

Schriftliche StB-Prüfung 2020: Umwandlungssteuerrecht

2.–5. Teil des UmwStG (§§ 3–19 UmwStG)

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Im Rahmen der Themenauswertungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre¹ wurden bereits wichtige „Prüfungsklassiker“ der Ertragsteuerrechts- bzw. Bilanzsteuerrechtsklausuren benannt. Der nachfolgende Beitrag schließt hieran an und stellt eine Vertiefung dar. Im Fokus steht dabei das Thema „Umwandlungssteuerrecht“, das sowohl am zweiten als auch am dritten Tag der StB-Prüfung Prüfungsgegenstand sein kann. Die Vorgehensweise in einer Lösung wird aus zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht zusammenfassend dargestellt. Kurze Übungsbeispiele und Übersichten veranschaulichen den Lösungsaufbau und helfen damit beim Verständnis. Im nachfolgenden Beitrag wird das Zivilrecht sowie der 2.–5. Teil des UmwStG erörtert. Hieran wird sich in SteuerStud 6/2020 eine vertiefende Darstellung der Einbringungen nach §§ 20–24 UmwStG anschließen.

NWB Datenbank

Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand. Laden Sie hierzu die für Sie bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Umwandlungssteuerrecht** aus der NWB Datenbank herunter, NWB BAAAH-36765.

I. Umwandlung in der StB-Prüfung

1. Definition „Umwandlung“

Der Begriff „Umwandlung“ ist gesetzlich nicht definiert. Allgemein kann hierunter ein **Umstrukturierungsvorgang** verstanden werden, bei dem entweder von einem oder von mehreren Rechtsträgern (so werden die an einer Umwandlung beteiligten Unternehmen/Personen genannt) **Vermögen** auf einen oder mehrere andere Rechtsträger **übertragen** wird **oder** bei dem sich die **Rechtsform** eines Rechtsträgers **ohne Vermögensübertragung** ändert. Da der Begriff der „Umwandlung“ weit zu verstehen ist, werden diese in Klausuren häufiger nicht erkannt.

TIPP

Achten Sie auf gewisse **Signalwörter** und **Hinweise** (z. B. notwendige Handelsregistereinträge, Einbringungsverträge) im **Klausursachverhalt** und in der **Aufgabenstellung**, um zu erkennen, ob es sich um einen Umwandlungsvorgang handelt.

2. Auswertung der letzten Prüfungsjahre

Das Thema Umwandlung ist ein „Dauerbrenner“ in der StB-Prüfung und bildet dann einen umfassenden Schwerpunkt, der eine hohe Auspunktzahl nach sich zieht. Thematisch können Probleme im Zusammenhang mit Umwandlungen sowohl am zweiten Tag (Ertragsteuerrecht) als auch am dritten Tag (Buchführung und Bilanzwesen) der StB-Prüfung

behandelt werden. Die nachfolgende Auswertung verdeutlicht die Gewichtung und zeigt auf, dass Sie bei dem Thema Umwandlungssteuerrecht **keinesfalls auf „Lücke“** setzen sollten:

Prüfungsjahr	Tag der StB-Prüfung	Inhalt	Gewichtung
2019*	2. Tag	§§ 11–13 UmwStG	ca. 10 Punkte
2018*	-	-	-
2017*	-	-	-
2016*	3. Tag	§ 24 UmwStG	ca. 30 Punkte
2015*	-	-	-
2014	3. Tag	§ 24 UmwStG	10 Punkte
2013	2. Tag	§§ 20, 22 UmwStG	14 Punkte
2012	2. Tag	§§ 11–13 UmwStG	9 Punkte
2011	2. Tag	§ 24 UmwStG	4 Punkte
2010	-	-	-
2009	2. Tag	§ 25 i. V. mit §§ 20, 22 UmwStG	23 Punkte
2008	3. Tag	Gutachten zur Unternehmensumstrukturierung	35 Punkte

* Lars Nüdling, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist freiberuflicher Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Zuvor war er als Dozent an der Hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege in Rotenburg an der Fulda in der Ausbildung des gehobenen Dienstes der hessischen Steuerverwaltung tätig. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

1 Ertragsteuerrecht: Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, NWB UAAA-02256; Buchführung und Bilanzierung: Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2019 S. 203, NWB EAAA-02257.

