5 Jahren
 - Einbringung des Mitunternehmeranteils nach §§ 20 oder 24 UmwStG
 - gilt als Veräußerung, soweit keine Buchwerteinbringung vorliegt
 - führt bei Buchwerteinbringung zur entsprechenden Verstrickung der neuen Anteile (Surrogation)

5 Jahre ab Übergang
von Nutzen und Lasten

§ 6 Abs. 5 EStG**Buchwertfortführung bei Übertragung von Einzelwirt-
schaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**

- ⚡ Gefahr des rückwirkenden Ansatzes der Teilwerte bei Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts
 - Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb von 3 Jahren
 - Keine Verletzung der Sperrfrist, wenn
 - die nachfolgende Übertragung ebenfalls wieder unter § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fällt und zwingend zum Buchwert vorzunehmen ist (dann aber neue Sperrfrist, BMF-E v. 24.5.2011 zu Zweifelsfragen zur Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Absatz 5 EStG, Rn. 23) oder wenn
 - das Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt (Zerstörung, Untergang, etc.) aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (BMF-E v. 24.5.2011 zu Zweifelsfragen zur Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Absatz 5 EStG, Rn. 23).
 - str., ob Umstrukturierung der Personengesellschaft nach §§ 20 oder 24 UmwStG aus Billigkeitsgründen nicht als Veräußerung gilt;
 - FinVerw: Veräußerung unabhängig von Umwandlung zu Buchwerten (BMF-E v. 24.5.2011 zu Zweifelsfragen zur Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Absatz 5 EStG, Rn. 33 f.)
 - jedenfalls
 - müsste Buchwerteinbringung vor-

3 Jahre ab Abgabe der
Steuererklärung des
Übertragenden für den
Veranlagungszeitraum
der Übertragung

- liegen und
 - entsprechende Verstrickung der neuen Anteile (Surrogation) eintreten.
- Möglichkeit zur Vermeidung der Sperrfrist durch Bildung einer Ergänzungsbilanz
 - Ausnahme: durch die Übertragung tritt keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut ein; alternativ evt. § 6b EStG bei Übertragung

Buchwertfortführung bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

- ⚡ Gefahr des rückwirkenden Ansatzes der Teilwerte bei Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Kapitalgesellschaft
 - Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Kapitalgesellschaft an dem übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb von 7 Jahren

7 Jahre ab Übertragung des Wirtschaftsguts

§ 16 Abs. 3 EStG

Buchwertfortführung bei Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

- ⚡ Gefahr des rückwirkenden Ansatzes der Teilwerte bei Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts
 - Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb von 3 Jahren
 - Auch die Entnahme oder Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden des Anlagevermögens, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, löst die Folgen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG aus.
 - Eine Veräußerung ist grundsätzlich auch eine Einbringung der im Rahmen der Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter, wenn sie zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach §§ 20, 24 UmwStG eingebracht werden, unabhängig davon, ob die Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden.

3 Jahre ab Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Übertragung

§§ 20 ff. UmwStG

Buchwertfortführung bei Umstrukturierung in Kapitalgesellschaft, § 20 ff UmwStG

- ⚡ Gefahr des rückwirkenden Ansatzes der Teilwerte bei Veräußerung von erhaltenen oder eingebrachten Anteilen an Kapitalgesellschaften, UmwStG 2006
 - Veräußerung oder gleichgestellter Tatbestand innerhalb von 7 Jahren (mit Abschmelzung)
- ⚡ Gefahr des rückwirkenden Ansatzes der Teilwerte bei Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen an Kapitalgesellschaften, UmwStG 2002
 - Veräußerung oder gleichgestellter Tatbestand innerhalb von 7 Jahren

7 Jahre ab Einbringung

7 Jahre ab Einbringung

- ⚡ Gefahr des rückwirkenden Ansatzes der Teilwerte bei Veräußerung von erhaltenen oder eingebrachten Anteilen an Kapitalgesellschaften, UmwStG 1994

