

I.	Anwendungsbereich	16
1.	Überblick	16
2.	Sachlicher Anwendungsbereich	16
a)	Inländische Umwandlungsvorgänge	16
aa)	Zweiter bis Fünfter Teil	17
bb)	Sechster bis Achter Teil	21
b)	Ausländische Umwandlungen	22
c)	Umwandlung supranationaler Rechtsformen	26
2.	Persönlicher Anwendungsbereich	26
a)	Zweiter bis Fünfter Teil	26
b)	Sechster bis Achter Teil	27
c)	Zeitpunkt	29
d)	Übersicht zu den Ansässigkeitsvoraussetzungen	29
II.	Rückwirkung	30
1.	Allgemeines	30
2.	Einzelne Zweifelsfragen	33
a)	Lieferungen und Leistungen im Rückwirkungszeitraum	33
b)	Teilbetrieb	34
aa)	Teilbetriebseigenschaft	34
bb)	Teilbetrieb im Aufbau	36
c)	Gewinnausschüttungen	37
d)	Ausscheidende und abgefundene Anteilseigner	39
e)	Entstrickungsprüfung	39
f)	Sondervergütungen	40
g)	Aufsichtsratsvergütungen/Steuerabzugspflichtige Zahlungen gem. § 50a EStG	40
h)	Organschaften	41
3.	Missbrauchsvorschriften	41
a)	Vermeidung weißer Einkünfte bei Auslandsbezug gem. § 2 Abs. 3 UmwStG	41
b)	Verlustnutzungsbeschränkung gem. § 2 Abs. 4 UmwStG	43

I. Anwendungsbereich

1. Überblick

Vor der Reformierung des UmwStG durch das SEStEG waren die Vorschriften des UmwStG nur anwendbar, wenn es sich bei dem Vorgang um einen solchen des § 1 UmwG 1995 handelte und die beteiligten Körperschaften der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterlagen. Auch bei den Einbringungstatbeständen ging das UmwStG – bis auf die Vorschrift des § 23 UmwStG 1995 – davon aus, dass der übernehmende Rechtsträger im Inland ansässig war. Nunmehr erfasst das UmwStG nicht nur inländische Umwandlungen, sondern auch solche, bei denen Rechtsträger beteiligt sind, die in einem anderen Staat der EU oder des EWR – zum Teil auch eine einem Drittland - ansässig sind.

Nach wie vor gilt das UmwStG aber nur für die Ertragsteuern, d.h. für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Für andere Steuerarten, z.B. für die Umsatz-, Grunderwerb- oder Erbschaftsteuer, gelten die Regelungen nicht (Rdnr. 01.01 UmwStE).

Der UmwStE stellt eingangs ferner klar, dass Umwandlungen und Einbringungen in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH sowohl auf der Ebene des übertragenden als auch auf der Ebene des aufnehmenden Rechtsträgers grundsätzlich Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge darstellen (Rdnr. 00.02 - 00.04 UmwStE¹). Bei Umwandlungen zwischen Körperschaften liegt auch auf Anteilseignerebene eine Veräußerung bzw. Anschaffung vor.

Der Anwendungsbereich des UmwStG ist in § 1 UmwStG umfassend und abschließend definiert. Voraussetzung ist, dass der sachliche (§ 1 Abs. 1 und Abs. 3 UmwStG) und der persönliche (§ 1 Abs. 2 und Abs. 4 UmwStG) Anwendungsbereich eröffnet sind. Des Weiteren gilt die sog. Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts. Die jeweilige Maßnahme muss zivilrechtlich wirksam durchgeführt worden sein (Rdnr. 01.02 UmwStE).

2. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich des UmwStG ist in § 1 UmwStG abschließend geregelt. Die Vorschrift differenziert wie auch die Ausführungen des UmwStE zwischen den Umwandlungsvorgängen des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG (§§ 3 – 19 UmwStG) und den Einbringungstatbeständen des Sechsten bis Achten Teils (§§ 20 - 25 UmwStG). Das UmwStG erfasst jeweils inländische und vergleichbare ausländische Umwandlungsvorgänge.

a) Inländische Umwandlungsvorgänge

Eine inländische Umwandlung liegt vor, wenn der übertragende und der übernehmende Rechtsträger bzw. beim Formwechsel der sich umwandelnde Rechtsträger ihren Sitz im Inland haben (sog. doppelter Inlandsbezug²). Bei Körperschaften kommt es auf den sta-

¹ Dies gilt auch für den Formwechsel.