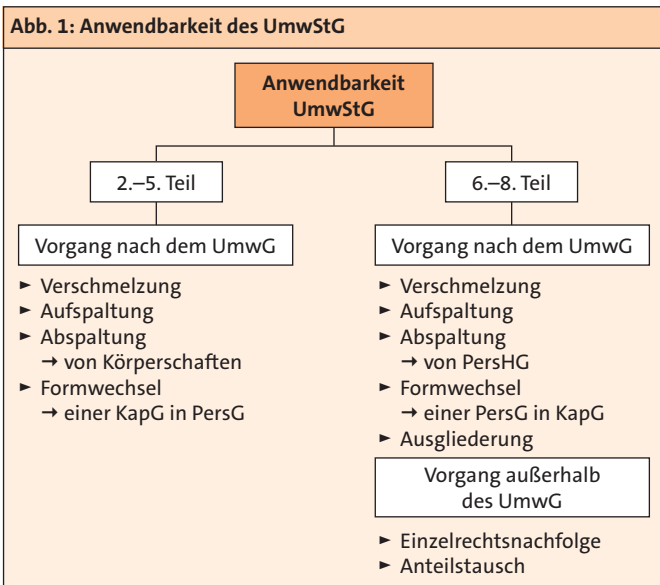
2007	-	-	-
2006	2. Tag 3. Tag	§ 20 UmwStG §§ 11–13 UmwStG	24 Punkte 16 Punkte
2005	-	-	-
2004	-	-	-
2003	-	-	-
2002	2. Tag	§ 20 UmwStG	17 Punkte

* Die Informationen zu den Prüfungen 2015–2019 stammen aus Berichterstattungen von Prüfungsteilnehmern, da die Klausuren dieser Jahre nicht veröffentlicht wurden

II. Zusammenhang zwischen Zivil- und Steuerrecht

1. Allgemeines

Aus § 1 Abs. 1 UmwStG und § 1 Abs. 3 UmwStG lässt sich entnehmen, dass die Anwendbarkeit des UmwStG in Abhängigkeit von der zivilrechtlichen Einordnung steht.



Die Regelungen des UmwStG können demnach nicht losgelöst vom UmwG betrachtet werden. Mit Ausnahme der in den §§ 20 ff. UmwStG geregelten Umwandlungen bildet das UmwG folglich immer die zivilrechtliche Grundlage für Umstrukturierungen i. S. des UmwStG.

MERKE

Die Lösung einer Aufgabe aus dem Umwandlungssteuerrecht erfordert stets **zunächst eine zivilrechtliche und anschließend eine steuerliche Beurteilung**. Der 2.–5. Teil des UmwStG regelt die steuerlichen Folgen von Umwandlungen i. S. des UmwG und damit für Umwandlungen i. R. der Gesamtrechtsnachfolge. Dagegen behandelt der 6.–8. Teil Vermögensübertragungen i. R. der Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge, also auch Fälle außerhalb des UmwG.

2. Zivil- und steuerrechtliche Möglichkeiten

a) Zivilrecht

Mit Ausnahme des Formwechsels, bei dem lediglich das Rechtskleid gewechselt wird, ist eine Umwandlung durch einen Vermögensübergang gekennzeichnet. Es kommt zum Eigentumswechsel der Vermögensgegenstände und zum Übergang von Rechtsbeziehungen (Schulden, Mietverträge etc.).

Grundsätzlich erfolgt der Übergang im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** (Singularsukzession). Hierbei sind die **Grundsätze des Zivilrechts i. R. von schuldrechtlichen Verträgen** zu beachten (z. B. Übereignung, Forderungsabtretung, Schuldübernahme). Ihr Übertragungsmodus besteht also darin, dass sich der Rechtsübergang auf einen konkreten Gegenstand bezieht, der unter Beachtung der für seine Übertragung geltenden Rechtsvorschriften von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht.² Dieser Grundfall der Vermögensübertragung erschwert jedoch eine gewünschte Unternehmensumstrukturierung, da eine Vielzahl von Rechtsgeschäften (einzeln) geschlossen werden müssen und gewisse Rechtsbeziehungen zudem zustimmungsbedürftig sind (z. B. Schuldübernahme, vgl. § 415 BGB).

Das UmwG dagegen ermöglicht den **gesetzlichen** Übergang von Vermögen und Rechtsbeziehungen – „in einem Ruck“ – mit Eintragung der Umwandlung im Handelsregister. Bei dieser sog. **Gesamtrechtsnachfolge** (Universalsukzession) gehen alle Rechte und Pflichten ohne Rücksicht auf die für eine Einzelrechtsnachfolge vorgesehenen Vorschriften als Gesamtheit auf den Nachfolger über.³ Auf diese Weise sind Umstrukturierungen erheblich einfacher durchführbar.

