

Ott

Beratungsschwerpunkte Unternehmenskauf

Leseprobe

Weitere Informationen zum Produkt mit
Bestellmöglichkeit erhalten Sie in unserem Online-Angebot
unter www.deubner-steuern.de/shop



IMPRESSUM

© 2024 by Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

ISBN: 978-3-88606-871-5

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Recht & Steuern Beteiligungs-GmbH
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRB 37127
Geschäftsführer: Ralf Wagner, Jochen Hortschansky, Kurt Skupin

Deubner Recht & Steuern GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Fon +49 221 937018-0
Fax +49 221 937018-90
kundenservice@deubner-verlag.de
www.deubner-steuern.de

6. Veräußerer-Umwandlungsmodell

Inhalt	Rdnr.
6.1 Steuernachteile und Kaufpreisabschlag bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	6.1
6.2 Vermeidung steuerlicher Nachteile	6.4
6.3 Grundzüge des Veräußerer-Umwandlungsmodells	6.7
6.4 Steuerfolgen beim Veräußerer-Umwandlungsmodell	6.12
6.4.1 Untergang der Anschaffungskosten	6.12
6.4.2 Berücksichtigung von Kosten für den Vermögensübergang	6.17
6.4.3 Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts	6.22
6.5 Steuerfalle beim Erwerber	6.26
6.6 Steuerfalle nach § 18 Abs. 3 UmwStG	6.31
6.6.1 Anwendungsbereich der Regelung	6.31
6.6.2 Veräußerung gegen Leibrente	6.39
6.7 Doppelstockmodell zur Vermeidung des § 18 Abs. 3 UmwStG	6.43

6.1 Steuernachteile und Kaufpreisabschlag bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Sind Gegenstand eines Unternehmenskaufs Anteile an einer Kapitalgesellschaft, so ergeben sich regelmäßig steuerliche Interessensgegensätze zwischen Veräußerer und Erwerber. Während der Veräußerer im Hinblick auf den Gewinn aus der Veräußerung seiner Anteile die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens erreichen möchte, konzentrieren sich die Interessen des Erwerbers vor allem auf die möglichst vollständige Abschreibbarkeit des Kaufpreises sowie auf den umfassenden steuerlichen Abzug etwaiger Refinanzierungsaufwendungen. 6.1

Vor diesem Hintergrund ist der Erwerb eines Einzelunternehmens oder der Anteile an einer Personengesellschaft aus steuerlicher Sicht deutlich interessanter als der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, sofern nicht ein unmittelbarer Erwerb der den Betrieb repräsentierenden Wirtschaftsgüter (sog. Asset Deal) in Betracht kommt. Der potenzielle Erwerber von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird daher regelmäßig versuchen, als Nachteilsausgleich einen Kaufpreisabschlag durchzusetzen. 6.2

6.3

Hinweis

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 25.06.2021,¹⁾ das zum 01.01.2022 in Kraft tritt, hat der Gesetzgeber das Optionsmodell eingeführt.²⁾ Nach § 1a KStG können sich Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften auf unwiderruflichen Antrag wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandeln lassen. Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt nach § 1a Abs. 2 KStG als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG mit der Folge, dass die §§ 1 und 25 i.V.m. §§ 20–23 UmwStG entsprechend anzuwenden sind.

Nach dem fiktiven Formwechsel ist zivilrechtlich die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft weiterhin als Anteil an einer Personengesellschaft zu behandeln, während diese nach § 1a Abs. 3 KStG für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt.

Beim Kauf von Anteilen an einer Personengesellschaft ist daher stets vorab zu klären, ob es sich ggf. um eine optierende Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG handelt. Denn im Fall einer optierenden Gesellschaft werden Anteile einer Kapitalgesellschaft veräußert, die beim Veräußerer entweder dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG oder der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 KStG unterliegen. Der Erwerber erwirbt Anteile an einer fiktiven Kapitalgesellschaft, was dazu führt, dass der gezahlte Kaufpreis grundsätzlich nicht abgeschrieben werden kann.

Sollen Gegenstand des Kaufvorgangs auch steuerlich Anteile an einer Personengesellschaft sein, kann die optierende Gesellschaft beantragen (Rückoption), auch steuerlich wieder als Personengesellschaft behandelt zu werden. Steuerlich wird die Rückoption als erneuter Formwechsel nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 9 und §§ 3–8 UmwStG behandelt, so dass – wie beim nachstehend skizzierten Veräußerer-Umwandlungsmodell – dieselben Rechtsfolgen eintreten.

- 1) Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.06.2021, BGBl I, 2050.
- 2) Vgl. dazu BRÜHL/WEISS, DStR 2021, 889 und 945 sowie 1617; SCHIFFERS/JACOBSEN, DStZ 2021, 348; SCHIFFERS, DStZ 2021, 530; CORDES/KRAFT, FR 2021, 401; DEMUTH, KÖSDI 2021, 22241; DORN/DIBBERT, DB 2021, 796 und 1233; RICKERMANN, DB 2021, 1035 und 1567; KÖLBL/LUCE, Ubg 2021, 264; OTT, DStZ 2021, 559; DERS., StuB 2021, 597; ADRIAN/FEY, StuB 2021, 309; DRESSLER/KOMPOLSEK, Ubg 2021, 301; LÜDICKE/EILING, BB 2021, 1439; LEITSCH, BB 2012, 1943; WINKLER/CARLÉ, NWB 2021, 2508; FUHRMANN, NWB 2021, 2356; BRILL, NWB 2021, 2420; CARLÉ, NWB 2021, 2270; STRECKER/CARLÉ, NWB 2021, 2022; KAHSNITZ, NWB 2021, 2100; NAGEL/SCHLUND, NWB 2021, 1874; MAYER/KÄSHAMMER, NWB 2021, 1300.

