

# Umwandlungsteuer

Martin Eberhardt, d7e.tax

# 1 Zielrichtung des Umwandlungsteuergesetzes

Das Umwandlungsteuergesetz enthält spezielle Vorschriften zur steuerlichen Behandlung der Übertragung bestimmten Vermögens zwischen verschiedenen Rechtsträgern. Derlei Übertragungen sind ertragsteuerlich regelmäßig als Veräußerungen zu sehen und führen damit zur Aufdeckung der in den veräußerten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven. Dabei beziehen sich die Regelungen des Umwandlungsteuergesetzes lediglich auf die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, nicht aber auf andere Steuerarten, die im Rahmen von Vermögensübertragungen von Bedeutung sein können, wie zum Beispiel die Grunderwerbsteuer.

Ertragsteuerliche  
Spezialvorschriften

Um aus betriebswirtschaftlichen oder gesellschaftsrechtlichen Gründen gebotene Umstrukturierungen von Unternehmen nicht durch eine Besteuerung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven zu behindern, ermöglicht das Umwandlungsteuergesetz unter bestimmten Voraussetzung die Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Rechtsträgern. Die übertragenen stillen Reserven sind dann im Falle einer Veräußerung durch den übernehmenden Rechtsträger zu versteuern.

Durchbrechung des  
Subjektsteuerprinzips

Das Umwandlungsteuergesetz knüpft dabei zum Teil direkt an das Umwandlungsgesetz an. Die Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes setzt deshalb zumindest grundlegende Kenntnisse im Bereich des Umwandlungsrechts voraus. Im Folgenden werden die für die Besteuerung relevanten Grundzüge des Umwandlungsrechts dargestellt. Zugleich sei an dieser Stelle erwähnt, dass der Anwendungsbereich des Umwandlungsteuergesetzes über die Tatbestände des Umwandlungsgesetzes hinaus reicht.

Umwandlungsgesetz

## 2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen – Umwandlungsgesetz

Das Umwandlungsgesetz setzt den rechtlichen Rahmen für Vermögensübertragungen zwischen verschiedenen Rechtsträgern im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge und andere Umwandlungen. Den hier getroffenen Regelungen liegt die Erwägung zugrunde, dass die zu Beginn einer Unternehmung getroffenen Entscheidungen bspw. hinsichtlich der Rechtsformwahl oft nicht endgültig sind und sich im Laufe der Lebensdauer der Unternehmung andere Anforderungen an die gesellschaftsrechtliche Struktur ergeben können.

Änderung der Unternehmensstruktur

Die Möglichkeiten des Umwandlungsgesetzes beschränken sich dabei nicht nur auf die bloße Übertragung von Vermögen sondern ermöglichen in diesem Zuge auch die Beendigung eines Unternehmens, ohne dabei den aufwändigen Prozess der Liquidation durchlaufen zu müssen (vgl. §§ 70 GmbHG, 264 AktG).

Auflösung ohne Abwicklung

Das Umwandlungsgesetz wird unter anderem von europarechtlichen Vorgaben beeinflusst. Die Richtlinie EU 2017/1132 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts enthält Vorgaben für verschiedene Umwandlungsvorgänge und insbesondere auch für grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge innerhalb der Europäischen Union, die im Umwandlungsgesetz in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden.

europarechtliche Einflüsse

### 2.1 Die einzelnen Umwandlungsarten

Das Umwandlungsgesetz definiert vier Arten der Umwandlung (vgl. § 1 Abs. 1 UmwG):

numerus clausus der Umwandlungsarten

1. Verschmelzung (§§ 2 - 122m UmwG)
2. Spaltung (§§ 123 - 173 UmwG)
3. Vermögensübertragung (§§ 174 - 189 UmwG)
4. Formwechsel (§§ 190 - 312 UmwG)

Diese gesetzliche Aufzählung ist abschließend; andere Bundes- oder Landesgesetze können sich zwar auf die im Umwandlungsgesetz definierten Umwandlungsarten beziehen, aber keine neuen Umwandlungsarten kodifizieren, vgl. § 1 Abs. 2 UmwG.

