

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

# **Umstrukturierung bei der GmbH und der GmbH & Co. KG im Steuerrecht**

**mit Übersichten und Beispielen**

Von

**Prof. Dr. Hans Ott**

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**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.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

<http://ESV.info/978-3-503-19554-1>

**Zitiervorschlag:**

Ott, Umstrukturierung bei der GmbH und der GmbH & Co. KG im Steuerrecht

ISBN 978-3-503-19554-1 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-19555-8 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2021

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Druck: docupoint, Barleben

## Vorwort

Veränderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen verlangen nicht selten eine Änderung der bisherigen Organisationsform eines Unternehmens, womit sich auch die Frage stellt, ob ein Wechsel der Rechtsform angezeigt ist. Im Bereich mittelständisch geprägter Unternehmen wird dabei vielfach der Wechsel vom Personenunternehmen in die GmbH oder umgekehrt, die Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder die Einbringung des Unternehmens in eine GmbH & Co. KG in Erwägung gezogen.

Das Umwandlungsrecht stellt für einen Rechtsformwechsel eine Vielzahl verschiedener Umwandlungsmöglichkeiten zur Verfügung. Für die Umstrukturierung eines Personenunternehmens in die GmbH bzw. den umgekehrten Fall sind dies vor allem die Verschmelzung, der Formwechsel oder die Sacheinlage eines Unternehmens oder eines Anteils an einer Personengesellschaft in eine GmbH anlässlich der Gründung oder einer Kapitalerhöhung. Die in hohem Maße flexiblen gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten werden flankiert durch das Umwandlungssteuergesetz, das es ermöglicht, auf entsprechenden Antrag die Umwandlung bzw. Umstrukturierung ohne Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven durchzuführen.

Vor diesem Hintergrund widmet sich das vorliegende Buch scherpunktmäßig der steuerlichen Behandlung einschlägiger Umstrukturierungsvorgänge. Behandelt wird zunächst die Einbringung in eine GmbH nach den §§ 20–23 UmwStG, bevor in einem weiteren Teil auf die Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen nach den §§ 3 bis 9 UmwStG eingegangen wird. Neben der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 3 EStG wird abschließend die Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG dargestellt. Nach den langjährigen Erfahrungen des Verfassers aus zahlreichen Seminarveranstaltungen zur Umstrukturierung rund um die GmbH werden damit insbesondere die im mittelständischen Bereich anzutreffenden Umwandlungsmöglichkeiten und die daran anschließenden Fragestellungen angesprochen. Nicht behandelt werden die Verschmelzung sowie die Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, die vor allem im Bereich von Konzernstrukturen anzutreffen sind.

Das vorliegende Buch gibt einen grundlegenden Überblick über die steuerliche Behandlung der Umwandlung von im Inland ansässigen Rechtsträgern, vermag jedoch eine umfassende Kommentierung der zahlreichen Einzelfragen des Umwandlungssteuerrechts nicht zu ersetzen. Das Werk hat sich vielmehr zum Ziel gesetzt, eine praktische Hilfestellung bei Fragestellungen rund um die Umstrukturierung von Unternehmen zu liefern und auf vorhandene steuerliche Fallstricke hinzuweisen. Zielgruppe sind in erster Linie Wirtschaftsprüfer, Steuerberater sowie Fachanwälte für Steuerrecht, aber auch Mitarbeiter in Steuerabteilungen mittelständisch geprägter Unternehmen und Unternehmensstruk-

turen. Darüber hinaus finden aber auch Hochschullehrer, Dozenten, Referenten sowie Studierende und andere Personen mit fortgeschrittenem Ausbildungsstand mit dem Werk einen kompakten Überblick über die Fragen zur steuerlichen Behandlung von Umwandlungen.

Das Buch berücksichtigt den Rechtszustand im Oktober 2020 sowie die Verwaltungsauffassung, die ihren Niederschlag im sog. Umwandlungssteuer-Erlass 2011 (BMF-Schreiben vom 11. 11. 2011) gefunden hat.

Ein herzlicher Dank gebührt dem Erich Schmidt Verlag und vor allem Herrn Dr. Stefan Lorenz, auf dessen Anregung dieses Buch zurückzuführen ist. Schließlich gebührt Herrn Franz Lübbehüsen ein ebenso herzlicher Dank für die redaktionelle Betreuung während der Entstehung dieses Werks.

Dem Leser möge dieses Buch die erhofften Hilfestellungen bei der Lösung praktischer Fragestellungen an die Hand geben. Anregungen und kritische Hinweise sind jederzeit willkommen.