6.2 Vermeidung steuerlicher Nachteile

Um den Kaufpreisabschlag zu vermeiden oder sogar einen unter rein steuerlichen Gesichtspunkten höheren Kaufpreis durchzusetzen, kann es in bestimmten Fällen für den bzw. die Veräußerer empfehlenswert sein, die Kapitalgesellschaft vor der Anteilsveräußerung in ein Personenunternehmen (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) umzuwandeln und anschließend den Betrieb bzw. einen Anteil an der Personengesellschaft, also steuerlich einen Mitunternehmeranteil, zu veräußern. Die Vorteilhaftigkeitsüberlegungen bei diesem sogenannten Veräußerer-Umwandlungsmodell basieren auf dem Barwert der abschreibungsbedingten Steuereffekte und werden entscheidend beeinflusst durch die Zusammensetzung der Wirtschaftsgüter, die stille Reserven enthalten, sowie deren jeweilige Abschreibungsdauern. 6.4

Im Hinblick auf die Abziehbarkeit von Finanzierungsaufwendungen ergeben sich beim Erwerb eines Betriebs bzw. von Anteilen an einer Personengesellschaft – über die generellen Einschränkungen wie z.B. die Zinsschranke nach § 4h EStG bzw. die Hinzurechnung nach § 9 Nr. 1 Buchst. a) GewStG hinaus – regelmäßig keine Abzugsbeschränkungen. Dagegen unterliegen die Finanzierungsaufwendungen beim Erwerb von Anteilen an der Zielkapitalgesellschaft bei privaten Erwerbern grundsätzlich dem Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 EStG. Nur bei entsprechender Option zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG sind diese zu 60 % abzugsfähig. Ein voller Abzug der Finanzierungsaufwendungen lässt sich zwar erreichen, wenn der Erwerb von Anteilen an der Zielkapitalgesellschaft wiederum durch eine Erwerberkapitalgesellschaft erfolgt. Sofern aber die Erwerbergesellschaft ihre Finanzierungsaufwendungen durch nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG zu 95 % steuerfreie Gewinnausschüttungen der Zielgesellschaft finanziert, bauen sich in Höhe der voll abzugsfähigen Finanzierungsaufwendungen sukzessive steuerliche Verluste bzw. Verlustvträge auf. 6.5

Damit der Abzug der Finanzierungsaufwendungen auf derselben Ebene stattfinden kann, auf der die steuerpflichtigen Erträge erzielt werden, sind in der Folgezeit weitergehende Maßnahmen erforderlich (z.B. Auf- oder Abwärtsverschmelzung der Erwerbsgesellschaft mit der Zielgesellschaft, Errichtung einer ertragsteuerlichen Organschaft nach §§ 14 ff. KStG zwischen Erwerbs- und Zielgesellschaft). 6.6

6.3 Grundzüge des Veräußerer-Umwandlungsmodells

- 6.7 Nachfolgend werden das Veräußerer-Umwandlungsmodell und die hierbei zu beachtenden möglichen Steuerfallen diskutiert. Die Überlegungen beschränken sich dabei auf die im mittelständischen Bereich vor allem anzutreffende Rechtsform der GmbH.
- 6.8 Die Verschmelzung oder der Formwechsel einer GmbH auf bzw. in ein Personenunternehmen (i.d.R. wegen der angestrebten Haftungsbeschränkung eine GmbH & Co. KG) kann zwar unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 UmwStG steuerlich mit Buchwertfortführung und somit ohne Auflösung der stillen Reserven vollzogen werden. In Höhe der thesaurierten Gewinne (Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag, Bilanzgewinn) ergibt sich jedoch zunächst eine fiktive Gewinnausschüttung nach § 7 UmwStG, die – je nach Empfänger – entweder der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG (Empfänger ist eine Kapitalgesellschaft) oder dem Teileinkünfteverfahren (Empfänger ist eine natürliche Person) unterliegt.
- 6.9 Zusätzlich wird nach § 4 Abs. 5 und 6 UmwStG ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust ermittelt, in dem das übergehende Vermögen der GmbH den Anschaffungskosten bzw. dem Buchwert der Anteile gegenübergestellt wird. Dieses sogenannte Übernahmeergebnis 1. Stufe wird noch vermindert um die bereits nach § 7 UmwStG versteuerte fiktive Ausschüttung, um eine Doppelerfassung zu verhindern.
- 6.10 Ist die Umwandlung unter Fortführung der Buchwerte erfolgt, werden bei der anschließenden Veräußerung des Einzelunternehmens bzw. der Anteile an der Personengesellschaft die stillen Reserven aufgedeckt und ggf. unter Nutzung der Vergünstigungen nach den §§ 16 und 34 EStG versteuert. Die aufgelösten stillen Reserven kann der Erwerber zusammen mit den erworbenen Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz bzw. beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils in einer positiven Ergänzungsbilanz aktivieren und steuermindernd abschreiben. Im Ergebnis ist das Veräußerer-Umwandlungsmodell für den Erwerber mit dem Erwerb der einzelnen Wirtschaftsgüter (Asset Deal) vergleichbar.
- 6.11 Ob das Veräußerer-Umwandlungsmodell empfehlenswert ist, hängt für den Veräußerer u.a. davon ab, ob für die Veräußerung des Einzelunternehmens bzw. des Mitunternehmeranteils der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG in Betracht kommt und ob beim Erwerb der GmbH-Anteile gezahlte hohe Anschaffungskosten durch die Umwandlung vernichtet werden. Vorteilhaft kann die einer Veräußerung von GmbH-Anteilen vorgeschaltete Umwandlung z.B. dann sein, wenn der Veräußerer über steuerliche Verlustvorträge verfügt, die mit dem Ver-

äußerungsgewinn verrechnet werden können. Andererseits sind im Zusammenhang mit dem Veräußerer-Umwandlungsmodell bestehende Nachteile und Steuerfallen zu beachten, die sich nachteilig auswirken können und daher nicht unberücksichtigt bleiben dürfen.