Eine Abweichung von den Regelungen des Umwandlungsgesetzes ist nur dann möglich, wenn sie gesetzlich ausdrücklich für zulässig erklärt wird (§ 1 Abs. 3 Satz 1 UmwG), wohingegen eine vertragliche Ergänzung der Vorschriften möglich ist, wenn sich die im Gesetz getroffene Regelung nicht als abschließend darstellt (§ 1 Abs. 3 Satz 2 UmwG).

vertragliche  
Ergänzungen

Schließlich enthält das Umwandlungsgesetz in den §§ 313 ff. UmwG neben Vorschriften über Strafen (z. B. bei Verletzung der Berichts- oder der Geheimhaltungspflicht) unter anderem auch arbeitsrechtliche Vorschriften (§§ 322 ff. UmwG).

weitere Rechtsgebiete

Im Folgenden werden die einzelnen Umwandlungsarten im Überblick dargestellt. Die Vermögensübertragung nach den §§ 174 ff. UmwG ist aufgrund ihrer vergleichsweise geringen steuerrechtlichen Relevanz nicht Gegenstand der Darstellung.

### **2.1.1 Verschmelzung, §§ 2 ff. UmwG**

Das Umwandlungsgesetz definiert zwei Varianten der Verschmelzung: Bei der Verschmelzung im Wege der Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG) übertragen ein oder mehrere Rechtsträger ihr Vermögen als Ganzes unter Auflösung ohne Abwicklung auf einen bereits bestehenden Rechtsträger.

Verschmelzung zur  
Aufnahme

Bei der Verschmelzung zur Neugründung (§ 2 Nr. 2 UmwG) übertragen zwei oder mehr Rechtsträger ihr Vermögen als Ganzes auf einen von ihnen dadurch gegründeten Rechtsträger.

Verschmelzung zur  
Neugründung

Beiden Verschmelzungsarten gemein ist, dass als Gegenleistung für die Vermögensübertragung Anteile bzw. Mitgliedschaften des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers an die Anteilsinhaber der

Gegenleistung

übertragenden Rechtsträger zu gewähren sind.

Gemäß § 3 Abs. 1 UmwG können an einer Verschmelzung Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, eingetragene Vereine, genossenschaftliche Prüfungsverbände sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowohl als übertragende, übernehmende als auch als neue Rechtsträger beteiligt sein. Darüber hinaus können auch wirtschaftliche Vereine als übertragende Rechtsträger (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 UmwG) sowie natürliche Personen, die als Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft deren Vermögen übernehmen (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG) an einer Verschmelzung beteiligt sein.

Verschmelzungsfähige  
Rechtsträger

Die mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister beim für den übernehmenden bzw. neuen Rechtsträger zuständigen Gericht eintretenden Folgen regelt § 20 UmwG. Danach geht das Vermögen der übertragenden Rechtsträger einschließlich der Verbindlichkeiten auf den übernehmenden Rechtsträger über. Der übernehmende Rechtsträger wird damit Gesamtrechtsnachfolger der übertragenden Rechtsträger und tritt vollumfänglich in deren Rechtspositionen ein. Außerdem erlöschen die übertragenden Rechtsträger, ohne dass es einer besonderen Löschung bedarf. Insbesondere kommt es nicht zu einer Abwicklung. Mit der Eintragung werden die Anteilhaber der übertragenden Rechtsträger nun Anteilhaber des übernehmenden Rechtsträgers, üben also fortan die an ihre gesellschaftsrechtliche Stellung geknüpften Rechte beim übernehmenden Rechtsträger aus.