- Veräußerung oder gleichgestellter Tatbestand ohne zeitliche Befristung

§ 34a EStG**Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG**

- ⚡ Gefahr der Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne

- Entnahme von nachversteuerungspflichtigen Beträgen ohne zeitliche Befristung
- Nachversteuerung im Fall der Betriebsveräußerung
- Einbringung in Kapitalgesellschaft
- Formwechsel in Kapitalgesellschaft
- Einbringung gemäß § 24 UmwStG ohne Buchwertfortführung bzw. Übertrag bei Buchwertfortführung

§§ 13, 13a ErbStG**Verschonung für Unternehmensvermögen**

- ⚡ Gefahr des Verlusts der Privilegierungen für Betriebsvermögen

- Verstoß gegen Privilegierungsvoraussetzungen für Unternehmensvermögen innerhalb von 5 bzw. 7 Jahren 5 bzw. 7 Jahre ab dem Zeitpunkt des Erwerbs
 - Veräußerung oder Aufgabe des privilegierten Vermögens in der maßgeblichen Behaltensfrist
 - Bei Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft Veräußerung oder Aufgabe des privilegierten Surrogat-Vermögens in der maßgeblichen Behaltensfrist

12. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Teil C

„Ausgewählte Sonderprobleme bei der Umstrukturierung mittelständischer Unternehmen unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses“

von

RA/FAStR Prof. Dr. Jens Kollmar
Partner bei Schlatter
Rechtsanwälte Steuerberater Fachanwälte

12. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

„Ausgewählte Sonderprobleme bei der
Umstrukturierung mittelständischer Unternehmen
unter Berücksichtigung des neuen
Umwandlungssteuererlasses“

von

Prof. Dr. Jens Kollmar, RA/FAStR
Schlatter Rechtsanwälte
Partnerschaftsgesellschaft
Mannheim

Gliederung

A. Überblick

B. Umwandlungsübergreifende Änderungen

- I. Antrag auf Wertansatzwahlrecht
- II. Wertansätze in der Schlussbilanz
- III. Teilbetriebserfordernis

C. Ausschüttungsfiktion bei Umwandlungen von Kapital- auf Personengesellschaft

D. Übernahmegewinn bei Verschmelzungen von Kapital- auf Kapitalgesellschaft

E. Einbringungsvorgänge

- I. Begriff des Einbringenden
- II. Billigkeitsregelung bei Ersatzrealisation

F. Zusammenfassung

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

A. Überblick

- ☐ Bisheriger Umwandlungssteuer-Erlass vom 25.03.1998, geändert am 21.08.2001, bezieht sich auf UmwStG 1995.
- ☐ Seit SEStEG neues UmwStG 2006 mit erheblichen Änderungen im Vergleich zum UmwStG 1995, insbesondere Änderungen:
 - bei grenzüberschreitenden Sachverhalten,
 - im System des Wertansatz-Wahlrechts,
 - bei schädlichen Anteilsveräußerungen (Einbringungsgewinn I / II).
- ☐ Seit 2006 nur vereinzelte Verlautbarungen der Finanzverwaltung und damit verbundene hohe Rechtsunsicherheit.
- ☐ Diverse, nur teilweise veröffentlichte Entwürfe (Mai 2011) eines neuen Umwandlungssteuer-Erlasses (UmwStEE).
- ☐ Neueste Fassung vom 09.09.2011 (veröffentlicht).
- ☐ Endgültig: Fassung vom 11.11.2011 (noch nicht veröffentlicht)

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

B. Umwandlungsübergreifende Änderungen

- I. Antrag auf Wertansatzwahlrecht gemäß § 3 Abs. 2 S. 2 UmwStG
 1. Gesetzliche Ausgangslage
 - ☐ Antragstellung
 - ☐ spätestens mit Abgabe der
 - ☐ steuerlichen Schlussbilanz
 2. Antrag nach Tz. 03.29 UmwStEE
 - ☐ formlos
 - ☐ bedingungsfeindlich
 - ☐ unwiderruflich
 - ☐ Konkludenter Antrag nicht ausdrücklich zugelassen. Daher gilt: wird kein Antrag gestellt, ist der gemeine Wert anzusetzen!