6.4 Steuerfolgen beim Veräußerer-Umwandlungsmodell

6.4.1 Untergang der Anschaffungskosten

Die Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen führt regelmäßig zum Eintritt eines Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG, sofern die Anteilseigner der umzuwandelnden GmbH beim Anteilserwerb hohe Anschaffungskosten aufgewendet haben. Wie das nachfolgende Beispiel zeigt, werden nämlich die Anschaffungskosten im Rahmen der Umwandlung vernichtet. 6.12

Beispiel (Erwerberfall)

An der X-GmbH mit einem Stammkapital von 100.000 € sind A und B zu je 50 % beteiligt. Die Gesellschafter haben ihre Anteile vor zehn Jahren jeweils zum Preis von 500.000 € erworben. Zur Vorbereitung einer Veräußerung der Anteile wird die X-GmbH mit Wirkung zum 31.12.2021 in eine GmbH & Co. KG umgewandelt. Die X-GmbH verfügt zu diesem Zeitpunkt neben dem Stammkapital von 100.000 € über thesaurierte Gewinne i.H.v. 200.000 €. Die Kosten für den Vermögensübergang (Notar- und Steuerberatungskosten), die von der GmbH & Co. KG getragen werden, betragen 20.000 €. 6.13

Lösung

Für jeden Gesellschafter ist zunächst die fiktiv nach § 7 UmwStG zu versteuernde Ausschüttung der thesaurierten Gewinne i.H.v. 200.000 € zu ermitteln. Diese beträgt für A und B jeweils 100.000 € und löst zu dem Zeitpunkt, in dem die Umwandlung in das Handelsregister eingetragen wird (Rdnr. 0708 UmwSt-Erlass³⁾), eine an das Finanzamt abzuführende Kapitalertragsteuer von insgesamt 50.000 € (25 % von 200.000 €) sowie Solidaritätszuschlag von 2.750 € (5,5% von 50.000 €) aus. Bei A und B unterliegt die fiktive Ausschüttung dem Teileinkünfteverfahren. Die fiktive Gewinnausschüttung i.H.v. jeweils 100.000 € unterliegt bei A und B dem Teileinkünfteverfahren, so dass die Bezüge nach § 7 UmwStG zu 60 % der individuellen Besteuerung unterliegen. Die von der X-GmbH abgeführte Kapitalertragsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag wird später auf die jeweils bei A und B eintretende Steuerbelastung angerechnet.

3) Vgl. BMF-Schreiben v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I, 1314 (im Folgenden: UmwSt-Erlass).

Darüber hinaus wird jeweils für A und B das Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG i.V.m. Rdnr. 04.27 UmwSt-Erlass ermittelt. Die Umwandlung führt unter Ansatz der Buchwerte gem. § 3 Abs. 2 UmwStG zu folgendem Übernahmeergebnis, das nach Rdnr. 04.19 UmwSt-Erlass personenbezogen jeweils für A und B wie folgt ermittelt wird:

anteiliger Buchwert des auf die GmbH & Co. KG übergehenden Betriebsvermögens (50 % von 300.000 €)	150.000 €
Anschaffungskosten der Anteile an der X-GmbH	- 500.000 €
Kosten für den Vermögensübergang	- 10.000 €
Übernahmeverlust 1. Stufe	- 360.000 €
Bezüge nach § 7 UmwStG	- 100.000 €
Übernahmeverlust 2. Stufe	- 460.000 €

Nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG kann der Übernahmeverlust jeweils i.H.v. 60 % der Bezüge nach § 7 UmwStG (also i.H.v. 60.000 €) bei A und B berücksichtigt werden und mit den Bezügen nach § 7 UmwStG verrechnet werden. Während die Bezüge nach § 7 UmwStG damit im Ergebnis steuerfrei bleiben, geht der restliche Übernahmeverlust i.H.v. 400.000 € vollständig unter.

Hätten A und B die Anteile an der X-GmbH erst **innerhalb von fünf Jahren vor der Umwandlung** entgeltlich erworben, wäre nach der Missbrauchsregelung des § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG ein **Übernahmeverlust überhaupt nicht zu berücksichtigen**. In diesem Fall hätten A und B die Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG nach dem Teileinkünfteverfahren i.H.v. jeweils 60.000 € (60 % von 100.000 €) zu versteuern.

Variante (Gründerfall)

Sachverhalt wie im Ausgangsbeispiel, jedoch sind die Gesellschafter A und B nunmehr die Gründungsgesellschafter der X-GmbH mit Anschaffungskosten der Anteile von jeweils nur noch 50.000 €.

Lösung

Während für A und B dieselbe Versteuerung der Bezüge nach § 7 UmwStG wie im Ausgangsbeispiel eintritt, wird im Gründerfall das Übernahmeergebnis nunmehr wie folgt ermittelt:

anteiliger Buchwert des auf die GmbH & Co. KG übergehenden Betriebsvermögens (50 % von 300.000 €)	150.000 €
Anschaffungskosten der Anteile an der X-GmbH	– 50.000 €
Kosten für den Vermögensübergang	– 10.000 €
Übernahmeverlust 1. Stufe	– 90.000 €
Bezüge nach § 7 UmwStG	– 100.000 €
Übernahmeverlust 2. Stufe	– 10.000 €

Nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG kann der Übernahmeverlust i.H.v. jeweils 6.000 € (60 % von 10.000 €, höchstens jedoch i.H.v. 60 % der Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG bei A und B berücksichtigt werden und wird mit den steuerpflichtigen Bezügen i.S.d. § 7 UmwStG i.H.v. 60.000 € (60 % von 100.000 €) verrechnet. Bei A und B sind somit im Ergebnis Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG i.H.v. 54.000 € steuerpflichtig (60.000 € abzgl. 6.000 €).

Hieraus ergibt sich als erstes Zwischenergebnis:

6.14

- Soweit im obigen **Ausgangsbeispiel zum Erwerbfall** der ursprüngliche Kaufpreis für die GmbH-Anteile auf stille Reserven entfällt, also das Stammkapital einschließlich der offenen Reserven in Form thesaurierter Gewinne zum Zeitpunkt der Umwandlung übersteigt, bleibt ein Teil des Übernahmeverlusts außer Ansatz. Insoweit gehen auch die Anschaffungskosten der GmbH-Anteile unter.
- Im sogenannten **Gründerfall** ergibt sich – unabhängig vom Vorhandensein thesaurierter Gewinne – regelmäßig nur ein Übernahmeverlust in Höhe etwaiger Kosten für den Vermögensübergang, der nur zu 60 % berücksichtigt werden kann.
- Die **Berücksichtigung des Übernahmeverlusts** nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG **entfällt vollständig** (mit vollständigem Untergang der Anschaffungskosten der Anteile), soweit entweder zum Zeitpunkt der Umwandlung keine thesaurierten Gewinne vorhanden sind oder soweit die Anteile an der GmbH erst innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben wurden (fünfjährige Umwandlungssperre nach § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG).