Wirkungen der  
Eintragung

Die Vertretungsorgane der beteiligten Rechtsträger haben einen notariell zu beurkundenden Verschmelzungsvertrag abzuschließen (§§ 4, 6 UmwG). Gemäß § 13 Abs. 1 Satz 1 UmwG müssen die Anteilhaber der beteiligten Rechtsträger dem Verschmelzungsvertrag durch einen Verschmelzungsbeschluss zustimmen. Je nach Rechtsform der beteiligten Rechtsträger sind unterschiedliche Quoren maßgebend: Ist an der Verschmelzung eine Personengesellschaft beteiligt, ist grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich (§§ 43 Abs. 1, 45d Abs. 1 UmwG), wenn nicht der Gesellschaftsvertrag eine

Verschmelzungsvertrag  
und -beschluss

niedrigere, aber mindestens drei Viertel betragende Mehrheit vorsieht (§§ 43 Abs. 1 Satz 2, 45d Abs. 2 UmwG). Im übrigen sieht das Gesetz regelmäßig eine Dreiviertelmehrheit für den Gesellschafterbeschluss vor (z. B. §§ 50, 65 UmwG), sofern nicht der Gesellschaftsvertrag ein höheres Quorum festlegt.

Im Verschmelzungsvertrag ist unter anderem der Verschmelzungstichtag festzulegen, § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwStG. Es handelt sich dabei um den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen der übertragenden Rechtsträger als für Rechnung der übernehmenden Rechtsträger vorgenommen gelten. Davon zu unterscheiden ist der Stichtag der Schlussbilanz der übertragenden Rechtsträger nach § 17 Abs. 1 UmwG. Diese darf auf einen beliebigen – aber höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG) – Stichtag aufgestellt werden, wobei es sich zwecks zutreffender Gewinnabgrenzung für den Zeitraum der Handlungen auf Rechnung der übertragenden Rechtsträger anbietet, die Schlussbilanz auf den Tag vor dem Verschmelzungstichtag aufzustellen.

Verschmelzungstichtag

In der Handelsbilanz sind als Bewertungsmaßstab für die übergegangenen Vermögensgegenstände beim übernehmenden Rechtsträger grundsätzlich die Anschaffungskosten maßgebend, vgl. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB. Ein solcher Ansatz würde also grundsätzlich zur Aufdeckung der im Vermögen des Überträgers enthaltenen stillen Reserven führen. Abweichend hiervon dürfen gemäß § 24 UmwG auch die in der Schlussbilanz eines übertragenden Rechtsträgers angesetzten Werte übernommen werden (Buchwerte). Aus dem Wortlaut der Vorschrift wird deutlich, dass dieses Wahlrecht im Falle der Verschmelzung durch Aufnahme hinsichtlich jedes übertragenden Rechtsträgers verschieden ausgeübt werden kann.

Handelsbilanzielle  
Bewertung beim  
übernehmenden  
Rechtsträger

### **2.1.2 Spaltung, §§ 123 ff. UmwG**

Die Spaltung ist im Gegensatz zur Verschmelzung je nach Ausgestaltung nicht zwingend mit der Auflösung des übertragenden Rechtsträgers verbunden. Im Einzelnen sind folgende Konstellationen

denkbar:

Bei der Aufspaltung wird der übertragende Rechtsträger ohne Abwicklung aufgelöst, indem er seine Vermögensteile gleichzeitig jeweils als Gesamtheit entweder auf andere bestehende Rechtsträger (Aufspaltung zur Aufnahme, § 123 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) oder auf andere von ihm dadurch neu gegründete Rechtsträger (Aufspaltung zur Neugründung, § 123 Abs. 1 Nr. 2 UmwG) überträgt.

Aufspaltung

Der übertragende Rechtsträger erlischt damit, sein Vermögen wird mit allen Rechtsbeziehungen durch einen oder mehrere Rechtsnachfolger übernommen. Im Gegenzug für die Übertragung erhalten die Anteilhaber des übertragenden Rechtsträgers Anteile an den übernehmenden Rechtsträgern.