² Siehe Rdnr. 01.03 UmwStE.

tuarischen Sitz an, bei Personengesellschaften auf den Sitz der Hauptverwaltung und bei natürlichen Personen auf den Wohnsitz gem. § 7 BGB.

aa) Zweiter bis Fünfter Teil

Der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG gilt für die folgenden in § 1 Abs. 1 UmwStG geregelten Umwandlungsvorgänge³:

- Verschmelzung gem. § 2 UmwG von Körperschaften auf Körperschaften, Personengesellschaften oder eine natürliche Person,
- die Auf- oder Abspaltung gem. § 123 Abs. 1 und Abs. 2 UmwG von Körperschaften auf Körperschaften oder Personengesellschaften,
- den Formwechsel gem. § 190 Abs. 1 UmwG einer Kapital- in eine Personengesellschaft,
- die Vermögensübertragung gem. § 174 UmwG von Körperschaften auf Körperschaften sowie
- Umwandlungen gem. § 1 Abs. 2 UmwG, die ausdrücklich durch ein anderes Bundes- oder Landesgesetz zugelassen sind⁴, zum Beispiel die Sparkassengesetze einzelner Länder.

Die Aufzählung ist abschließend (Rdnr. 01.04 UmwStE). Im Detail lässt das UmwG folgende Umwandlungsvorgänge zu (die allerdings nicht alle vom UmwStG erfasst sind):

³ Siehe Rdnr. 01.03 – 01.19 UmwStE.

⁴ Rdnr. 01.07 UmwStE.

Verschmelzung (Rdnr. 01.08 - 01.10 UmwStE)										
von	PHG/ auf	PartG	GmbH	AG	KGaA	e.G.	e.V./wirtsch. Verein	gen. Prüfungs- verband	VVaG	nat. Person
PHG/PartG ^{5a}	(+)		(+)	(+)	(+)	(+)	-	-	-	-
GmbH	(+)		(+)	(+)	(+)	(+)	-	-	-	falls Alleinge- sellschafter des Übertragenden
AG	(+)		(+)	(+)	(+)	(+)	-	-	-	falls Alleinge- sellschafter des Übertragenden
KGaA	(+)		(+)	(+)	(+)	(+)	-	-	-	falls Alleinge- sellschafter des Übertragenden
e.G.	(+)		(+)	(+)	(+)	(+)	-	-	-	-
e.V./wirtsch. Verein	(+)		(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	falls § 105 Abs. 2 UmwG ⁵	-	-
gen. Prüfungsverband	-		-	-	-	-	-	falls zur Aufnahme	-	-
VVaG	-		-	falls Aufnehmende Vers.-AG	-	-	-	-	(+)	-
nat. Person	-		-	-	-	-	-	-	-	-
Formwechsel (Rdnr. 01.11 - 01.12 UmwStE)										
von	auf	GbR	PHG	PartG	GmbH	AG	KGaA	e.G.		
PHG/PartG	(+)		(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	(+) (+)	
GmbH	(+)		(+)	(+)	-	(+)	(+)	(+)	(+) (+)	
AG	(+)		(+)	(+)	(+)	-	(+)	(+)	(+) (+)	
KGaA	(+)		(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	-	(+) (+)	
e.G.	-		-	-	(+)	(+)	(+)	(+)	- (+)	
e.V./wirtsch. Verein	-		-	-	(+)	(+)	(+)	(+)	(+) (+)	

⁵ Falls Zustimmung durch die oberste Landesbehörde und Vereinigung/Genossenschaft befindet sich überwiegend in der Hand der Genossen.
^{5a} PHG = Personenhandelsgesellschaft.