Im obigen Beispiel weist die Eröffnungsbilanz der GmbH & Co. KG (sowohl im Erwerb- als auch im Gründerfall) ein anteiliges Eigenkapital für jeden Gesellschafter von 50.000 € aus. Unterstellt man vereinfacht, dass zum Zeitpunkt der

6.15

Veräußerung der Anteile die GmbH & Co. KG unverändert über stille Reserven von insgesamt 900.000 € verfügt, erzielen A und B bei Verwirklichung des Veräußerer-Umwandlungsmodells und bei einem unterstellten Veräußerungspreis von je 500.000 € jeweils einen Veräußerungsgewinn von 450.000 €.

- 6.16 Vergleicht man dieses Ergebnis mit einer Direktveräußerung der GmbH-Anteile (also ohne Umwandlung) hätte sich im Gründerfall der gleiche Veräußerungsgewinn eingestellt. Dagegen wäre im Erwerberfall für beide Gesellschafter bei der Veräußerung der GmbH-Anteile überhaupt kein Veräußerungsgewinn entstanden. Daraus folgt, dass zumindest im Gründerfall das Veräußerer-Umwandlungsmodell keine Nachteile für den Veräußerer hat. Für den Erwerber ist entscheidend, ob dem Grunde nach und über welchen Zeitraum beim Veräußerer-Umwandlungsmodell die erworbenen Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden können.

6.4.2 Berücksichtigung von Kosten für den Vermögensübergang

- 6.17 Durch die Einbeziehung der Kosten für den Vermögensübergang in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG wirken sich diese nur zu 60 % aus, soweit das Übernahmeergebnis auf eine natürliche Person entfällt. Sie wirken sich dagegen überhaupt nicht aus, soweit das Übernahmeergebnis auf eine Körperschaft entfällt, die an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt ist.
- 6.18 Die relevanten Kosten für den Vermögensübergang sind wie folgt zu ermitteln:
- **In einem ersten Schritt** sind die Kosten nach dem Veranlassungsprinzip dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger zuzuordnen, wobei die Kosten des übertragenden Rechtsträgers regelmäßig voll abzugsfähig bleiben.
 - **In einem zweiten Schritt** sind die Kosten für den Vermögensübergang in objektbezogene Kosten (z.B. Grunderwerbsteuer) und nicht objektbezogene Kosten aufzuteilen. Eine verhältnismäßige Aufteilung der Kosten auf die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG und die fiktive Gewinnausschüttung i.S.d. § 7 UmwStG darf nach Rdnr. 04.35 UmwSt-Erlass nicht vorgenommen werden.
- 6.19 Als Kosten für den Vermögensübergang i.S.d. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG werden nach Rdnr. 04.34 UmwSt-Erlass erfasst:
- unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung nur die nicht objektbezogenen Kosten des übernehmenden Rechtsträgers sowie

- auch die nicht objektbezogenen Kosten, die dem übertragenden Rechtsträger zuzuordnen und erst **nach dem steuerlichen Übertragungstichtag** entstanden sind. Der übertragende Rechtsträger hat nach Auffassung des BFH⁴⁾ für die Zuordnung kein Wahlrecht und kann für diese Kosten auch keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in seiner steuerlichen Schlussbilanz bilden.

In der Praxis wird die eingeschränkte Berücksichtigung der in der laufenden Buchführung erfassten Kosten für den Vermögensübergang oftmals übersehen. Soweit eine außerbilanzielle Korrektur unterblieben ist, führt dies im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung regelmäßig zu einem steuer- und zinspflichtigen Mehrergebnis. 6.20

Derzeit umstritten ist der **sachliche und zeitliche Umfang** der Kosten für den Vermögensübergang i.S.d. § 4 Abs. 4 UmwStG.⁵⁾ Nach einer **weiten Auffassung** werden sowohl die (internen wie auch externen) Kosten in der Vorbereitungs-, Durchführungs- und Nachbereitungsphase (hier insbesondere sog. Migrationskosten z.B. für die Integration von Arbeitnehmern oder von IT-Systemen) erfasst.⁶⁾ Andererseits wird aber nach einer **engen Auffassung** zu Recht vertreten, dass als Kosten für den Vermögensübergang lediglich interne und externe Kosten in der Vorbereitungs- und Durchführungsphase (z.B. Notar- oder Registerkosten) erfasst werden, nicht aber sämtliche anlässlich des Vermögensübergangs entstandenen Kosten.⁷⁾ 6.21

6.4.3 Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts

Die oben beschriebene, für entgeltlich erworbene Anteile geltende Regelung nach § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG steht wegen ihrer überschießenden Wirkung im Zentrum der Kritik.⁸⁾ Denn der vollständige Ausschluss der Berücksichtigung eines Übernahmeverlusts in den genannten Fällen hat zur Folge, dass ausschließlich die Bezüge nach § 7 UmwStG erfasst werden, während die Anschaffungskosten der Anteile unberücksichtigt bleiben. Insoweit wird § 4 Abs. 6 UmwStG zu Recht als fünfjährige faktische Umwandlungssperre⁹⁾ angesehen. Eine einschränkende Aus- 6.22

4) BFH, Urt. v. 30.05.2018 – I R 35/16, BFH/NV 2019, 469; so auch die Vorinstanz FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 12.04.2016 – 1 K 1001/14, DStRE 2017, 1047.

5) Vgl. dazu KROHN, DB 2018, 1755.

6) Vgl. dazu STIMPEL, GmbHR 2012, 199, 200.