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

B. Umwandlungsübergreifende Änderungen

3. Abgabe nach Tz. 03.29 UmwStEE

- ☐ Spätestens bis zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz

4. Schlussbilanz nach Tz. 03.01 UmwStEE

- ☐ Schlussbilanz unabhängig davon, ob Rechtsträger im Inland steuerpflichtig, zur Buchführung verpflichtet oder inländisches BV aufweist.
- ☐ Schlussbilanz ist eigenständig und unabhängig von der Gewinnermittlung.
- ☐ Steuerbilanz kann aufgrund ausdrücklicher Erklärung zur Schlussbilanz werden. Ohne Erklärung Abgabe ohne Wirkung, nach Auffassung der Lit. dann keine Antragsfrist.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

B. Umwandlungsübergreifende Änderungen

II. Wertansätze in der Schlussbilanz

1. Gemeiner Wert nach Tz. 3.07 UmwStEE

- ☐ Bewertung der Sachgesamtheit;
- ☐ Bei fehlender Ableitung aus Verkäufen anerkanntes ertragswert- und zahlungsstromorientiertes Verfahren nach §§ 109, 11 BewG;
- ☐ Pensionsrückstellungen nach Tz. 3.08 zum steuerlichen Wert => überhöhter Wertansatz = erhöhter Übertragungsgewinn;
- ☐ Steuerliche Ansatzverbote sind nach Tz. 3.06 nicht zu berücksichtigen, aber in der nachfolgenden Eröffnungsbilanz;
- ☐ Bsp.: Bildung von Drohverlustrückstellungen in Schlussbilanz mit nachfolgender Auflösung in Eröffnungsbilanz => überhöhter laufender Gewinn.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

B. Umwandlungsübergreifende Änderungen

2. Zwischenwertansatz gemäß Tz. 3.29 UmwStEE

- ❑ Aufgabe der Stufentheorie: nach Tz. 03.25 sind sämtliche Aktiva und Passiva einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener Wirtschaftsgüter gleichmäßig aufzustocken;
- ❑ ausdrückliche Angabe betreffend Höhe der aufgelösten stillen Reserven oder
- ❑ betreffend des einheitlichen Vornhundertssatzes.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

B. Umwandlungsübergreifende Änderungen

III. Teilbetriebserfordernis

- ❑ maßgeblich für §§ 15, 16, 20 und 24 UmwStG
- ❑ maßgeblicher Zeitpunkt nach Tz. 2.14 und 15.03 UmwStEE nun schon zum steuerlichen Übertragungsstichtag => erhebliche Verschärfung!
- ❑ Teilbetriebsdefinition nach Tz. 15.02 entspricht Fusionsrichtlinie:

„Teilbetrieb i.S.d. § 15 UmwStG ist die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgütern, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen, vgl. Artikel 2 Buchstabe j RL 2009/133/EG (Abl. EG Nr. L 10, S. 34).“

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

B. Umwandlungsübergreifende Änderungen

- ❑ Teilbetrieb umfasst nach Tz. 15.09 UmwStEE wie bisher funktional wesentliche Betriebsgrundlagen und nun auch nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter => nicht wesentliche Betriebsgrundlagen können nur bei fehlender wirtschaftlicher Zuordnung wie bisher frei zugeordnet werden.
- ❑ nach Auffassung der Literatur Teilbetriebsübertragung bei fusionsrechtlichem Teilbetrieb auch gegeben, wenn WG's nur vermietet werden, sofern eine dauerhafte Nutzung sichergestellt ist.
- ❑ Nach Tz. 15.07 UmwStEE bloße Nutzungsüberlassung nicht ausreichend.
- ❑ Teilbetrieb im Aufbau nach Tz. 15.03 UmwStEE nicht mehr ausreichend.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

C. Ausschüttungsfiktion des § 7 UmwStG

- ❑ offene Rücklagen unterliegen gemäß § 7 UmwStG der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen
- ❑ Daher Kapitalertragssteuerpflicht
- ❑ Wegen Einlagefiktion beim wesentlich beteiligten Anteilseigner sowie Anteilseigner mit BV unterliegen die Einkünfte dem Teileinkünfteverfahren bzw. § 8 b KStG
- ❑ Frage insbesondere beim ausländischen Anteilseigner:
Vorrang von § 5 vor § 7 UmwStG ?
 - Tz. 7.02 : Art. 10 OECD – MA (Dividendenbesteuerung mit Quellensteuerabzug)
 - Tz. 7.07 : § 5 vor § 7 => Kapitalertragsteuer erstattungsfähig, da beschränkte Steuerpflicht (Betriebsstätte)