Formwechsel (Rdnr. 01.11 – 01.12 UnwStE)							
von	auf	GbR	PHG	PartG	GmbH	AG	e.G.
VVaG	-	-	-	-	-	nur große VVaG	-
Körperschaft/ Anstalt des öffentl. Rechts	-	-	-	-	(+)	(+)	-
Spaltung (Rdnr. 01.13 – 01.17 UnwStE)							
von	auf	PHG/PartG	GmbH	AG/KGaA	e.G.	e.V.	VVaG
PHG/PartG	(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	-	-
GmbH	(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	-	-
AG/KGaA	(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	-	-
e.V.	(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	-	-
e.V./wirtsch. Verein	(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	nur übertragender Rechtsträger	-
gen. Prüfungsver- band	-	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	-	nur zur Aufnahme	-
VVaG	-	nur Ausgliederung, wenn keine Übertragung von Versicherungsverträgen	Auf/-Absp. nur auf Vers.-AG; Ausgliederung nur, wenn keine Übertragung von Versicherungsverträgen	(+)	-	nur Auf- u. Abspaltung	-
Einzelkaufmann	nur Ausgliederung auf PHG	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	-	-
Stiftung	nur Ausgliederung auf PHG	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	-	-	-
Gebietskörperschaft	nur Ausgliederung auf PHG	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	nur Ausgliederung	-	-

Vermögensübertragung ⁶ (Rdnr. 01.18 - 01.19 UmwStG)					
von	auf	öffentliche Hand	VVaG	öffentl.-rechtl. Vers.-Unternehmen	Vers.-AG
GmbH					
		(+)	-	-	-
Teilübertragung		(+)	-	-	-
AG/KGaA					
		(+)	-	-	-
Teilübertragung		(+)	-	-	-
Vers.-AG					
	-		(+)	(+)	-
Teilübertragung	-		(+)	(+)	-
VVG					
	-		-	(+)	(+)
Teilübertragung	-		-	(+)	(+)
öffentl.-rechtl. Vers.-Unternehmen					
	-		(+)	-	(+)
Teilübertragung	-		(+)	-	(+)

⁶ Die Vermögensübertragung lässt es im Gegensatz zu vielen anderen Umwandlungen (z.B. Verschmelzung, Spaltung) zu, dass die Gegenleistung für das übertragende Vermögen nicht in Anteilen an dem übernehmenden Rechtsträger besteht, sondern in einer Gegenleistung anderer Art, z.B. in Barzahlung.

Bei der Frage, ob eine zivilrechtlich wirksame Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel oder Vermögensübertragung vorliegt, ist nach Rdnr. 01.06 UmwStE regelmäßig von der registerrechtlichen Entscheidung auszugehen. Die Finanzverwaltung behält sich jedoch ein eigenständiges Prüfungsrecht vor. Denn bei rechtlich gravierenden Mängeln soll sie nicht an die registerrechtliche Entscheidung gebunden sein. Der UmwStE eröffnet der Finanzverwaltung den Spielraum, in bestimmten Fällen zum Beispiel auch eine Heilung durch eine Registereintragung nach § 20 Abs. 2 UmwG nicht zu akzeptieren.

Anzumerken ist ferner, dass der UmwStE keine Regelungen mehr zur Behandlung atypisch stiller Beteiligungen erhält. Es ist daher unklar, ob diese sich – wie bisher⁷ – bei den übernehmenden Rechtsträgern fortsetzt.

bb) Sechster bis Achter Teil

Die Vorschriften des Sechsten bis Achten Teils des UmwStG, d.h. die Einbringungstatbestände gem. §§ 20, 21, 24 UmwStG, gelten grundsätzlich nur für die in § 1 Abs. 3 Nr. 1 – Nr. 5 UmwStG abschließend aufgezählten Vorgänge. Es sind darin auch Umwandlungen erfasst, die im UmwG nicht vorgesehen sind. Ein Beispiel hierfür ist die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge.

Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums wird der Einzelrechtsnachfolge gleichgestellt (Rdnr. 01.44 UmwStE).