Bei der Abspaltung überträgt ein Rechtsträger einen oder mehrere Teile seines Vermögens als Gesamtheit auf einen oder mehrere bestehende Rechtsträger (Abspaltung zur Aufnahme, § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG) oder auf einen oder mehrere von ihm dadurch neu gegründete Rechtsträger (§ 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG).

Abspaltung

Dabei bleibt der übertragende Rechtsträger weiter bestehen, wobei jedoch nicht er, sondern seine Anteilhaber als Gegenleistung für die Übertragung Anteile an den übernehmenden Rechtsträgern erhalten.

Schließlich kann ein Rechtsträger einen oder mehrere Teile seines Vermögens in der Weise ausgliedern, dass dieses Vermögen durch einen oder mehrere bestehende Rechtsträger übernommen wird (Ausgliederung zur Aufnahme, § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG) oder zu diesem Zweck ein oder mehrere Rechtsträger neu gegründet werden (Ausgliederung zur Neugründung, § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG).

Ausgliederung

Der übertragende Rechtsträger bleibt bestehen und erhält als Gegenleistung für die Übertragung Anteile an den übernehmenden Rechtsträgern.

Nach § 123 Abs. 4 UmwG kann die Vermögensübertragung bei jeder Form der Spaltung auch zum Teil auf bestehende und zum Teil neu gegründete Rechtsträger erfolgen.

Spaltung zur Aufnahme und zur Neugründung

An einer Spaltung können gemäß § 124 Abs. 1 UmwG Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, eingetragene Vereine, genossenschaftliche Prüfungsverbände sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowohl als übertragende, übernehmende als auch als neue Rechtsträger beteiligt sein. Als übertragende Rechtsträger einer Auf- oder Abspaltung können darüber hinaus auch wirtschaftliche Vereine, an einer Ausgliederung auch wirtschaftliche Vereine, Einzelkaufleute, Stiftungen sowie Gebietskörperschaften oder Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften, die keine Gebietskörperschaften sind, beteiligt sein.

Spaltungsfähige Rechtsträger

Mit der Eintragung der Spaltung im Handelsregister (vgl. § 131 UmwG) gehen die entsprechenden Vermögensteile auf die übernehmenden Rechtsträger über. Im Falle der Aufspaltung erlischt der übertragende Rechtsträger ohne dass es einer besonderen Löschung bedarf. Die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers werden im vereinbarten Umfang Anteilsinhaber der übernehmenden Rechtsträger (Aufspaltung, Abspaltung). Im Falle der Ausgliederung wird der übertragende Rechtsträger Anteilsinhaber der übernehmenden Rechtsträger.

Wirkungen der Eintragung

Gemäß § 125 Satz 1 UmwG gelten die Vorschriften für die Verschmelzung hinsichtlich eines Spaltungsvertrags und eines Spaltungsbeschlusses der Gesellschafter entsprechend. Demnach müssen die an der Spaltung beteiligten Rechtsträger einen Vertrag über die Spaltung schließen und die Anteilseigner durch entsprechende Gesellschafterbeschlüsse zustimmen.

Spaltungsvertrag und -beschluss

Im Spaltungsvertrag ist unter anderem der Spaltungsstichtag festzulegen, §§ 125 i. V. m. 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwStG. Es handelt sich dabei um den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung der übernehmenden Rechtsträger

Spaltungsstichtag



vorgenommen gelten. Davon zu unterscheiden ist der Stichtag der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers nach §§ 125 i. V. m. 17 Abs. 1 UmwG. Diese darf auf einen beliebigen – aber höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag (§§ 125 i. V. m. 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG) – Stichtag aufgestellt werden, wobei es sich zwecks zutreffender Gewinnabgrenzung für den Zeitraum der Handlungen auf Rechnung der übertragenden Rechtsträger anbietet, die Schlussbilanz auf den Tag vor dem Verschmelzungstichtag aufzustellen.