MERKE

Der zivilrechtliche Grundfall der Vermögensübertragung erfolgt per **Einzelrechtsnachfolge**. Das UmwG ermöglicht unter gewissen Formerfordernissen hierfür die **Gesamtrechtsnachfolge**. Wird nur das Rechtskleid gewechselt, handelt es sich um einen **Formwechsel**.

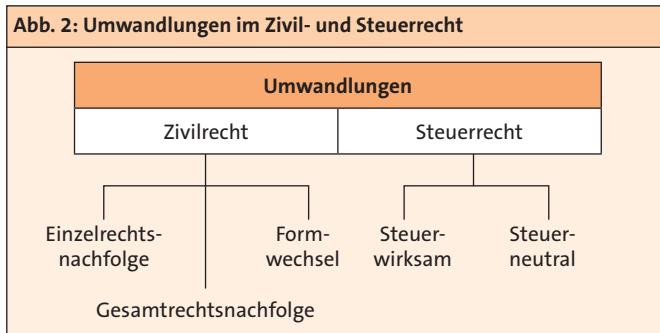
b) Steuerrecht

Das Steuerrecht verfolgt den Grundsatz, dass Vermögensübergänge zur **Aufdeckung der stillen Reserven** führen. Umwandlungsvorgänge stellen hierbei i. d. R. Tauschvorgänge dar, da für die Hingabe des Vermögens Anteile/Gesellschaftsrechte des übernehmenden Rechtsträgers gewährt werden. Unter Befolgung der steuerlichen Normen (z. B. § 6 Abs. 6 EStG) wäre der gemeine Wert zugrunde zu legen. Dieser mit der Aufdeckung der stillen Reserven verbundene Wertansatz löst eine Steuer Mehrbelastung aus, welche Unternehmen vor einer ggf. aus unternehmerischer Sicht notwendigen Umstrukturierung abschrecken könnte.

² Lieder, Die rechtsgeschäftliche Sukzession, 2015, S. 33.

³ Lieder, Die rechtsgeschäftliche Sukzession, 2015, S. 33 f.

Das UmwStG ermöglicht vor diesem Hintergrund eine **steuerneutrale** Umwandlung unter bestimmten Voraussetzungen. Ähnliche Vorschriften finden sich zudem in § 6 Abs. 3 EStG (unentgeltliche Übertragungen steuerfunktionaler Einheiten z. B. i. R. der vorweggenommenen Erbfolge) bzw. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (unentgeltliche Übertragungen bzw. Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte von Einzelwirtschaftsgütern im Zusammenhang mit Mitunternehmerschaften) oder § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG (Realteilung).



III. Zivilrechtliche Beurteilung

Zivilrechtlich muss in einer Klausur erörtert werden, ob

- ▶ eine Umwandlung nach dem UmwG in Form
 - einer Verschmelzung,
 - einer Spaltung (Auf-, Abspaltung, Ausgliederung),
 - eines Formwechsels
 oder
- ▶ eine Vermögensübertragung per Einzelrechtsnachfolge vorliegt.

Die Unterscheidung der einzelnen Umwandlungsarten fällt erfahrungsgemäß häufiger sehr schwer. Daher sollten Sie sich vereinfachend vor Augen führen, ob nach der Umwandlung das Vermögen

- ▶ i. R. einer Verschmelzung „konzentriert“ wurde (z. B. von vormals zwei auf nachher einen Rechtsträger) oder
- ▶ i. R. einer Spaltung „dezentriert“ wurde (z. B. von vormals einem auf nachher zwei Rechtsträger) oder
- ▶ i. R. eines Formwechsels der Vorgang „identitätswahrend“ ist (z. B. vorher und nachher identischer Rechtsträger, lediglich andere Rechtsform) oder
- ▶ die Umwandlung **außerhalb des UmwG** per Einzelrechtsnachfolge erfolgte.