Im Einzelnen erwähnt der UmwStE beispielhaft folgende Maßnahmen:

Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG (Rdnr. 01.44 - 01.45 UmwStE)

- im Wege der Gesamtrechtsnachfolge
 - durch Verschmelzung einer Personenhandelsgesellschaft auf Kapitalgesellschaft (§§ 2, 3 Abs. 1 Satz 1 UmwG)
 - durch Auf- Abspaltung von Vermögensteilen einer Personenhandelsgesellschaft auf Kapitalgesellschaft (§ 123 Abs. 1 und 2 UmwG)
 - durch Ausgliederung von Vermögensteilen eines Einzelkaufmanns, einer Personenhandelsgesellschaft, einer Kapitalgesellschaft oder eines sonstigen Rechtsträgers gem. § 1 Abs. 1 KStG oder § 124 Abs. 1 Alt. 2 i.V.m. § 3 Abs. 1 UmwG
 - im Wege des Formwechsels einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 190 UmwG
 - im Wege der Einzelrechtsnachfolge
 - durch Sacheinlage bei Gründung einer Kapitalgesellschaft (§ 5 Abs. 4 GmbHG; § 27 AktG)
 - durch Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 56 GmbHG; §§ 183, 194, 205 AktG)
-

Anteilstausch gem. § 21 UmwStG (Rdnr. 01.46 UmwStE)⁸

- im Wege der Gesamtrechtsnachfolge
 - durch Ausgliederung eines Einzelkaufmanns, einer Personenhandelsgesellschaft, einer Kapitalgesellschaft oder eines sonstigen Rechtsträgers gem. § 1 Abs. 1 KStG oder § 124 Abs. 1 Alt. 2 i.V.m. § 3 Abs. 1 UmwG
-

⁷ Tz. 01.04 UmwStE a.F.

⁸ Entgegen dem Wortlaut der Rdnr. 01.43 UmwStE fällt auch der einfache Anteilstausch in den Anwendungsbereich.

- im Wege der Einzelrechtsnachfolge
 - durch Sacheinlage bei Gründung einer Kapitalgesellschaft (§ 5 Abs. 4 GmbHG; § 27 AktG)
 - durch Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 56 GmbHG; §§ 183, 194, 205 AktG)

Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG (Rdnr. 01.47 - 01.48 UmwStE)

- im Wege der Gesamtrechtsnachfolge
 - durch Verschmelzung von Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften auf Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften (§§ 2, 39 ff. UmwG)
 - durch Auf- oder Abspaltung von Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften auf Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften (§ 123 Abs. 1 und 2 UmwG)
 - durch Ausgliederung aus Körperschaften, Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften oder Einzelunternehmen auf Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften (§ 123 Abs. 3 UmwG)
 - im Wege der Einzelrechtsnachfolge
 - durch Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gegen Geldeinlage/Einlage von Wirtschaftsgütern
 - durch Einbringung eines Einzelunternehmens in eine bereits bestehende Personengesellschaft oder durch Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft
 - durch Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geldeinlage/Einlage anderer Wirtschaftsgüter
 - infolge Aufstockung eines bereits bestehenden Mitunternehmeranteils durch Geldeinlage/Einlage anderer Wirtschaftsgüter
 - Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch Gesellschaften einer Personengesellschaft und anschließende Anwachsung (§ 738 BGB)
 - § 24 UmwStG ist nicht anzuwenden auf:
 - formwechselnde Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine Personengesellschaft (kein Übertragungsvorgang)
 - Eintritt einer GmbH in bestehende Personengesellschaft ohne vermögensmäßige Beteiligung (kein Übertragungsvorgang)
 - Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 HS 2 EStG)
-

b) Ausländische Umwandlungen

Das UmwStG i.d.F. des SEStEG erweiterte den Anwendungsbereich über inländische Umwandlungen hinaus auf vergleichbare ausländische Vorgänge.

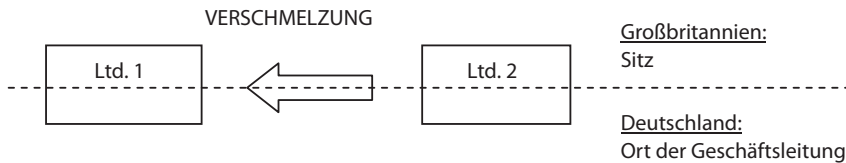
Als ausländische Vorgänge gelten Umwandlungen, bei denen das UmwG nicht zur Anwendung gelangt und das Kollisionsrecht das Gesellschaftsstatut des Staates vorsieht, in dessen Register der Rechtsträger eingetragen ist oder nach dessen Recht er organisiert ist. Zudem gelten grenzüberschreitende Vorgänge mit Beteiligung von mindestens einem Rechtsträger, der einem ausländischen Gesellschaftsstatut unterfällt, als ausländischer Vorgang⁹.

