



3. Auflage

Ihr Plus:
20 Übersichten,
29 Leitsätze

Die Besteuerung von Umwandlungen *leicht gemacht* ✓

Das Umwandlungssteuergesetz
für Studium und Praxis

Sebastian Krüger

Edition Wissenschaft & Praxis



Die Besteuerung von Umwandlungen – *leicht gemacht*

BLAUE SERIE – *leicht gemacht*

Herausgegeben von Helwig Hassenpflug †

Die *leicht gemacht*-Lehrbücher führen Studierende erfolgreich in die Fächer Recht (GELBE SERIE) und Steuern / Rechnungswesen (BLAUE SERIE) ein, indem sie besonderes Augenmerk auf didaktische Erfordernisse legen und die wichtigsten Grundlagen vermitteln. Die Bände richten sich insbesondere an Anfängerinnen und Anfänger ohne Vorkenntnisse und sind daher ideal für den Einstieg und zur Prüfungsvorbereitung.

Weitere spannende Bände unter:

www.leicht-gemacht.de

Die Besteuerung von Umwandlungen *leicht gemacht* ✓

Das Umwandlungssteuergesetz
für Studium und Praxis

3., überarbeitete Auflage

von Sebastian Krüger

Edition Wissenschaft & Praxis



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Umschlagbild: © YiuCheung – iStock

Alle Rechte vorbehalten

©2025 Edition Wissenschaft & Praxis
bei Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Carl-Heinrich-Becker-Weg 9

12165 Berlin, Germany

E-Mail: info@duncker-humblot.de

Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Satz: Datagroup-Int SRL, Timișoara, România

Druck: Prime Rate Kft., Budapest, Ungarn

Gedruckt auf FSC-zertifiziertem Papier

leicht gemacht® ist ein eingetragenes Warenzeichen

ISBN 978-3-87440-409-9 (Print)

ISBN 978-3-87440-809-7 (E-Book)

Inhalt

I. Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts

Lektion 1: Zivilrechtlicher Begriff der Umwandlung	7
Lektion 2: Steuerrechtlicher Begriff der Umwandlung	12
Lektion 3: Systematik des Umwandlungs(steuer)rechts	14

II. Umwandlung von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft

Lektion 4: Wechsel des Besteuerungskonzepts.	30
Lektion 5: Rückwirkung nach Handels- und Steuerrecht.	33
Lektion 6: Besteuerung der übertragenden Kapitalgesellschaft . . .	37
Lektion 7: Besteuerung der übernehmenden Personengesellschaft .	44
Lektion 8: Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft	55

III. Umwandlung von Kapitalgesellschaft in Kapitalgesellschaft

Lektion 9: Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	60
Lektion 10: Spaltung von Kapitalgesellschaften	70

IV. Einbringung und Anteilstausch

Lektion 11: Grundlagen	80
Lektion 12: Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft	83
Lektion 13: Austausch von Anteilen gemäß § 21 UmwStG.	116
Lektion 14: Einbringung von Unternehmensteilen in eine Personengesellschaft.	129

V. Internationale Umwandlungen

Lektion 15: Umwandlungen mit internationalem Bezug	138
--	-----

Abkürzungen.	151
Sachregister.	152

Übersichten

Übersicht 1:	Zivilrechtliche Umwandlungsmöglichkeiten	11
Übersicht 2:	Umwandlungsarten	17
Übersicht 3:	Formen der Verschmelzung	19
Übersicht 4:	Spaltungsarten	21
Übersicht 5:	Regelungsbereiche des UmwStG	28
Übersicht 6:	Vorschriften zur Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	30
Übersicht 7:	Beispiel einer Rückwirkung	35
Übersicht 8:	Vorschriften zum übernehmenden Rechtsträger in § 4 UmwStG	44
Übersicht 9:	Schema zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses . .	51
Übersicht 10:	Einlagefiktion	56
Übersicht 11:	Vorschriften zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaft.	60
Übersicht 12:	Schema zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses . .	65
Übersicht 13:	Vorschriften zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft.	83
Übersicht 14:	Vorschriften zur Besteuerung des Einbringenden in § 20 UmwStG	86
Übersicht 15:	Vorschriften zum übernehmenden Rechtsträger in § 23 UmwStG	102
Übersicht 16:	Ermittlung des Einbringungsgewinns I (ohne Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen). . . .	108
Übersicht 17:	Ermittlung des Einbringungsgewinns I (mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen). . . .	110
Übersicht 18:	Vorschriften zum übertragenden Rechtsträger in § 21 UmwStG	117
Übersicht 19:	Ermittlung des Einbringungsgewinns II.	125
Übersicht 20:	Ermittlung des Einbringungsgewinns	135

I. Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts

Lektion 1: Zivilrechtlicher Begriff der Umwandlung

Umwandlungen sind wichtige Instrumente, um Unternehmen an die sich wandelnden Bedingungen **globalisierter Märkte** anzupassen, **Transaktionen** zu ermöglichen, **Haftungsrisiken** zu isolieren, **Unternehmensnachfolgen** vorzubereiten und vieles andere mehr.