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

D. Übernahmegewinn bei Verschmelzungen von Körperschaften nach § 12 UmwStG

- ❑ Gemäß § 12 Abs. 2 UmwStG Ermittlung eines Übernahmegewinns
- ❑ Differenz aus Wertansatz der Beteiligung abzüglich Kosten des Vermögensübergangs und Wert des übergehenden Vermögens
- ❑ Besteuerung nach § 8 b KStG nur, soweit eine Beteiligung tatsächlich gegeben ist, ansonsten bleibt der Übernahmegewinn außer Ansatz
- ❑ Tz. 12.05 : nicht nur im Fall der Aufwärtsverschmelzung, sondern in allen Fällen, d.h. auch Abwärts- oder Seitwärtsverschmelzung

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

D. Übernahmegewinn bei Verschmelzungen von Körperschaften nach § 12 UmwStG

- => Übernahmekosten gehen immer in ein Übernahmeergebnis ein und sind daher wohl nicht gesondert im Ansatz zubringen;
- => da Übernahmegewinn in diesen Fällen außer Ansatz bleibt, keine Berücksichtigung von Übernahmekosten

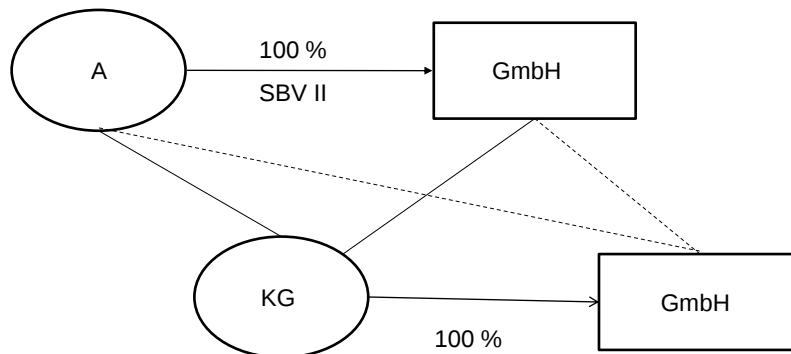
Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

E. Einbringungsvorgänge

I. Begriff des Einbringenden bei Personengesellschaften

1. Ausgangslage: neben Verschmelzungen, Spaltungen, auch Ausgliederungen von Personengesellschaften auf Kapital- oder Personengesellschaften



Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

E. Einbringungsvorgänge

2. Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung

- Tz. 20.05 UmwStE: Einbringende sind bei Mitunternehmerschaften (z.B. GmbH & Co. KG) immer die dahinter stehenden Gesellschafter.
- Folge: Wegen § 20 Abs. 2 UmwStG mussten - trotz zivilrechtlich möglicher Ausgliederung – steuerrechtlich die Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt werden.

3. Auffassung nach Tz. 20.03 UmwStEE

- Bei Ausgliederung aus Personengesellschaft ist die übertragende Personengesellschaft als Einbringende anzusehen.
- Aber: SBV des Gesellschafters kann wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs sein, sodass Buchwertfortführung bei fehlender Mitübertragung des SBV gefährdet ist.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

E. Einbringungsvorgänge

- Gemäß Tz. 20.06 UmwStEE gehören zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen sämtliche zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter; bisher nach Tz. 20.08 UmwStE nur SBV I.

=> auch WG des SBV II müssen mit übertragen werden (z.B. Anteile an der Komplementär-GmbH), sofern diese funktional wesentliche Betriebsgrundlagen sind (Tz. 20.06 UmwStEE).

- Gestaltungshinweis: vorherige Überführung von zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen in anderes BV (=Einfrierung stiller Reserven) z.B. über neue GmbH & Co. KG wird nach Tz. 20.07 UmwStEE unter Berücksichtigung der Gesamtplan-Rechtsprechung geprüft!