Umwandlungen i. R. des UmwG (Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel) lassen sich dabei nach einem gewissen Prüfungsschema lösen:

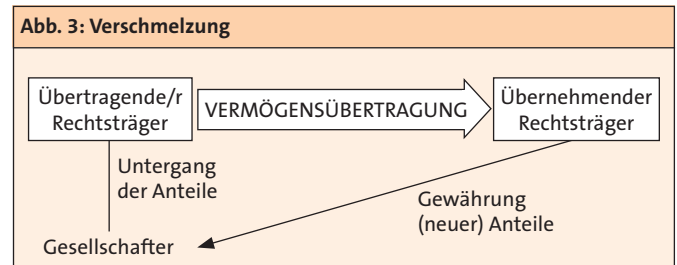
Prüfungsschema bei Umwandlungen i. R. des UmwG
1. Tatbestandsmerkmale (Art der Umwandlung und umwandlungsfähige Rechtsträger)
2. Zeitpunkt der Wirksamkeit (Wirksamkeit Handelsregistereintrag, Umwandlungstichtag)
3. Handelsbilanzielle Behandlung (Schlussbilanz übertragender Rechtsträger, Wertansatz übernehmender Rechtsträger)

1. Verschmelzung

a) Tatbestandsmerkmale

Die Verschmelzung bezeichnet die „Vermögenskonzentration“ per Gesamtrechtsnachfolge. Sie ist definiert in **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 2 UmwG** und liegt unter folgenden Tatbestandsvoraussetzungen vor:

- ▶ **Auflösung** des übertragenden Rechtsträgers (bzw. bei Neugründung mehrere übertragende);
- ▶ Übertragung des **vollständigen Vermögens** als Ganzes auf einen
 - vorhandenen übernehmenden Rechtsträger (§ 2 Nr. 1 UmwG) oder
 - neu gegründeten übernehmenden Rechtsträger (§ 2 Nr. 2 UmwG);
- ▶ Gegenleistung: **Anteile** des übernehmenden Rechtsträgers **an die Anteilsinhaber** des übertragenden Rechtsträgers.



Die **verschmelzungsfähigen Rechtsträger** sind in § 3 UmwG abschließend aufgezählt. Aus klausurtaktischer Sicht sind erwähnenswert:

- ▶ Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) – § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG;
- ▶ KapG (GmbH, AG) – § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmwG;
- ▶ natürliche Personen als übernehmende Rechtsträger, sofern Übertragender eine KapG ist, bei der die Person Alleingesellschafter ist – § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG.

MERKE

Die **Verschmelzung** ist die einzige Form, um nach dem UmwG auf eine natürliche Person (bzw. einen **zukünftigen Einzelkaufmann**) umzuwandeln.

BEISPIEL 1 ▶ Die X-GmbH fusioniert mit der Y-GmbH, wobei das komplette Vermögen auf die Y-GmbH übergeht. Die X-GmbH erlischt. Der Gesellschafter X der X-GmbH erhält neue Anteile an der Y-GmbH i. R. einer Kapitalerhöhung.

LÖSUNG ▶ Es handelt sich um eine Verschmelzung zur Aufnahme nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 2 Nr. 1 UmwG, da das Vermögen der X-GmbH unter Auflösung dieser als Ganzes auf die bereits bestehende Y-GmbH übergeht und dem Gesellschafter X Anteile an der Y-GmbH gewährt werden. Die beteiligten Rechtsträger sind verschmelzungsfähige KapG nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmwG.

b) Zeitpunkt der Wirksamkeit

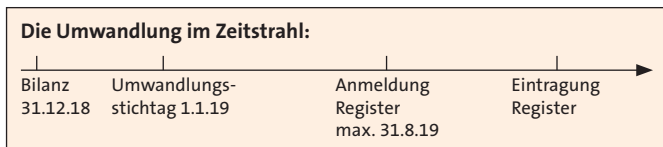
Die Vorschrift des § 20 UmwG bestimmt, dass sämtliche Wirkungen (Vermögensübergang per Gesamtrechtsnachfolge; Löschung des übertragenden Rechtsträgers; Anteilsge-

wahrung) mit der **Eintragung** der Verschmelzung im **Register des übernehmenden Rechtsträgers** entfaltet werden.

Davon unabhängig ist jedoch nach **§ 5 Abs. 1 Nr.6 UmwStG** im **Verschmelzungsvertrag** ein Zeitpunkt zu benennen, von dem an die Handlungen der übertragenden Rechtsträger als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers schon vorgenommen gelten. Demnach ist ein **Verschmelzungsstichtag** (Umwandlungsstichtag) zu bestimmen, der zeitlich regelmäßig vor dem Handelsregistereintrag liegt.

c) Handelsbilanzielle Behandlung

Die handelsbilanzielle Behandlung von Verschmelzungen wird im UmwG durch **§ 17 Abs. 2 UmwG** für den übertragenden Rechtsträger und durch **§ 24 UmwG** für den übernehmenden Rechtsträger geregelt. Für die **Schlussbilanz des Übertragenden** sind gem. **§ 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG** die Bestimmungen für den handelsrechtlichen Jahresabschluss anzuwenden. Daher gelten die Grundsätze des HGB, so dass sich gegenüber der handelsrechtlichen Rechnungslegung keine Änderungen ergeben. Zu beachten ist jedoch, dass die Bilanz des übertragenden Rechtsträgers einen Tag vor dem Verschmelzungsstichtag liegt und dieser Tag max. acht Monate vor der Anmeldung zur Eintragung im Register liegen darf.