Köln, im Oktober 2020

Prof. Dr. Hans Ott

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	5
<b>I. Zivilrechtliche Möglichkeiten der Umwandlung in eine GmbH</b> .....	11
1. Zivilrechtliche Behandlung der Umwandlung eines Einzelunternehmens .....	11
2. Zivilrechtliche Behandlung der Umwandlung einer Personengesellschaft .....	13
<b>II. Steuerliche Behandlung der Einbringung in eine GmbH</b> .....	17
1. Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG .....	17
2. Beteiligte der Einbringung .....	18
3. Gewährung neuer Anteile .....	19
3.1. Einbringung mit Sacheinlage als Aufgeld .....	19
3.2. Kapitalerhöhungsverbot und -verzicht nach § 54 Abs. 1 UmwG .....	21
4. Qualifizierter Einbringungsgegenstand .....	24
4.1. Betrieb mit allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen .....	24
4.2. Teilbetrieb .....	28
4.3. Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen .....	29
4.4. Besonderheiten bei Anteilen an einer Komplementär-GmbH .....	33
4.5. Zurückbehaltung von GmbH-Anteilen .....	34
4.6. Sonderfälle bei der Betriebsaufspaltung .....	36
5. Vorab-Auslagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen sowie von Sonderbetriebsvermögen .....	44
6. Steuerliche Rückbeziehung .....	46
7. Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG .....	47
7.1. Einbringung zum Buchwert .....	47
7.2. Einbringung zum gemeinen Wert .....	51
7.3. Einbringung zum Zwischenwert .....	54
8. Gewährung sonstiger Gegenleistungen .....	56
8.1. Bilanzielle Behandlung .....	56
8.2. Einschränkungen bei sonstigen Gegenleistungen .....	58
8.3. Begriff der sonstigen Gegenleistung .....	60
9. Ergänzungsbilanzen bei Umwandlungen .....	63
10. Einschränkungen des Bewertungswahlrechts gemäß § 20 UmwStG .....	66
10.1. Keine Buchwertfortführung bei negativem Betriebsvermögen .....	66
10.2. Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum .....	67

11. Steuerliche Behandlung der Einbringungskosten .....	71
11.1. Begriff und Zuordnung der Einbringungskosten .....	71
11.2. Einbringungskosten bei der übernehmenden Kapital- gesellschaft .....	73
11.3. Steuerfalle: Verdeckte Gewinnausschüttung .....	74
11.4. Einbringungskosten beim Einbringenden .....	75
12. Rechtsfolgen bei der übernehmenden Gesellschaft .....	77
12.1. Absetzungen für Abnutzungen .....	77
12.2. Rücklage nach § 6b EStG .....	78
12.3. § 7g EStG bei Einbringungen .....	79
12.4. Einbringung bei fortführungsgebundenem Verlustvortrag der GmbH .....	81
13. Übersicht zu den Rechtsfolgen .....	82
13.1. Rechtsfolgen bei der übernehmenden Gesellschaft .....	82
13.2. Rechtsfolgen beim Einbringenden .....	82
14. Sonderfragen .....	83
14.1. Pensionszusagen bei Einbringung in eine GmbH .....	83
14.2. Zins- bzw. EBITDA-Vortrag .....	85
14.3. Nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a EStG .....	85
14.4. Besonderheiten beim Formwechsel .....	86
15. Checklisten zur Umwandlung einer Personengesellschaft in eine GmbH .....	87
15.1. Zivilrechtliche Schritte .....	87
15.2. Steuerliche Überlegungen .....	88
<b>III. Anteilstausch nach § 21 UmwStG .....</b>	<b>91</b>
1. Fälle des Anteilstausches nach § 21 UmwStG .....	91
2. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich des Anteilstausches .....	94
3. Fehlende steuerliche Rückbeziehung .....	95
4. Bewertung beim qualifizierten Anteilstausch .....	95
<b>IV. Steuerrisiken bei sperrfristbehafteten Anteilen .....</b>	<b>99</b>
1. Entstehung sperrfristbehafteter Anteile .....	99
1.1. Originär sperrfristbehaftete Anteile .....	99
1.2. Fiktiv sperrfristbehaftete Anteile .....	100
1.3. Derivat (mitverstrickte) sperrfristbehaftete Anteile .....	102
1.4. Besonderheiten bei Personengesellschaften als Einbringende .....	104
1.5. Sperrfristverhaftung bei einer gemischten Einbringung .....	104
1.6. Sperrfristverhaftung nach § 24 Abs. 5 UmwStG .....	105
1.7. Beendigung der Sperrfristverhaftung nach § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG .....	106
2. Unentgeltliche Übertragung sperrfristbehafteter Anteile .....	108

