

# **Vom Einzelunternehmen in die GmbH**

Sachgründung, Umwandlung,  
Betriebsaufspaltung

Von  
**Dr. Michael Zabel**

Erich Schmidt Verlag

**Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek**

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische  
Daten sind im Internet über [dnb.ddb.de](http://dnb.ddb.de) abrufbar.

**Weitere Informationen**

zu diesem Titel finden Sie im Internet unter  
[ESV.info/978 3 503 10036 1](http://ESV.info/978%203%20503%2010036%201)

ISBN: 978 3 503 10036 1

ISSN: 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2007  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch  
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht  
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso  
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co, Göttingen

# Geleitwort

Die vorliegende Dissertation verfolgt das Ziel, die verschiedenen Möglichkeiten der Errichtung einer Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH aus einem Einzelunternehmerischen Vermögen heraus aufzuzeigen; daher wird für die angestellte Untersuchung auch zu Recht nicht der Titel der „Umwandlung“ gewählt, sondern auf die „Umstrukturierung“ abgestellt. Insofern können auch Varianten außerhalb des Umwandlungsgesetzes in die Analyse integriert werden. Herr Dr. Michael Zabel stellt darüber hinaus bei seiner Untersuchung da-rauf ab, dass der im Vorfeld allein tätige Einzelunternehmer auch nach der Umstrukturierung alle Anteile der errichteten GmbH selbst hält und gleichzeitig als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH fungiert. Auch die Orientierung an mittelständischen Unternehmen als wichtigstem Segment der deutschen Wirtschaft zeigt die große Praxisrelevanz dieser Arbeit.

Nach einleitenden Bemerkungen wird das Einzelunternehmen als Ausgangsrechtsform aufgezeigt, ehe in der Folge die Alternativen der Umstrukturierung unter den vom Verfasser skizzierten Prämissen herausgearbeitet werden. In der Folge werden die drei möglichen Formen

- Errichtung der GmbH durch Einzelrechtsnachfolge,
- Errichtung der GmbH durch Ausgliederung und
- Betriebsaufspaltung als Sondersachverhalt

umfassend thematisiert, ehe danach die laufende Geschäftstätigkeit der GmbH eingehend betrachtet wird. Ein Exkurs zur Beendigung der GmbH beschließt die qualitativen Ausführungen, bevor in einem Folgekapitel eine quantitative Analyse der Umstrukturierungsalternativen unter Beachtung der steuerlichen Implikationen der Umstrukturierung als solcher und der laufenden steuerlichen Belastung nach der Umstrukturierung angeschlossen wird. Schlussbetrachtungen runden die Dissertation insofern ab, als die Ergebnisse kritisch zusammengefasst und einem Ausblick zugeführt werden.

Angesichts der von Originalität geprägten Vorgehensweise und des umfassenden Lösungsansatzes ist dem Verfasser die Realisierung seines Forschungsziels zu attestieren. Insgesamt ist die Arbeit geprägt von einer komplexen betriebswirtschaftlichen, juristischen und spezifisch steuerrechtlichen Problemstruktur und im Zentrum des Fachgebiets der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesiedelt. Sie zeichnet sich auf der Grundlage einer profunden theoretischen Aufarbeitung durch eine umsetzungsorientierte und damit auch an den Bedürfnissen der Praxis orientierte Vorgehensweise aus.

# Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand, an der Universität des Saarlandes in Saarbrücken. Sie wurde im Wintersemester 2006/2007 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Meinem verehrten akademischen Lehrer und Erstgutachter, Herrn Univ.-Professor Dr. Heinz Kußmaul, gilt mein ganz besonderer Dank für die großzügige Unterstützung während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Allgemeinen sowie für die Betreuung und Umsetzung meines Promotionsvorhabens im Besonderen. Herrn Univ.-Professor Dr. Gerd Waschbusch danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens. Auch Herrn Univ.-Professor Dr. Hartmut Bieg und Herrn Dr. Johannes Wirth, die sich bereit erklärt haben, das Disputationsgremium zu komplettieren, bin ich zu Dank verpflichtet.

Ebenso darf ich mich bei meinen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre für das überaus angenehme und freundschaftliche Arbeitsklima und das gezeigte Interesse an dieser Ausarbeitung und dem Gelingen der Dissertationsvorhabens bedanken. Ohne den ein oder anderen nützlichen Hinweis oder hilfreichen Fingerzeig wäre es den Gutachtern mit Sicherheit (noch?) schwerer gemacht worden, ihr wohlwollendes Urteil zu fällen.