7) Vgl. KUHR, Ubg 2016, 729; RONNEBERGER, NWB 2017, 954; HOLLE/WEISS, DStR 2018, 167; OTT, DStZ 2018, 524, 528.

8) Zur Kritik und zur Rechtfertigung vgl. VAN LISHAUT, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 6 Rdnr. 107.

9) Vgl. z.B. BOHNHARDT, in: HARITZ/MENNER/BILITEWSKI, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 4 Rdnr. 306.

legung des seit dem UmwStG 1995 mehrmals geänderten § 4 Abs. 6 UmwStG kommt indes nach der Rechtsprechung des BFH nicht in Betracht.¹⁰⁾ Denn deren Sinn und Zweck ist es, eine Einmalbesteuerung bei Umwandlungsvorgängen unter Geltung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens auf Dauer zu gewährleisten¹¹⁾ und den früher nach § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 möglichen Gestaltungen entgegenzuwirken.¹²⁾ Dieser Normzweck ließe sich bei einer teleologischen Reduktion der nunmehr geltenden Fassung des § 4 Abs. 6 UmwStG nicht erreichen.

- 6.23 Die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts und der endgültige Verlust von Anschaffungskosten nach § 4 Abs. 6 UmwStG verstößt nach Auffassung des BFH auch nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und das objektive Nettoprinzip. Neben den gesetzgeberischen Zielen war für den BFH zudem maßgebend, dass sich ein Untergang der Anschaffungskosten auch durch Ausweichgestaltungen¹³⁾ vermeiden lässt. Schließlich hat der BFH auch die im Schrifttum¹⁴⁾ vorgeschlagene Erfassung der außer Ansatz bleibenden Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz oder in einem Merkposten abgelehnt.¹⁵⁾ Wenngleich der BFH¹⁶⁾ in einem obiter dictum erwogen hatte, den späteren Erwerbsaufwand im Billigkeitswege zu erfassen, ist dies in der nachfolgenden Rechtsprechung des BFH nicht weiter verfolgt worden.¹⁷⁾
- 6.24 Der Eintritt eines Übernahmeverlusts beim Veräußerer-Umwandlungsmodell kann somit zu einer Steuerfalle führen bzw. ist bei hohen Anschaffungskosten der Anteile die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen faktisch ausgeschlossen, wenn nicht ausnahmsweise die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts in Kauf genommen wird.

10) Vgl. BFH, Urt. v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl II 2016, 919; BFH, Urt. v. 05.11.2015 – III R 13/13, BStBl II 2016, 468; BFH, Urt. v. 06.06.2016 – III R 13/13, BStBl II, 468; BFH, Urt. v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl II 2016, 916.

11) Vgl. BFH, Urt. v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl II 2016, 919.

12) Zu diesen Gestaltungen durch das sog. Step-Up-Modell vgl. z.B. FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2000, 1189, 1193; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12582, 12606; STEGNER/HEINZ, GmbHR 2001, 54, 56.

13) Vgl. KESSLER/SCHMIDT, DB 2000, 2088, 2093, zur kaufpreismindernden Berücksichtigung des latenten Steuerrisikos oder zum Ansatz der gemeinen Werte in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers.

14) Vgl. STRAHL, FR 2014, 852; weiterhin eine Erfassung der Anschaffungskosten befürwortend vgl. BOHNHARDT, in: HARTITZ/MENNER/BILITEWSKI, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 4 Rdnr. 308.

15) Vgl. nur BFH, Urt. v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl II 2016, 919, für die Rechtslage nach Inkrafttreten des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens.

16) Vgl. BFH, Urt. v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl II 2016, 916.

17) Ausdrücklich ablehnend WENDT, FR 2016, 722, 726; ähnlich LEVEDAG, GmbHR 2016, 261.

Vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung¹⁸⁾ können die ursprünglichen Anschaffungskosten bei einer Umwandlung somit nicht in vollem Umfang berücksichtigt werden. Sofern die latente Steuerbelastung auf die stillen Reserven nicht **bereits beim Anteilerwerb kaufpreismindernd berücksichtigt** worden ist, können z.B. im Rahmen der Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger nach § 3 Abs. 1 bzw. 2 UmwStG die gemeinen Werte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Der hieraus resultierende Übertragungsgewinn unterliegt dann aber beim übertragenden Rechtsträger sowohl der Körperschaft- als auch der Gewerbesteuer. Die eintretende Steuerbelastung kann erst im Zeitablauf beim übernehmenden Personenunternehmen durch die Abschreibung auf die aufgestockten und fortgeführten Werte amortisiert werden. 6.25

6.5 Steuerfalle beim Erwerber

Neben den skizzierten Steuerfolgen und Steuerfällen, die noch den Veräußerer betreffen, kann sich bei der Umsetzung des Veräußerer-Umwandlungsmodells auch beim Erwerber eine leicht zu übersehende Steuerfalle ergeben. Diese resultiert aus der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG, die nach der Verwaltungsauffassung in Rdnr. 01.27 UmwSt-Erlass sowohl für eine Umwandlung im Wege der Verschmelzung gem. § 2 UmwG als auch für den Formwechsel i.S.d. § 190 UmwG gilt. 6.26

Nach § 2 Abs. 1 UmwStG (bei der Verschmelzung auf eine bereits bestehende Personengesellschaft oder auf den Alleingesellschafter) bzw. nach § 9 Satz 3 UmwStG (beim Formwechsel in eine Personengesellschaft) sind nämlich das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers so zu ermitteln, als ob das Vermögen der GmbH mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt, auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre. Danach werden Geschäftsvorfälle, die sich in der Zeit zwischen dem steuerlichen Übertragungsstichtag und der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister (Rückwirkungszeitraum) ereignen, bereits dem übernehmenden Rechtsträger zugerechnet. 6.27

Die **Steuerfalle für den Erwerber** ergibt sich, weil nach der Verwaltungsansicht in Rdnr. 02.17–02.20 UmwSt-Erlass die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG für den Fall eingeschränkt wird, dass Gesellschafter der GmbH in der Zeit zwischen dem steuerlichen Übertragungsstichtag und der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister aus der GmbH ausscheiden. Bis zu ihrem Ausscheiden werden diese noch als Gesellschafter der GmbH behandelt mit der 6.28

18) BFH, Urt. v. 24.06.2014 – VIII R 35/10, BStBl II 2016, 916.