3.	Sperrfristverstoß und Rechtsfolgen beim Einbringenden .....	110
3.1.	Einbringungsgewinn I und II .....	110
3.2.	Besteuerung der Anteilsveräußerung .....	111
3.3.	Einbringungsgewinn und Gewerbesteuer .....	112
3.4.	Gewerbesteuer bei Zusammentreffen mit einer anderen Sperrfrist .....	113
3.5.	Sperrfristverstoß und Erhöhungsbetrag .....	116
4.	Ersatzrealisationstatbestände des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG .....	117
4.1.	Anwendungsgrundsätze .....	117
4.2.	Billigkeitsregelung .....	119
4.3.	Beispielsfälle zur Billigkeitsregelung .....	121
5.	Nachweiserfordernisse bei sperrfristbehafteten Anteilen .....	130
6.	Weiter-Einbringung sperrfristbehafteter Anteile .....	133
7.	Mitunternehmerschaft als Einbringender .....	138
<b>V.</b>	<b>Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen</b> .....	<b>141</b>
1.	Zivilrechtliche Möglichkeiten der Umwandlung .....	141
1.1.	Verschmelzung .....	141
1.2.	Formwechsel .....	142
2.	Vergleich der Umwandlung mit der Liquidation .....	144
3.	Rückwirkung und steuerlicher Übertragungstichtag .....	146
4.	Steuerliche Behandlung bei der übertragenden GmbH .....	149
4.1.	Grundlagen .....	149
4.2.	Steuerliche Schlussbilanz und Übertragungsgewinn .....	150
4.3.	Aufstockung beim übertragenden Rechtsträger .....	151
4.4.	Auswirkungen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG .....	153
4.5.	Verlustverrechnungssperre nach § 2 Abs. 4 Satz 3–6 UmwStG .....	155
4.6.	Bewertungswahlrecht nach § 3 Abs. 2 UmwStG .....	157
5.	Steuerliche Behandlung beim übernehmenden Rechtsträger .....	159
5.1.	Eintritt in die steuerrechtliche Rechtsstellung .....	159
5.2.	Anschaffungs- und Einlagefiktionen bei Anteilen nach § 5 UmwStG .....	159
5.3.	Wertaufholungspflicht bei früheren steuerwirksamen Abschreibungen .....	161
6.	Ausschüttungsfiktion der offenen Rücklagen .....	164
7.	Ermittlung des Übernahmeergebnisses .....	168
8.	Steuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses .....	172
8.1.	Übersicht .....	172
8.2.	Übernahmegewinn und Übernahmeverlust .....	172
8.3.	Vollständige Nichtberücksichtigung von Übernahme- verlusten .....	173
9.	Beispielsfälle .....	176
9.1.	Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co. KG .....	177
9.2.	Umwandlung in ein Einzelunternehmen .....	180



10. Sonderfragen .....	183
10.1. Gesellschafterdarlehen bei Umwandlung .....	183
10.2. Gewerbesteuerfalle nach § 18 Abs. 3 UmwStG .....	189
10.3. Pensionsrückstellungen .....	196
10.4. Steuerliche Rückbeziehung und Geschäftsführerver- gütungen .....	198
10.5. Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum .....	199
11. Checklisten zur Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen .....	200
11.1. Zivilrechtliche Schritte .....	200
11.2. Steuerliche Überlegungen .....	201
<b>VI. Aufnahme natürlicher Personen in ein Einzelunternehmen</b> .....	203
1. Unentgeltliche Aufnahme .....	203
2. Entgeltliche Aufnahme in eine Personengesellschaft .....	204
2.1. Zuzahlung in das Privatvermögen .....	204
2.2. Zuzahlung in das Betriebsvermögen .....	206
<b>VII. Einbringung in eine Personengesellschaft</b> .....	211
1. Grundlagen .....	211
2. Steuerliche Rückbeziehung .....	211
3. Einbringungsgegenstand .....	211
4. Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	212
5. Begrenzung sonstiger Gegenleistungen .....	215
6. Sonstige Gegenleistungen und „echte“ Zuzahlungen .....	216
7. Sonstige Rechtsfolgen .....	217
7.1. Zins- bzw. EBITDA-Vortrag .....	217
7.2. Nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a EStG .....	218
8. Bilanzierung bei Einbringung nach § 24 UmwStG .....	218
8.1. Ansatz der Buchwerte .....	218
8.2. Ansatz der gemeinen Werte .....	223
8.3. Ansatz von Zwischenwerten .....	225
8.4. Übergangsbilanzierung bei Einnahmen-Überschuss- Rechnung .....	227
8.5. Zurückbehaltung von Honorarforderungen bei Einbringungen .....	229
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	231