In der Handelsbilanz sind als Bewertungsmaßstab für die übergegangenen Vermögensgegenstände beim übernehmenden Rechtsträger grundsätzlich die Anschaffungskosten maßgebend, vgl. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB. Abweichend hiervon dürfen gemäß §§ 125 i. V. m. 24 UmwG auch die in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers angesetzten Werte übernommen werden (Buchwerte). Aus dem Wortlaut der Vorschrift wird deutlich, dass dieses Wahlrecht im Falle der Spaltung durch Aufnahme hinsichtlich jedes übertragenden Rechtsträgers verschieden ausgeübt werden kann.

Handelsbilanzielle  
Bewertung beim  
übernehmenden  
Rechtsträger

### **2.1.3 Formwechsel, §§ 190 ff. UmwG**

Bei einem Formwechsel erhält ein Rechtsträger eine andere Rechtsform.

Als formwechselnde Rechtsträger kommen Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, eingetragene Vereine, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts in Betracht, § 191 Abs. 1 UmwG.

Formwechselnde  
Rechtsträger

Rechtsträger neuer Rechtsform können Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, Kapitalgesellschaften sowie eingetragene Genossenschaften sein, § 191 Abs. 2 UmwG.

Neue Rechtsformen

Im Zuge des Formwechsels bleiben die rechtliche und wirtschaftliche Identität des formwechselnden Rechtsträgers gewahrt. Damit ist weder eine Übertragung von Vermögen noch von Anteilen an dem formwechselnden Rechtsträger notwendig.

Wahrung der  
Kontinuität

Der Formwechsel erfordert gemäß § 193 Abs. 3 UmwG einen notariell beurkundeten Beschluss der Anteilseigner des formwechselnden Rechtsträgers. Je nach Rechtsform des formwechselnden Rechtsträgers und der angestrebten Rechtsform, müssen unterschiedliche Quoren erfüllt werden: Beim Formwechsel von Personengesellschaften sieht das Gesetz im Regelfall die Zustimmung aller Gesellschafter vor (§ 217 Abs. 1 Satz 1 UmwG), wobei der Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsentscheidung von mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen vorsehen kann (§ 217 Abs. 1 Satz 2, 3 UmwG). Beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine offene Handelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft oder Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist stets die Zustimmung aller Gesellschafter bzw. Aktionäre nötig (§ 233 Abs. 1 UmwG). In allen übrigen Konstellationen sieht das Gesetz grundsätzlich eine Mehrheit von drei Vierteln vor (vgl. §§ 233 Abs. 2, 262 Abs. 1, 293 Abs. 1 UmwG), die gesellschaftsvertraglich jedoch auch höher vereinbart werden kann.

Umwandlungsbeschluss

### **3 Überblick über das Umwandlungsteuergesetz**

Das Umwandlungsteuergesetz umfasst insgesamt zehn Teile. Im Ersten Teil finden sich allgemeine Vorschriften zum sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich (§ 1 UmwStG) sowie Vorschriften zur steuerlichen Rückwirkung (§ 2 UmwStG). Im Zweiten bis Achten Teil (§§ 3 bis 25 UmwStG) finden sich Vorschriften betreffend verschiedene Arten von Umwandlungsvorgängen, die sich nicht auf die im Umwandlungsgesetz definierten Vorgänge beschränken. Es enthält gleichermaßen Regelungen für den Übertragenden als auch für den Übernehmenden und bezieht sich in erster Linie auf die steuerliche Gewinnermittlung im Rahmen einer solchen Übertragung. Die Teile gliedern sich vor allem nach der Rechtsform der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger. Der Neunte Teil des Umwandlungsteuergesetzes ist mittlerweile weggefallen, während es im Zehnten Teil mit Anwendungsvorschriften (§ 27 UmwStG) und einer Bekanntmachungserlaubnis zugunsten des Bundesministeriums der Finanzen (§ 28 UmwStG) schließt.