„Umwandlung“ lässt sich allgemein als die **Fortführung einer wirtschaftlichen Einheit in einer anderen Rechtsform** beschreiben. Der Begriff „Umwandlung“ wird sowohl im Zivil- als auch im Steuerrecht verwendet.

Das **Zivilrecht** liefert im Wesentlichen das Instrumentarium, um eine wirtschaftliche Einheit von einer Rechtsform in eine andere Rechtsform zu überführen. Das **Steuerrecht** befasst sich dagegen zuvorderst mit der gesonderten Frage, inwieweit bzw. unter welchen Voraussetzungen die Überführung in eine andere Rechtsform steuerneutral, d.h. ohne Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven, erfolgen kann.

Leitsatz 1

Umwandlung

Umwandlungen sind in erster Linie als **zivilrechtliche Vorgänge** zu verstehen. Das Wissen um die zivilrechtlichen Möglichkeiten bildet die Grundlage für eine steuerrechtliche Betrachtungsweise.

Eine Umwandlung kann grundsätzlich im Wege der **Einzel-** oder der (partiellen) **Gesamtrechtsnachfolge** erfolgen.

1. Einzelrechtsnachfolge

Die Einzelrechtsnachfolge umfasst den Eintritt einer Person in **einzelne Rechte** und Pflichten einer anderen Person. Bei der Einzelrechtsnachfolge wird das zivilrechtliche Eigentum von

- ▶ **beweglichen Sachen** durch Einigung und Übergabe gem. § 929 BGB,
- ▶ **Grundstücken** durch notariell beurkundete Einigung und Auflassung ins Grundbuch gem. § 873 BGB,
- ▶ **Forderungen** durch Abtretung gem. § 398 BGB und
- ▶ **Schulden** durch Schuldübernahme gem. § 414 BGB bei Zustimmung des Gläubigers nach § 415 BGB

von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger **übertragen**. Rechtsträger ist, wer zivilrechtlich Träger von Rechten und Pflichten sein kann. Dies sind im Wesentlichen die natürlichen Personen, die Kapitalgesellschaften und die Personengesellschaften.

Fall 1

Herr A betreibt als Einzelunternehmer den Handel mit und die Reparatur von Landmaschinen auf seinem eigenen Grundstück. Für die Reparaturwerkstatt hat er mehrere Hallen in einem nahe gelegenen Gewerbegebiet angemietet. Das Einzelunternehmen des A soll im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine GmbH umgewandelt werden.

Das Vermögen und die Schulden des Einzelunternehmens können im Wege der **Einzelübertragung** jedes einzelnen Wirtschaftsguts von A auf eine von A gegründete GmbH übertragen werden.

Dabei handelt es sich um eine Sacheinlage i.S.d. § 5 Abs. 4 GmbHG. Diese Vorgehensweise setzt den etwas **umständlichen** (und ggf. auch kostspieligen) Weg voraus, für jedes einzelne Wirtschaftsgut (Grundstück, Maschinen und Werkzeuge, Rechte, Forderungen, Schulden etc.) den vom **BGB** bei einem Wechsel des Eigentümers vorgesehenen Weg zu beschreiten.

2. Gesamtrechtsnachfolge

Die Gesamtrechtsnachfolge umfasst den Eintritt einer Person in **alle Rechte** und Pflichten einer anderen Person. Das Vermögen – einschließlich

der damit verbundenen Rechte und Pflichten – geht **als Ganzes** auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

Ein geläufiges **Beispiel** einer Gesamtrechtsnachfolge ist z.B. der Tod einer Person, bei dem das Vermögen des Verstorbenen mit dessen Tod als Ganzes automatisch auf den bzw. die Erben nach § 1922 BGB übergeht, ohne dass die Vermögensgegenstände oder Schulden einzeln übertragen werden müssen.

Der automatische Übergang des ganzen Vermögens einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft ist auch im Rahmen einer Umwandlung möglich. Wird bei einer Umwandlung nur ein Teil des Vermögens (automatisch) übertragen (z.B. im Rahmen einer Abspaltung, § 123 Abs. 2 UmwG), so spricht man von **partieller Gesamtrechtsnachfolge**.

Für Zwecke einer Umwandlung liefert das **Umwandlungsgesetz** (UmwG) verschiedene zivilrechtliche Möglichkeiten zur Vermögensübertragung im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge. Durch das UmwG kann der umständliche und im Einzelfall auch aufwändige Weg mehrerer Einzelrechtsübertragungen vermieden werden.

Bei allen im UmwG genannten Möglichkeiten der Vermögensübertragung, namentlich

- ▶ die **Verschmelzung**,
- ▶ die **Spaltung** (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) und
- ▶ die **Vermögensübertragung** (i.e.S.)

erfolgt die Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.

Der im UmwG ebenfalls als Alternative genannte und für die Praxis sehr bedeutsame **Formwechsel** stellt zivilrechtlich eine schlichte Änderung der Rechtsform eines Rechtsträgers bei Wahrung seiner Identität dar, **ohne** dass aus zivilrechtlicher Sicht eine **Vermögensübertragung** von einem auf einen anderen Rechtsträger vorliegt.

Die Verschmelzung, die Auf- und Abspaltung sowie der Formwechsel stehen grundsätzlich nur bei Kapital- und Personengesellschaften als