Auch bei den Kolleginnen und Kollegen von benachbarten Lehrstühlen und Instituten darf ich mich an dieser Stelle für die stete Diskussionsbereitschaft im wissenschaftlichen Bereich aber vielmehr noch für die darüber hinaus zuteil gewordene Aufmerksamkeit und die mir dadurch gezeigte Wertschätzung bedanken.

Ein ausgesprochen herzlicher und aufrichtiger Dank gebührt meinen Eltern, die sowohl meine schulische als auch universitäre Ausbildung mit liebevollem Verständnis und nahezu unerschöpflicher Geduld begleiteten; auch für die materiellen Unterstützungsleistungen in diesen Jahren darf ich mich hier herzlich bedanken.

Den innigsten und größten Dank hingegen schulde ich meiner Frau Nadine. Ohne ihre liebevolle Zuneigung, ihre stete Diskussionsbereitschaft und ihre Fähigkeit, mich immer wieder aufzurichten und zu motivieren, und ohne ihre selbstlose Unterstützung in vielerlei Hinsicht bis hin zum Korrekturlesen der kompletten Arbeit, wäre dieses Werk mit Sicherheit nicht in der vorliegenden Art und Weise entstanden. Ihr ist dieses Buch gewidmet.

# Inhaltsübersicht

Geleitwort .....	V
Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abbildungsverzeichnis .....	XVII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXI
Anlagenverzeichnis .....	XXXI
Symbolverzeichnis .....	XXXIII
I. Einleitung .....	1
A. Problemstellung .....	1
B. Aufbau und Ziel der Untersuchung .....	7
C. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes .....	10
II. Das Einzelunternehmen als Ausgangsrechtsform .....	15
A. Systematisierung .....	15
B. Das Einzelunternehmen im Zivilrecht .....	16
C. Das Einzelunternehmen im Steuerrecht .....	33
D. Zwischenfazit .....	66
III. Die Alternativen der Umstrukturierung .....	69
A. Systematisierung .....	69
B. Die Alternativen außerhalb des Umwandlungsgesetzes .....	70
C. Die Alternativen innerhalb des Umwandlungsgesetzes .....	73
D. Zwischenfazit .....	82
IV. Die Errichtung der GmbH durch Einzelrechtsnachfolge .....	83
A. Systematisierung .....	83
B. Die Errichtung der GmbH im Zivilrecht .....	84
C. Die Errichtung der GmbH im Steuerrecht .....	112
D. Zwischenfazit .....	134
V. Die Errichtung der GmbH durch Ausgliederung .....	137
A. Systematisierung .....	137
B. Die Errichtung durch Ausgliederung im Zivilrecht .....	138
C. Die Errichtung durch Ausgliederung im Steuerrecht .....	169
D. Zwischenfazit .....	206

VI. Der Sondersachverhalt der Betriebsaufspaltung .....	207
A. Systematisierung.....	207
B. Die Betriebsaufspaltung im Zivilrecht .....	208
C. Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht .....	235
D. Zwischenfazit.....	255
VII. Die laufende Geschäftstätigkeit der GmbH .....	257
A. Systematisierung.....	257
B. Die laufende Geschäftstätigkeit der GmbH im Zivilrecht.....	258
C. Die laufende Geschäftstätigkeit der GmbH im Steuerrecht .....	277
D. Zwischenfazit.....	334
VIII. Exkurs: Die Beendigung der GmbH .....	337
A. Systematisierung.....	337
B. Die Beendigung der GmbH im Zivilrecht .....	338
C. Die Beendigung der GmbH im Steuerrecht.....	343
D. Zwischenfazit.....	349
IX. Quantitative Analyse der Umstrukturierungsalternativen.....	351
A. Systematisierung.....	351
B. Quantitative Auswirkungen des Beispielsachverhalts.....	362
C. Zwischenfazit.....	378
X. Schlussbetrachtungen.....	381
A. Kritische Zusammenfassung der Ergebnisse.....	381
B. Ausblick.....	386
Anhang .....	391
Literaturverzeichnis.....	437
Stichwortverzeichnis .....	555