Nachfolgendes Schaubild gibt einen Überblick über den Aufbau des Umwandlungsteuergesetzes:

Amtliche Gliederung	Vorschrift	Inhalt
Erster Teil	§ 1	Sachlicher Anwendungsbereich (Absätze 1 und 3) Persönlicher Anwendungsbereich (Absätze 2 und 4)
	§ 2	Steuerliche Rückwirkung Tag der Übergabebilanz = Steuerlicher Übertragungstichtag
Zweiter Teil	§§ 3–10	Verschmelzung auf natürliche Personen/Personengesellschaften, Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft
Dritter Teil	§§ 11–14	Verschmelzung und Vollübertragung auf eine Körperschaft
Vierter Teil		Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung...
	§ 15	... auf eine andere Körperschaft
	§ 16	... auf eine Personengesellschaft
Fünfter Teil		Gewerbesteuer...
	§ 18	... bei Vermögensübergang auf oder Formwechsel in eine Personengesellschaft und Vermögensübergang auf eine natürliche Person
	§ 19	... bei Vermögensübergang auf eine Körperschaft
Sechster Teil	§ 20	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
	§ 21	Anteilstausch
	§§ 22–23	Gemeinsame Vorschriften
Siebter Teil	§ 24	Einbringung in eine Personengesellschaft
Achter Teil	§ 25	Formwechsel einer Personengesellschaft
Neunter Teil	§ 26	weggefallen
Zehnter Teil	§ 27	Anwendungsvorschriften
	§ 28	Bekanntmachungserlaubnis

## **4 Anwendungsbereich des Umwandlungsteuergesetzes**

### **4.1 Sachlicher Anwendungsbereich**

Bezogen auf den sachlichen Anwendungsbereich des Umwandlungsteuergesetzes lassen sich neben den §§ 1 und 2 UmwStG, die allgemeine Regelungen für alle unter das Umwandlungsteuergesetz fallenden Vorgänge enthalten, zwei weitere Regelungskreise ausmachen: Die §§ 3–19 UmwStG (Teil Zwei bis Fünf) erfassen

**die Verschmelzung, Abspaltung und Aufspaltung** im Sinne der §§ 2, 123 Abs. 1, 2 UmwG von Körperschaften (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG),

**den Formwechsel** einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft im Sinne des § 190 Abs. 1 UmwG (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG),

#### **Umwandlungsvorgänge außerhalb des Umwandlungsgesetzes**

(§ 1 Abs. 2 UmwG) soweit sie im Umwandlungsgesetz geregelt sind, entsprechen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UmwStG) und

**Vermögensübertragungen** im Sinne des § 174 UmwG (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UmwStG).

Während von diesem Regelungskreis demnach sachlich solche Vorgänge erfasst werden, bei denen Körperschaften die Übertragenden sind, werden Vermögensübertragungen durch natürlichen Personen und Personengesellschaften durch die §§ 20–25 UmwStG (Teil Sechs bis Acht) erfasst. Im Einzelnen sind dabei zu nennen:

**die Verschmelzung, Abspaltung und Aufspaltung** im Sinne der §§ 2, 123 Abs. 1, 2 UmwG von Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG),

**die Ausgliederung** von Vermögensteilen nach § 123 Abs. 3 UmwG (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG),

**der Formwechsel** einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach § 190 Abs. 1 UmwG (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG),

**die Einbringung** von Betriebsvermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft, Genossenschaft oder Personengesellschaft und

**der Austausch von Anteilen.**

## **4.2 Persönlicher Anwendungsbereich**

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 30. Juni 2021 wurde der persönliche Anwendungsbereich für den Regelungskreis der §§ 3–19 UmwStG deutlich erweitert, indem § 1 Abs. 2 UmwStG aufgehoben wurde. Dieser beschränkte die Regelung des § 1 Abs. 1 UmwStG auf Umwandlungsvorgänge, bei denen die Beteiligten Rechtsträger nach dem Recht eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums gegründete Gesellschaften waren, die ebenfalls ihren Sitz innerhalb eines dieser Staaten haben mussten.

