

REIN IN DIE KAPG UND HERSTELLUNG VON HOLDINGSTRUKTUREN



LESEPROBE



2022

Referent:
Tino Srebne
Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater

August 2022

VORWORT

Liebe Teilnehmer/innen,

die ausgewählten Fundstellen sind sachlich geordnet, sollen Ihnen einen Überblick verschaffen und stellen nur die nach unserer Ansicht bedeutendsten Themen dar.

Die Darstellung der Themenschwerpunkte ist so konzipiert, dass möglichst das Problem mit Ergebnis und Fundstelle schnellstens erfasst werden kann und bei der Nacharbeit ein leichtes Auffinden gewährleistet ist.

Die Ausführungen zu Änderungen von Gesetzen und Durchführungsverordnungen runden das Gesamtbild ab und vervollständigen den Informationsgehalt.

Beachten Sie bitte unsere Symbole mit den dazu gehörenden Bedeutungen wie folgt. Alle Fußnoten finden Sie, sortiert nach Kapiteln, auf den letzten Seiten dieses Skripts.

	Weiterführende Literatur		Buchungsbeispiel
	Praktikerwissen		Rechtsbehelfsempfehlung
	Rechtsnorm		Beispiel
	Änderung der Rechtsprechung		

 **STEUER
NACHRICHTEN**

Keine Zeit um alle steuerrechtlichen Neuerungen und Gesetzesänderungen im Blick zu behalten? Mit den HaaS-Steuernachrichten erhalten Sie jede Woche ein kostenloses 3-Minuten-Update aus der Steuerwelt.

Jetzt ansehen!



Und nun viel Freude und Erfolg bei der Bearbeitung/beim Studium dieses Heftes wünscht Ihnen
Ihre H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag.

INHALTSVERZEICHNIS

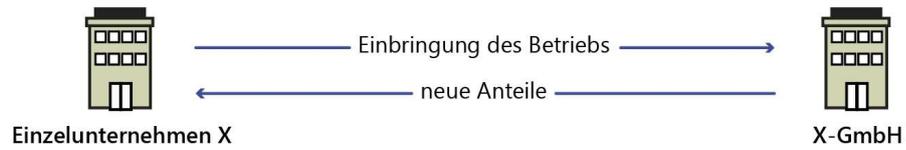
Kapitel 1	Der 6. Teil des UmwStG, §§ 20 - 23 UmwStG – Rein in die GmbH	
1.1	Umwandlungsmotive	4
1.2	Grundfall der Betriebseinbringung in eine Kapitalgesellschaft als Tausch	5
1.3	Zivilrechtliche Möglichkeiten	6
1.4	Persönliche Voraussetzungen	7
1.5	Voraussetzungen der Anwendung des § 20 Abs. 1 UmwStG	9
1.6	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft	20
1.7	Folgen für den Einbringenden	27
1.8	Steuerlicher Übertragungstichtag	28
1.9	Fallstudien § 20 UmwStG	31
Kapitel 2	Der Anteilstausch – rein in die Holdingstruktur, § 21 UmwStG	
2.1	Motive für einen Anteilstausch	44
2.2	Einbringungsgewinn I und II	52
2.3	Modelle zur Nutzung des Freistellungsverfahrens § 8b KStG mit der "Chance" auf Suspendierung von der EG Besteuerung des § 22 UmwStG	65
2.4	Stand der Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung durch das BMF bei "Umstrukturierungsmaßnahmen in mehreren Schritten"	77

KURZBEITRAG

Für eine Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH sind insbesondere folgende Gründe ersichtlich:

- Haftungsbeschränkung der GmbH,
- Nutzung des Freistellungsverfahrens, wenn Anteile an Kapitalgesellschaften eingebracht werden sollen,
- Geringere lfd. Besteuerung, wenn die Gewinne betrieblich investiert werden sollen.

KURZBEITRAG



Ohne Anwendung des UmwStG wären Tauschgrundsätze anzuwenden, weshalb grundsätzlich eine Betriebsveräußerung i. S. d. § 16 EStG vorliegen würde und stillen Reserven aufzudecken wären.