# Inhaltsverzeichnis

Geleitwort .....	V
Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abbildungsverzeichnis .....	XVII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXI
Anlagenverzeichnis .....	XXXI
Symbolverzeichnis .....	XXXIII
I. Einleitung .....	1
A. Problemstellung .....	1
B. Aufbau und Ziel der Untersuchung .....	7
C. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes .....	10
II. Das Einzelunternehmen als Ausgangsrechtsform .....	15
A. Systematisierung .....	15
B. Das Einzelunternehmen im Zivilrecht .....	16
1. Einordnung .....	16
2. Gewerbliches Einzelunternehmen .....	18
a) Firma .....	21
b) Buchführungspflicht .....	22
3. Nicht-gewerbliches Einzelunternehmen .....	27
a) Firma .....	28
b) Buchführungspflicht .....	30
4. Zusammenfassung .....	31
C. Das Einzelunternehmen im Steuerrecht .....	33
1. Einordnung .....	33
2. Gewerbliches Einzelunternehmen .....	39
a) Buchführungspflicht .....	42
b) Ertragsteuerliche Konsequenzen .....	50
(1) Gewerbesteuer .....	51
(2) Einkommensteuer .....	54
(3) Annexsteuern .....	56
3. Nicht-gewerbliches Einzelunternehmen .....	57
a) Buchführungspflicht .....	59

b)	Ertragsteuerliche Konsequenzen .....	63
(1)	Gewerbesteuer .....	63
(2)	Einkommensteuer .....	63
(3)	Annexsteuern .....	64
4.	Zusammenfassung .....	64
D.	Zwischenfazit .....	66
III.	Die Alternativen der Umstrukturierung .....	69
A.	Systematisierung .....	69
B.	Die Alternativen außerhalb des Umwandlungsgesetzes .....	70
C.	Die Alternativen innerhalb des Umwandlungsgesetzes .....	73
1.	Verschmelzung .....	74
2.	Spaltung .....	75
a)	Aufspaltung .....	75
b)	Abspaltung .....	76
c)	Ausgliederung .....	76
3.	Vermögensübertragung .....	78
4.	Formwechsel .....	78
5.	Sonderfall: Betriebsaufspaltung .....	79
D.	Zwischenfazit .....	82
IV.	Die Errichtung der GmbH durch Einzelrechtsnachfolge .....	83
A.	Systematisierung .....	83
B.	Die Errichtung der GmbH im Zivilrecht .....	84
1.	Einmann-Vorgesellschaft .....	88
a)	Haftung .....	91
b)	Einlagen .....	93
2.	Einmann-GmbH .....	99
a)	Haftung .....	99
b)	Rechnungslegung .....	101
C.	Die Errichtung der GmbH im Steuerrecht .....	112
1.	Gesellschaftsebene .....	113
a)	Ertragsteuerliche Konsequenzen .....	115
(1)	Einlagen .....	116
(2)	Gründungskosten .....	120
b)	Verkehrssteuerliche Konsequenzen .....	121
(1)	Grunderwerbsteuer .....	122
(2)	Umsatzsteuer .....	123

2.	Gesellschafterebene .....	125
a)	Ertragsteuerliche Konsequenzen .....	126
(1)	Einlagen.....	126
(2)	Gründungskosten.....	130
b)	Verkehrsteuerliche Konsequenzen .....	132
(1)	Grunderwerbsteuer .....	132
(2)	Umsatzsteuer .....	133
D.	Zwischenfazit.....	134
V.	Die Errichtung der GmbH durch Ausgliederung .....	137
A.	Systematisierung.....	137
B.	Die Errichtung durch Ausgliederung im Zivilrecht.....	138
1.	Einordnung.....	138
2.	Gegenstand der Ausgliederung .....	140
3.	Verfahrensablauf.....	143
a)	Ausgliederungsplan .....	143
b)	Beurkundung des Ausgliederungsplans.....	149
c)	Eintragung der Ausgliederung.....	150
4.	Bewertung des übergewendenden Vermögens.....	153
a)	Übertragungsbilanz des Einzelunternehmens.....	154
b)	Übernahmebilanz der GmbH.....	161
C.	Die Errichtung durch Ausgliederung im Steuerrecht .....	169
1.	Einordnung.....	169
2.	Gegenstand der Einbringung.....	171
3.	Bewertung des übergewendenden Vermögens.....	177
a)	Übernahmebilanz und Folgen des Ansatzes auf Seiten der GmbH .....	177
b)	Folgen des Ansatzes auf Seiten des Einbringenden .....	192
4.	Exkurs: Einbringungsgeborene Anteile .....	197
5.	Verkehrsteuerliche Konsequenzen.....	203
D.	Zwischenfazit.....	206
VI.	Der Sondersachverhalt der Betriebsaufspaltung .....	207
A.	Systematisierung.....	207
B.	Die Betriebsaufspaltung im Zivilrecht .....	208
1.	Einordnung.....	208
2.	Mögliche Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung .....	213
3.	Sachverhaltsdienliche Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung.....	215