Folge, dass der Erwerber einen GmbH-Anteil anstelle eines Mitunternehmeranteils erwirbt. Erst zum steuerlichen Übertragungsstichtag gelten die erworbenen GmbH-Anteile gem. § 5 Abs. 2 oder 3 UmwStG als mit den Anschaffungskosten bzw. mit dem Buchwert in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt. Ein sich dabei ergebender Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG tritt beim Erwerber des Anteils ein. Die Anschaffungskosten des Erwerbers werden dadurch vernichtet.

6.29 **Hinweis**

Die Steuerfalle beim Erwerber lässt sich vermeiden, wenn der wirtschaftliche Übergang des Vermögens des übernehmenden Rechtsträgers beim Veräußerer-Umwandlungsmodell bis zur Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister aufgeschoben wird.

- 6.30 Die skizzierten Rechtsfolgen treten nach Rdnr. 02.19 UmwSt-Erlass auch dann ein, wenn ein Anteilseigner aus der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft gegen Barabfindung gem. §§ 29, 127 oder 207 UmwG ausscheidet. Der bar abgefundene Anteilseigner scheidet zwar handelsrechtlich erst nach der Handelsregistereintragung und damit aus dem auch zivilrechtlich bereits bestehenden übernehmenden Rechtsträger aus. Steuerlich wird er jedoch so behandelt, als ob er nicht Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers geworden und damit aus dem übertragenden Rechtsträger ausgeschieden wäre.

6.6 Steuerfalle nach § 18 Abs. 3 UmwStG

6.6.1 Anwendungsbereich der Regelung

- 6.31 Eine weitere Steuerfalle enthält die Missbrauchsregelung des § 18 Abs. 3 UmwStG, die genau genommen den Veräußerer betrifft, deren Nichtbeachtung aber wirtschaftlich auch den Erwerber treffen kann. Denn neben der Fünfjahresfrist in § 4 Abs. 6 UmwStG, die entgeltliche Anteilerwerbe vor einer Umwandlung betrifft, sieht § 18 Abs. 3 UmwStG eine **weitere Fünfjahresfrist vor**, die nach einer Umwandlung relevant werden kann. Wird nämlich das aus einer Umwandlung hervorgegangene Personenunternehmen, ein Teilbetrieb oder Anteile an der entstandenen Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt nach der typisierenden Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der Gewerbesteuer, soweit er auf eine natürliche Person entfällt.¹⁹⁾

19) Ausführlich dazu vgl. FÖRSTER, DB 2016, 789; OTT, DSz 2016, 769.

Im Einzelnen ist Folgendes zu beachten:

6.32

- Die nach § 18 Abs. 3 UmwStG anfallende **Gewerbsteuer** darf nach § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden und ist auch **von der Anrechnung auf die Einkommensteuer** nach § 35 EStG in Höhe des 3,8fachen Gewerbesteuermessbetrags **ausgeschlossen**. Unerheblich ist dabei, ob der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach allgemeinen Vorschriften der Gewerbesteuer unterlegen hatte. Darüber hinaus wird auch der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG nicht gewährt.²⁰⁾
- Unter bestimmten Voraussetzungen kann die vom Veräußerer übernommene Gewerbesteuerbelastung entweder **als Veräußerungskosten** berücksichtigt werden oder bei Einzahlung in das Gesellschaftsvermögen das Kapitalkonto des zur Übernahme verpflichteten Veräußerers erhöhen. Denn nach Auffassung des BFH²¹⁾ steht § 4 Abs. 5b EStG dem Abzug als Betriebsausgabe nur beim Schuldner der Gewerbesteuer entgegen, nicht auch bei demjenigen, der sich vertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet.
- Darüber hinaus erfasst § 18 Abs. 3 UmwStG i.V.m. Rdnr. 18.09 UmwSt-Erlass gewerbesteuerlich sowohl die stillen Reserven, die im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe vorhanden sind, als auch solche, die erst nach der Umwandlung neu gebildet wurden.²²⁾ Einer besonderen Berücksichtigung bedarf schließlich die Tatsache, dass § 18 Abs. 3 UmwStG auch das beim übernehmenden Rechtsträger **bereits vorhandene Vermögen infiziert**²³⁾ und nach h.M. auch auf die Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmer(teil-)anteilen innerhalb der Sperrfrist anzuwenden ist, wenn ein Mitunternehmer erst nach der Umwandlung in die übernehmende Personengesellschaft eingetreten ist.²⁴⁾ Dies gilt allerdings nicht, wenn der neue Mitunternehmer durch voll entgeltlichen Erwerb des Mitunternehmeranteils eingetreten ist.²⁵⁾

20) Vgl. BFH, Urt. v. 26.03.2015 – IV R 3/12, DB 2015, 1444.

21) Vgl. BFH, Urt. v. 07.03.2019 – IV R 18/17, BStBl II, 696; vgl. dazu SCHLÜCKE/MICKER/TROSEN, Ubg 2019, 357; NÖCKER, FR 2019, 617.

22) Vgl. BFH, Urt. v. 26.06.2007 – IV R 58/06, BStBl II 2008, 73.

23) Zu dieser Infektionswirkung und der dadurch ausgelösten faktischen fünfjährigen Veränderungssperre vgl. FÖRSTER, DB 2016, 789; OTT, DStZ 2016, 769; NEU/HAMACHER, GmbHR 2012, 280, 286 f.

24) Vgl. nur SCHIESSL, in: WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 18 UmwStG Rdnr. 211 (11/2019).

25) Vgl. FÖRSTER, DB 2016, 789, 793, auch bei einem Erwerb durch vollwertige Einlage; so auch OTT, DStZ 2016, 769, 780; BERNHAGEN/PUNG, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 18 UmwStG Rdnr. 65 (06/2022), ablehnend für den Erwerb durch vollwertige Einlage.