KURZBEITRAG

Vor allem sind folgende Varianten in der Praxis von Bedeutung, Rz. 01.44 UmwStE:

Gesamtrechtsnachfolge (= mit UmwG)	Einzelrechtsnachfolge
1. Verschmelzung von Personenhandelsgesellschaften auf eine bereits bestehende oder neu gegründete Kapitalgesellschaft	1. Sachgründung i. S. v. § 5 Abs. 4 GmbHG
2. Ausgliederung von Vermögensteilen eines Einzelkaufmanns, einer Personenhandelsgesellschaft, einer Kapitalgesellschaft	2. Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln gem. § 56 GmbHG bei einer bestehenden GmbH
3. Formwechsels einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	3. Bargründung oder Kapitalerhöhung, wenn der Gesellschafter zusätzlich zu der Bareinlage gleichzeitig eine Verpflichtung übernimmt, als Aufgeld einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in die Kapitalgesellschaft einzubringen, BFH-Urteil vom 07.04.2010, BStBl 2010 II S. 1094
	4. Anwachsung

KURZBEITRAG

Einbringer

Einbringende können gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstaben a und b UmwStG sein:

1. Natürliche Person, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im EU-/EWR-Gebiet hat und nicht aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat als außerhalb des EU-/EWR-Raumes als ansässig gelten.
2. Personengesellschaften, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar über Personengesellschaften von Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder natürlichen Personen gehalten werden, die selber Einbringende sein können.
3. EU- oder EWR-Kapitalgesellschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (i. S. v. Art. 48 EG-Vertrag bzw. Art. 34 EWR-Abkommen) bei der die sog. doppelte Ansässigkeit (Gründung in der EUR/EWR und Sitz und Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet dieser Staaten) gegeben sind.
4. Natürliche Personen oder Gesellschaften aus Drittstaaten, wenn bei ihnen das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der als Gegenleistung erhaltenen Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist, § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b UmwStG.

Übernehmende Kapitalgesellschaft

Übernehmende Gesellschaft muss eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft i. S. v. Art. 48 EG-Vertrag bzw. Art. 34 EWR-Abkommen sein, bei der ebenfalls die doppelte Ansässigkeit gegeben ist, § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 20 Abs. 1 UmwStG.

Person des Einbringenden

Einbringender Rechtsträger ist der Rechtsträger, dem die Gegenleistung zusteht, Rz. 20.02 UmwStE:

1. Natürliche Personen als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer einer Personengesellschaft,
2. Personengesellschaften,
3. Körperschaften gem. § 1 Abs. 1 KStG.

Praktikerwissen



Z. B. kann auch eine GmbH ihren Betrieb, einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil auf eine Tochter-GmbH zur Neugründung oder Aufnahme unter Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG ausgliedern!

Auszug UmwStE

20.03 "... Wird Betriebsvermögen einer Personengesellschaft eingebracht, ist die Frage, wer Einbringender i.S.d. § 20 UmwStG ist, grundsätzlich danach zu entscheiden, ob die einbringende Personengesellschaft nach der Einbringung fortbesteht. Geht die Personengesellschaft, deren Betriebsvermögen übertragen wird, in Folge der Einbringung unter und stehen die Anteile am übernehmenden Rechtsträger daher zivilrechtlich den Mitunternehmern zu (z.B. bei einer Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG), sind diese als Einbringende ihrer jeweiligen Mitunternehmeranteile anzusehen (vgl. auch BFH, Urteil vom 16.02.1996, BStBl 1996 II S. 342).

Handelt es sich in diesem Fall bei der Personengesellschaft, deren Betriebsvermögen übertragen wird, um die Untergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft, sind deren unmittelbare Gesellschafter und nicht die nur mittelbar über die Obergesellschaft beteiligten natürlichen oder juristischen Personen Einbringende i.S.d. § 20 UmwStG. Dies gilt für mehrstöckige Personengesellschaften entsprechend.

Besteht die übertragende Personengesellschaft dagegen auch nach der Einbringung als Mitunternehmerschaft fort und werden ihr die Anteile am übernehmenden Rechtsträger gewährt (z.B. bei einer Ausgliederung i.S.d. § 123 Abs. 3 UmwG), ist die übertragende Personengesellschaft selbst als Einbringende anzusehen."

Praktikerwissen



So sind bei einem Formwechsel einer GmbH & Co. KG in eine GmbH gem. § 25 Satz 1 i. V. m. § 20 Abs. 1 UmwStG die Mitunternehmer der KG Einbringende, da diese im Zuge des Formwechsels selbst neue Anteile an der GmbH erhalten.