⁹ Bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung gem. § 122a UmwG ist grundsätzlich von einem vergleichbaren Vorgang auszugehen (Rdnr. 01.21 UmwStE); siehe hierzu Abschn. D I 2.

Auch dann, wenn alle beteiligten Rechtsträger in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, kann ein ausländischer Vorgang vorliegen, der eine Vergleichbarkeitsprüfung erforderlich macht:

Fall:

Zwei Gesellschaften in der Rechtsform einer Limited nach englischem Recht haben ihren Sitz in England, aber den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Sie sollen zu einer Gesellschaft verschmolzen werden.



Lösung: Der Vorgang ist als eine ausländische Umwandlung zu qualifizieren, obwohl beide Gesellschaften aufgrund ihres Orts der Geschäftsleitung im Inland gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.

Der sachliche Anwendungsbereich des UmwStG ist bei ausländischen Umwandlungen nur dann eröffnet, wenn ein vergleichbarer Vorgang vorliegt. Fraglich ist, welche Umwandlungsvorgänge von der Finanzverwaltung als vergleichbar qualifiziert werden. Hier bleibt im UmwStE vieles offen. Die genannten Kriterien dürften im konkreten Einzelfall häufig nicht allzu sehr weiterhelfen.

Prüfschema zur Vergleichbarkeit ausländischer Vorgänge			
1. Zivilrechtliche Wirksamkeit nach ausländischem Recht (Rdnr. 01.23 UmwStE) Ist der ausländische Umwandlungsvorgang nach dem jeweiligen Gesellschaftsstatut des ausländischen Staates zivilrechtlich zulässig und wirksam? – Finanzverwaltung hat eigenständiges Prüfungsrecht¹⁰ – idR ist aber von Entscheidung der ausländischen Registerbehörde auszugehen – Ausnahme: Gravierender Mangel der Umwandlung			
2. Prüfung der Vergleichbarkeit (Rdnr. 01.24 f. UmwStE) Ist der ausländische Umwandlungsvorgang mit einem inländischen Umwandlungsvorgang vergleichbar? – Hier ist der konkrete Vorgang zu analysieren, nicht das ausländische Umwandlungsrecht als solches.			
a) Umwandlungsfähigkeit der beteiligten Rechtsträger (Rdnr. 01.26 ff. UmwStE) Die ausländischen Rechtsträger müssen im Rahmen eines Rechtstypenvergleichs den umwandlungsfähigen Rechtsträgern nach inländischem Recht entsprechen ¹¹ . Allein die steuerliche Einordnung als Körperschaft oder Personengesellschaft ist nicht ausreichend.			
b) Strukturmerkmale des konkreten Umwandlungsvorgangs (Rdnr. 01.29 ff. UmwStE) Die Strukturmerkmale der konkreten Umwandlungsmaßnahme (z.B. Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung) müssen vorliegen. – Die Rechtsnatur (z.B. Übertragung des gesamten Aktiv- und Passivvermögens) und auch – die Rechtsfolgen (z.B. ohne Auflösung oder Abwicklung des übertragenden Rechtsträgers) müssen übereinstimmen. – Für die Vorgänge des Zweiten bis Fünften Teils enthält der UmwStE folgende Prüfkriterien:			
Verschmelzung (78/855/EWG)¹²	Aufspaltung (82/891/EWG)¹⁴	Abspaltung¹⁶	Formwechsel¹⁷
• Übertragung des gesamten Aktiv- und Passivvermögens eines übertragenden Rechtsträgers oder mehrerer übertragender Rechtsträger auf einen übernehmenden Rechtsträger	• Übertragung des gesamten Aktiv- und Passivvermögens eines Rechtsträgers auf mindestens zwei übernehmende Rechtsträger	• Übertragung eines Teils oder mehrerer Teile eines Rechtsträgers auf einen oder mehrere übernehmende Rechtsträger • aufgrund eines Rechtsgeschäfts	• Kontinuitätswahrende Änderung des rechtlichen Organisation des formgewechselten Rechtsträgers ohne Auflösung/Abwicklung

Umwandlungssteuer

Leitfaden für Unternehmen und ihre Berater

Bünning, M.; Eckl, P.; Fox, Th.; Weyde, D.

2013, XII, 283 S., Softcover

ISBN: 978-3-8349-3590-8