- 6.33 Während der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Rahmen des § 10a GewStG mit etwaig vorhandenen Verlustvorträgen des Veräußerers verrechnet werden kann, ist ein aus der Veräußerung oder Aufgabe resultierender Verlust nach Rdnr. 18.10 UmwSt-Erlass gewerbsteuerlich nicht zu berücksichtigen.
- 6.34 Der Grund für die Regelung des § 18 Abs. 3 UmwStG besteht darin, dass bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen nach §§ 3 ff. UmwStG die Buchwerte fortgeführt werden können, so dass anlässlich der Umwandlung die stillen Reserven gewerbsteuerlich nicht erfasst werden. Somit könnte durch eine Umwandlung die umfassende Gewerbesteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft unterlaufen werden, indem zunächst eine Umwandlung zu Buchwerten in ein Personenunternehmen erfolgt und anschließend das Betriebsvermögen des Personenunternehmens ohne Anfall von Gewerbesteuer veräußert oder aufgegeben wird. Diese Gestaltung soll § 18 Abs. 3 UmwStG verhindern.
- 6.35 Bezüglich des **Schuldners der Gewerbesteuer** ist wie folgt zu unterscheiden:
- Wird ein Betrieb oder ein Teilbetrieb veräußert oder aufgegeben, so ist die **veräußernde natürliche Person oder Personengesellschaft** Schuldner der Gewerbesteuer.²⁶⁾
 - Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die **Personengesellschaft Schuldner** der entstehenden Gewerbesteuer, wenn sie selbst gewerblich tätig ist.²⁷⁾ Da die wirtschaftliche Belastung aus der Gewerbesteuer regelmäßig den Erwerber des Mitunternehmeranteils trifft, sollte im Anteilskaufvertrag Vorsorge für diese Belastung durch Minderung des Kaufpreises oder durch Übernahme der Gewerbesteuer getroffen werden.
- 6.36 Die anfallende, nicht abzugsfähige und nicht anrechenbare Gewerbesteuer führt zu einer beträchtlichen Zusatzbelastung, die sich z.B. bei einem Hebesatz von 500 % auf 17,5 % des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns beläuft. Daher kann es im Einzelfall vorteilhaft sein, einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zugunsten von laufenden Gewinnen (z.B. durch Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter) zu vermeiden.
- 6.37 Die Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst nur Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Sachgesamtheiten, die sich **innerhalb von fünf Zeitjahren** nach der Umwandlung ergeben. Die Fünfjahresfrist beginnt nach Rdnr. 18.05 i.V.m. Rdnr. 06.10 UmwSt-Erlass mit Ablauf des steuerlichen Über-

26) Vgl. BFH, Urt. v. 17.07.2013 – X R 40/10, BStBl II, 883.

27) Vgl. BFH, Urt. v. 28.05.2015 – IV R 27/12, BStBl II, 837.

tragungsstichtags und endet fünf Jahre danach. Nicht von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst werden dagegen laufende Gewinne des übernehmenden Personenunternehmens sowie Veräußerungs- und Aufgabegewinne, die erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist realisiert werden.

Wird ein Anteil an einer Personengesellschaft veräußert, der zum Vermögen einer von § 18 Abs. 3 UmwStG erfassten Personengesellschaft gehört, wird der Veräußerungsgewinn nach h.M. nicht von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst.²⁸⁾ 6.38

6.6.2 Veräußerung gegen Leibrente

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen eine Leibrente veräußert, so besteht nach R 16 Abs. 11 EStR 2012 das einkommensteuerliche **Wahlrecht**, den Veräußerungsgewinn entweder der **Sofortversteuerung** zu unterwerfen oder die Rentenzahlungen im Rahmen der sogenannten **Zuflussbesteuerung** als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern. Für Zwecke der Gewerbesteuer gem. § 18 Abs. 3 UmwStG gilt dieses Wahlrecht nach Rdnr. 18.06 UmwSt-Erlass nicht.²⁹⁾ 6.39

Auch wenn der Veräußerer die Zuflussbesteuerung wählt, löst die Veräußerung innerhalb der Fünfjahresfrist die **gewerbsteuerliche Sofortbesteuerung** des Veräußerungsgewinns aus. Dabei wird als Veräußerungsgewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Kapitalwert der Rente sowie den Veräußerungskosten und dem auf den Zeitpunkt der Veräußerung ermittelten Wert des Betriebsvermögens angesetzt. 6.40

Die gewerbsteuerliche Sofortbesteuerung gem. § 18 Abs. 3 UmwStG kann für den Steuerpflichtigen folgende **gravierende Nachteile** haben: 6.41

- Der sofortigen Belastung durch die Gewerbesteuer steht nur ein rätierlicher Liquiditätszugang durch die Rentenzahlungen gegenüber. In dem vom BFH³⁰⁾ entschiedenen Fall hatte der Steuerpflichtige seinen Betrieb zu Beginn des Jahres 2001 gegen eine monatliche Leibrente von 17.562 DM veräußert. Der Veräußerungsgewinn betrug 1.758.315 DM und der resultierende Gewerbesteuermessbetrag 83.115 DM. Bei einem unterstellten Hebesatz von z.B.

28) Vgl. TROSSEN, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 18 Rdnr. 89; wohl auch SCHIESSL, in: WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 18 UmwStG Rdnr. 284 (11/2019); a.A. BERNHAGEN/PUNG, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 18 UmwStG Rdnr. 59 (06/2022); SCHMITT, in: SCHMITT/HÖRTNAGL, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 18 Rdnr. 41.

29) Vgl. BFH, Urt. v. 17.07.2013 – X R 40/10, BStBl II, 883.

30) Vgl. BFH, Urt. v. 17.07.2013 – X R 40/10, BStBl II, 883.

450 % hätte sich eine Gewerbesteuer von ca. 374.000 DM ergeben. Danach hätten die Raten der ersten 21 Monate vollständig zur Finanzierung der Gewerbesteuer eingesetzt werden müssen.