4.	Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung .....	218
a)	Sachliche Verflechtung.....	219
b)	Personelle Verflechtung .....	230
C.	Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht.....	235
1.	Auswirkungen der sachverhaltsdienlichen Erscheinungsformen .....	236
a)	Echte Betriebsaufspaltung .....	236
b)	Umgekehrte Betriebsaufspaltung .....	240
2.	Exkurs: Spezielle Fragestellungen .....	242
a)	Korrespondierende Bilanzpositionen .....	243
b)	Merkmalsübertragung.....	245
3.	Beendigung der Betriebsaufspaltung .....	249
D.	Zwischenfazit.....	255
VII.	Die laufende Geschäftstätigkeit der GmbH .....	257
A.	Systematisierung.....	257
B.	Die laufende Geschäftstätigkeit der GmbH im Zivilrecht.....	258
1.	Rechnungslegung .....	258
2.	Einlagen .....	259
a)	Offene Einlagen.....	259
b)	Verdeckte Einlagen.....	261
3.	Gewinnausschüttungen .....	264
a)	Offene Gewinnausschüttungen.....	265
b)	Verdeckte Gewinnausschüttungen .....	270
4.	Gewinnabführung.....	271
C.	Die laufende Geschäftstätigkeit der GmbH im Steuerrecht .....	277
1.	Rechnungslegung .....	277
2.	Gesellschaftsebene .....	281
a)	Einlagen .....	281
(1)	Offene Einlagen .....	281
(2)	Verdeckte Einlagen .....	283
b)	Gewinnausschüttungen.....	287
(1)	Offene Gewinnausschüttungen .....	287
(2)	Verdeckte Gewinnausschüttungen .....	289
c)	Gewinnabführung .....	300
3.	Gesellschafterebene .....	305
a)	Einlagen .....	306
(1)	Offene Einlagen .....	306
(2)	Verdeckte Einlagen .....	308

b)	Gewinnausschüttungen .....	311
(1)	Offene Gewinnausschüttungen .....	312
(2)	Verdeckte Gewinnausschüttungen .....	319
c)	Gewinnabführung .....	329
D.	Zwischenfazit .....	334
VIII.	Exkurs: Die Beendigung der GmbH .....	337
A.	Systematisierung .....	337
B.	Die Beendigung der GmbH im Zivilrecht .....	338
1.	Auflösung .....	338
2.	Liquidation .....	341
3.	Beendigung .....	342
C.	Die Beendigung der GmbH im Steuerrecht .....	343
1.	Gesellschaftsebene .....	343
2.	Gesellschafterebene .....	347
D.	Zwischenfazit .....	349
IX.	Quantitative Analyse der Umstrukturierungsalternativen .....	351
A.	Systematisierung .....	351
1.	Strukturierung der Anwendungsfälle .....	352
2.	Beispielsachverhalt .....	354
3.	Steuerbarwertminimierung .....	358
B.	Quantitative Auswirkungen des Beispielsachverhalts .....	362
1.	Auswirkungen bei Anwendung der Einzelrechtsnachfolge .....	363
2.	Auswirkungen bei Anwendung der Ausgliederung .....	366
a)	Buchwertansatz .....	368
b)	Zwischenwertansatz .....	369
c)	Teilwertansatz .....	371
3.	Auswirkungen bei Anwendung der Betriebsaufspaltung .....	373
a)	Echte Betriebsaufspaltung .....	374
b)	Umgekehrte Betriebsaufspaltung .....	376
C.	Zwischenfazit .....	378
X.	Schlussbetrachtungen .....	381
A.	Kritische Zusammenfassung der Ergebnisse .....	381
B.	Ausblick .....	386
Anhang	.....	391
Literaturverzeichnis	.....	437
Stichwortverzeichnis	.....	555