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

E. Einbringungsvorgänge

4. Bei Abspaltungen nach § 24 UmwStG ist den Einbringenden als Gesellschafter der Personengesellschaft eine Mitunternehmerstellung zu gewähren, sodass auch der nicht am Kapital beteiligte Komplementär Gesellschaftsrechte erhalten muss. (Tz. 24.07 UmwStEE).

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

E. Einbringungsvorgänge

II. Einbringungsgewinn I / II: Billigkeitsregelung bei Ersatzrealisation nach § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG

□ Grundsatz:

- Gemäß § 22 I UmwStG folgt aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen innerhalb von 7 Jahren seit deren Erwerb auf Basis einer Buch- oder Zwischenwerteinbringung die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns I
- Entsprechendes gilt für Weiterveräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch die aufnehmende Kapitalgesellschaft (Einbringungsgewinn II)

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

E. Einbringungsvorgänge

- Unsystematische Erweiterung: Ketteneinbringungen, Liquidation, Kapitalherabsetzung u. a. gemäß § 22 I S. 6 UmwStG = Ersatzrealisation
- Ausnahmen: bei Nachweis der Buchwertfortführung, d.h. keine Statusverbesserung nach § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2, 4, 5
- Weitere Ausnahmen durch die Finanzverwaltung zugelassen (Tz. 22.23 UmwStEE) = Billigkeitsgründe

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

E. Einbringungsvorgänge

□ enge Voraussetzungen

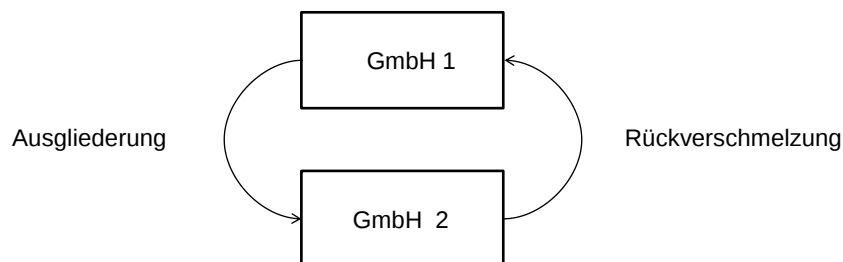
- keine steuerliche Statusverbesserung
- keine Verlagerung stiller Reserven aus sperrfristbehafteten Anteilen auf Anteile Dritter;
- kein Ausschluss und keine Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts;
- Einverständniserklärung des Antragsstellers betreffend Fortgeltung der §§ 22 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

E. Einbringungsvorgänge

- Ausdrücklich ausgenommen von der Billigkeitsregelung u.a. Rückumwandlung = Aufwärtsverschmelzung, obwohl stille Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter beim ursprünglich Einbringenden verbleiben



Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

F. Zusammenfassung

- ❑ Neuer Erlass bringt neben einigen Klarstellungen in erheblichem Umfang belastende Regelungen.
- ❑ Insbesondere Verschärfung bei
 - den Wertansatzwahlrechten,
 - der Vorverlagerung der Teilbetriebs-Voraussetzungen,
 - der Einbeziehung von SBV und
 - der Ausweitung von Ersatzrealisationstatbeständen wirken belastend.
- ❑ Höherer Verwaltungsaufwand wegen der Antragserfordernisse.
- ❑ Teilweise Abmilderung durch Übergangsregelungen.

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Ansprechpartner

Prof. Dr. Jens Kollmar, RA/FAStR

Schlatter
Rechtsanwälte Steuerberater Fachanwälte
Partnerschaftsgesellschaft
Seckenheimer Landstraße 4
68163 Mannheim

Tel. 0621 / 46 08 47 41
Fax. 0621 / 46 08 47 48
E-Mail. j.kollmar@kanzlei-schlatter.de

Prof. Dr. Jens Kollmar

Schlatter
Rechtsanwälte | Steuerberater | Fachanwälte

Platz für Ihre Notizen

Platz für Ihre Notizen

Platz für Notizen

Platz für Notizen