KURZBEITRAG

Überblick

1. Steuerfunktionale Einheit:

- Betrieb,
- Teilbetrieb,
- Mitunternehmeranteil.

2. Einbringung in Kapitalgesellschaft.

3. Dafür Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft.

Steuerfunktionale Einheit

Betrieb

Bei dem einzubringenden Betrieb kann es sich um einen gewerblichen Betrieb, um das Betriebsvermögen eines selbstständig Tätigen oder um das Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirts handeln.

Voraussetzung für die Betriebseinbringung ist, dass alle funktional wesentlichen Grundlagen des Betriebs eingebracht werden, BFH, BStBl 1998 II S. 104.

Dies gilt auch für solche dem Betrieb oder Teilbetrieb einer Personengesellschaft dienende Wirtschaftsgüter, die nur einem Gesellschafter gehören und deshalb Sonderbetriebsvermögen darstellen.

Praktikerwissen



Die Zurückbehaltung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen hat zur Folge, dass die im eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind (Rz. 20.06 UmwStE).

Beispiel



Eine echte Betriebsaufspaltung, bei der ein Einzelunternehmen in ein Besitzunternehmen mit einem Grundstück und eine Betriebskapitalgesellschaft aufgespalten werden soll, fällt nicht unter § 20 UmwStG. Denn i. R. d. Einbringung des "Betriebs" gehen nicht alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die GmbH über.

Praktikerwissen



Bei einer vorherigen Übertragung des Grundstücks aus dem Einzelunternehmen in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG gem. § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert muss lt. BMF die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung geprüft werden, vgl. u. a. BFH-Urteil vom 25.02.2010, IV R 49/08, Rz. 20.07 UmwStE. Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung durch die Finanzverwaltung ist zur Zeit jedoch positiv festzustellen, dass das BMF zumindest auch im aktuellen Realteilungserlass, BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl 2019 I S. 6, und im BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl 2019 I S. 2482 zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG von der Anwendung abgerückt ist, da mehrere BFH-Urteile mit teilweise extremen Gesamtplänen in den Erlass aufgenommen wurden, insbesondere das BFH-Urteil vom 16.12.2015, IV R 8/12, BStBl 2017 II S. 766 (mit einer echten Realteilung unmittelbar nach Einbringung des Mitunternehmeranteils an eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG nach § 24 UmwStG zum Buchwert).

Vgl. dazu auch das BFH-Urteil vom 09.11.2011, X R 60/09, BStBl 2012 II S. 638:

1. Der Anwendbarkeit des § 24 Abs. 1 UmwStG steht weder § 42 AO noch die Rechtsfigur des Gesamtplans entgegen, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert wird und die Veräußerung auf Dauer angelegt ist.
2. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs i. R. d. § 24 Abs. 1 UmwStG darstellt, ist in Fällen der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge der Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung.

Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen

In Fällen der Betriebsaufspaltung bzw. der Umwandlung einer GmbH & Co. KG auf ihre Komplementär-GmbH stellt sich die Frage, ob auch die zum Betriebsvermögen des einzubringenden Betriebs oder Mitunternehmeranteils gehörenden Anteile an der übernehmenden Gesellschaft mit eingebracht werden müssen.

Im Sinne einer sicheren Gestaltung sollten auch Anteile an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage angesehen werden.

Der BFH hat diese Frage bislang nicht endgültig entschieden. Jedenfalls verneint er die Wesentlichkeit, wenn der Kommanditist an der Komplementär-GmbH nicht mehrheitlich beteiligt ist, BFH-Urteil vom 25.11.2009, a. a. O.

Der UmwStE enthält hierzu folgende Vereinfachungsregelung:

Rechtsnorm



20.09 "... Gehören zum Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs Anteile an der übernehmenden Gesellschaft, werden diese Anteile, wenn sie in die Kapitalgesellschaft miteingebracht werden, zu sog. eigenen Anteilen der Kapitalgesellschaft. Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft unterliegt handelsrechtlichen Beschränkungen. Soweit die Anteile an der Kapitalgesellschaft miteingebracht werden, würde der Einbringende dafür als Gegenleistung neue Anteile an der Kapitalgesellschaft erhalten.