- Für den Fall, dass der Rentenberechtigte – verglichen mit der statistischen Lebenserwartung, die der Rentenberechnung zugrunde liegt – vorzeitig verstirbt, führt dies nicht zu einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns.³¹⁾ Damit wird im Ergebnis der Gewerbesteuer ein tatsächlich realisierter Gewinn unterworfen, obwohl dies genau ein tragender Grund für die Gewährung des steuerlichen Wahlrechts war.³²⁾

- 6.42 Wird die Sachgesamtheit gegen einen **gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreis** veräußert, besteht einkommensteuerlich kein Wahlrecht. Vielmehr ist das Entgelt zwingend als laufende nachträgliche Betriebseinnahme zu versteuern, sobald und soweit es den Buchwert der veräußerten Sachgesamtheit zuzüglich etwaiger Veräußerungskosten überschreitet.³³⁾ Die zwingende Zuflussbesteuerung spricht dafür, auch gewerbesteuerlich vom Fehlen eines „Veräußerungsgewinns“ i.S.d. § 18 Abs. 3 UmwStG auszugehen³⁴⁾ oder eine Gewerbesteuer nur zu erheben, sobald und soweit innerhalb der Fünfjahresfrist das Entgelt den Buchwert der veräußerten Sachgesamtheit zuzüglich etwaiger Veräußerungskosten überschreitet.

6.7 Doppelstockmodell zur Vermeidung des § 18 Abs. 3 UmwStG

- 6.43 Nach Auffassung der Finanzverwaltung³⁵⁾ sowie nach h.M.³⁶⁾ ist § 18 Abs. 3 UmwStG nur auf die **unmittelbare Veräußerung** eines Mitunternehmeranteils der im Zuge der Umwandlung entstandenen Personengesellschaft anzuwenden. Somit kann durch die Nutzung einer doppelstöckigen Struktur die Gewerbesteuerfalle des § 18 Abs. 3 UmwStG ausgeschlossen werden, weil dort eine dem § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG entsprechende Regelung fehlt.

31) Vgl. BFH, Urt. v. 19.08.1999 – IV R 67/98, BStBl II 2000, 179; vgl. auch H 16 Abs. 11 EStH 2018 „Tod des Rentenberechtigten“.

32) Vgl. BFH, Urt. v. 14.05.2002 – VIII R 8/01, BStBl II, 532.

33) Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 17.07.2013 – X R 40/10, BStBl II, 883.

34) Vgl. NEU/HAMACHER, DStR 2010, 1457, und DIES., GmbHR 2012, 284.

35) Vgl. OFD Koblenz, Kurzinformation v. 27.12.2004 – G 1421 A -St 3 – 079/04, DB 2005, 78.

36) Vgl. SCHIESSL, in: WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 18 UmwStG Rdnr. 206 (11/2019); TROSSEN, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 18 Rdnr. 89; ROSER, in: HAASE/HOFACKER, UmwStG, 3. Aufl. 2021, § 18 Rdnr. 68; SCHMITT, in: SCHMITT/HÖRTNAGL, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 18 UmwStG Rdnr. 41.

Dazu ist wie folgt vorzugehen:

6.44

- In einem **ersten Schritt** werden die Anteile an der umzuwandelnden GmbH nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (Anteile im Betriebsvermögen) oder durch Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) EStG (Anteile im Privatvermögen) in das Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG übertragen.

Hinweis

Die Einbringung einer 100%igen Beteiligung in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft nach § 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten kann nur dann erfolgen, wenn diese **zu einem Betriebsvermögen gehört**, weil nur in diesem Fall die 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach Rdnr. 24.02 UmwSt-Erlass als Teilbetrieb gilt. Wird dagegen eine solche Beteiligung **aus dem Privatvermögen** auf eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder Buchung auf dem Darlehenskonto **übertragen**, liegt ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang i.S.v. § 17 EStG vor. Die erfolgsneutrale Einlage der Beteiligung verlangt daher die Buchung z.B. auf dem Kapitalkonto II oder dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto.

Im **zweiten Schritt** wird die GmbH dann z.B. im Wege des Formwechsels in eine GmbH & Co. KG umgewandelt. Es entsteht eine doppelstöckige Personengesellschaft.

Im **dritten Schritt** werden dann anschließend – durchaus innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung – die Anteile an der Obergesellschaft veräußert. Weil keine unmittelbare Veräußerung der Anteile an der von § 18 Abs. 3 UmwStG erfassten Personengesellschaft vorliegt, ist die Vorschrift nicht anwendbar. Soweit an der Obergesellschaft natürliche Personen beteiligt sind, unterliegt der Veräußerungsvorgang nach § 7 Satz 2 GewStG überhaupt nicht der Gewerbesteuer. Soweit Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften beteiligt sind, fällt nach allgemeinen Grundsätzen Gewerbesteuer an.

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass aufgrund einer Gesamtplanbetrachtung dennoch eine Gewerbesteuerpflicht nach § 18 Abs. 3 UmwStG vorliegen könnte, wenn die doppelstöckige Struktur erst gezielt geschaffen worden ist.³⁷⁾ In diesem Fall läge ggf. nicht die Veräußerung der Anteile an der Obergesellschaft, sondern eine von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasste Veräußerung der Anteile an der Untergesellschaft vor. Sieht man in § 18 Abs. 3 UmwStG eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift, deren Tatbestand bei der Veräußerung der Anteile an der

6.45

37) Vgl. BERNHAGEN/PUNG, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 18 UmwStG Rdnr. 67 (06/2022), obwohl die Finanzverwaltung die Gesamtplanbetrachtung aufgegeben hat; ROSER, in: HAASE/HOFACKER, UmwStG, 3. Aufl. 2021, § 18 Rdnr. 68.

Obergesellschaft nicht erfüllt wird, könnte die Finanzverwaltung nach der neueren Rechtsprechung des BFH³⁸⁾ ggf. auch einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO i.d.F. ab dem 01.01.2008 annehmen.

38) Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 17.11.2020 – I R 2/18, BStBl 2021, 580.