Durch die Aufhebung des § 1 Abs. 2 UmwStG ist dieses Erfordernis ersatzlos weggefallen, wodurch auch Drittstaatengesellschaften in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 UmwStG fallen.

Der persönliche Anwendungsbereich der §§ 20 ff. UmwStG ist weiterhin eingeschränkt. Zum Einen muss es sich bei dem übernehmenden Rechtsträger um eine Europäische Gesellschaft, Europäische Genossenschaft oder eine andere nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats (Art. 54 des Vertrags über Arbeitsweise der Europäischen Union) oder EWR-Mitgliedstaats (Art. 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum) gegründete Kapitalgesellschaft, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des EU- oder EWR-Raums befindet, § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG.

Hinsichtlich des übernehmenden Rechtsträgers muss als sowohl hinsichtlich der Rechtsform selbst als auch hinsichtlich des Sitzes und der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft ein EU- oder EWR-Bezug gegeben sein.

## **5 Steuerliche Rückwirkung**

Umwandlungsvorgänge sollen nach § 2 Abs. 1, 2 UmwStG steuerliche Rückwirkung auf den Stichtag der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt, entfalten. Dabei sind das Einkommen und Vermögen sowie die gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlagen der Beteiligten so zu ermitteln, als sei das Vermögen der übertragenden Körperschaft mit Ablauf dieses Tages auf die Übernehmer übergegangen.

Während die Verortung der Vorschrift im Ersten Teil des Gesetzes auf den ersten Blick für eine Geltung für alle umwandlungsteuerrechtlichen Vorgänge spricht, macht ihr Wortlaut ("[...] der übertragenden Körperschaft [...]") deutlich, dass sich ihr Geltungsbereich ausschließlich auf die Übertragungen von Körperschaften auf andere Rechtsträger erstreckt. Weiter enthalten die §§ 20 ff. UmwStG eigene Rückwirkungsregelungen in §§ 20 Abs. 4, 5 sowie 24 Abs. 4 UmwStG. Schließlich verweist § 20 Abs. 5 Satz 4 UmwStG auf eine entsprechende Anwendung des § 2 Abs. 3 bis 5 UmwStG. Damit wird deutlich, dass § 2 UmwStG nach dem Willen des Gesetzgebers ausschließlich für Umwandlungsvorgänge nach den §§ 3–19 UmwStG gelten soll und die §§ 20 ff. UmwStG von seinem Anwendungsbereich ausgeschlossen sind.

§ 2 Abs. 3 UmwStG lässt die in den Absätzen 1 und 2 angeordnete Rückwirkung entfallen, soweit die Rückbeziehung einer Umwandlung Einkünfte in einem anderen Staat der Besteuerung entzogen würden.

§ 2 UmwStG enthält in den Absätzen 4 und 5 außerdem Regelungen zur Verlustnutzung beim übertragenden und übernehmenden Rechts-

träger. Vom Begriff der Verlustnutzung umfasst sind verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, Zinsvorträge nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG sowie EBITDA-Vorträge nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG.

Absatz 4 Satz 1 lässt eine Verlustnutzung in Bezug auf Übertragungsgewinne nur zu, wenn die Verlustnutzung auch ohne fiktive Rückwirkung des Umwandlungsvorgangs möglich gewesen wäre. Diese Regelung ist letztlich eine Konsequenz aus dem Grundsatz, dass bestehende Verlustvorträge nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen sollen. Damit nicht ausschließlich aufgrund des Umwandlungsvorgangs entstandene Gewinne mit bestehenden Vorträgen noch verrechnet werden können, wird die Verrechnung bereits für den Rückwirkungszeitraum ausgeschlossen, wenn die Verluste nicht auch ohne den Umwandlungsvorgang hätten verrechnet werden können. Satz 2 erweitert die Beschränkung auf laufende negative Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers, die im Rückwirkungszeitraum erzielt werden. Satz 3 schließt die Verlustnutzung durch Verrechnung mit im Rückwirkungszeitraum erzielten positiven Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers aus.