TIPP

In der Regel ist der **Umwandlungsstichtag in Klausuren** der 1.1. eines Jahres. Daher kann die Bilanz zum 31.12. des Vorjahres, welche i. d. R. auf diesen Tag schon aufgestellt wurde, auch als Übertragungsbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG verwendet werden. Die Anmeldung beim Handelsregister muss jedoch bis Ende August des Folgejahres erfolgt sein.

Der **übernehmende Rechtsträger** erhält Vermögensgegenstände, die grds. nach § 253 HGB mit den AK zu bewerten wären. Allerdings wird im **§ 24 UmwG** die Möglichkeit eingeräumt, die (Buch-)Werte der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers i. S. des § 17 UmwG als AK anzusetzen und damit fortzuführen.

BEISPIEL 1 – FORTFÜHRUNG Die Anmeldung der Verschmelzung zum 1.1.2019 erfolgt am 10.7.2019. Der Anmeldung wird die Bilanz der X-GmbH zum 31.12.2018 beigefügt. Die Eintragung erfolgt am 10.9.2019.

LÖSUNG Der Verschmelzungsstichtag, also der Tag, von dem an die Handlungen der übertragenden Rechtsträger als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers schon vorgenommen gelten, ist der 1.1.2019 (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG). Sämtliche Wirkungen – wie die Übertragung des Vermögens per Gesamtrechtsnachfolge – treten aber erst mit der Eintragung am 10.9.2019 ein (§ 20 UmwG).

Der Verschmelzung liegt die Handelsbilanz der X-GmbH auf den 31.12.2018 zugrunde, die damit innerhalb des Zeitraums von acht Monaten vor der Anmeldung am 10.7.2019 liegt (§ 17 Abs. 2 UmwG). Die in dieser Bilanz angesetzten Werte können als AK i. S. des § 253 HGB von der Y-GmbH als übernehmende Rechtsträgerin angesetzt werden (§ 24 UmwG).

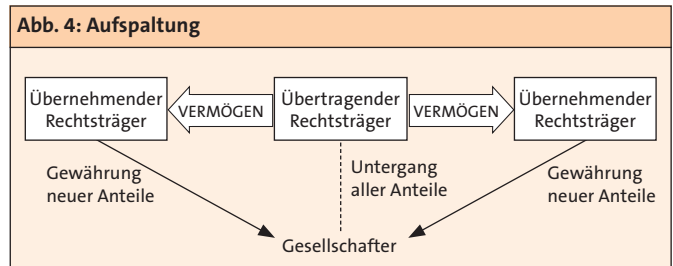
2. Spaltung

a) Tatbestandsmerkmale

Die Spaltung bezeichnet die „Vermögensdekonzentration“ per Gesamtrechtsnachfolge. Sie ist in **§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 123 UmwG** definiert und unterteilt sich in drei verschiedene Unterformen: Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung.

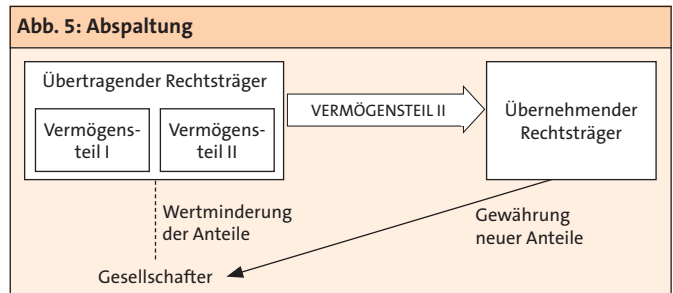
aa) Aufspaltung nach § 123 Abs. 1 UmwG

- ▶ **Auflösung** des übertragenden Rechtsträgers;
- ▶ Übertragung des **vollständigen Vermögens** als Gesamtheit auf mehrere
 - bestehende übernehmende Rechtsträger (§ 123 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) oder
 - neu gegründete übernehmende Rechtsträger (§ 123 Abs. 1 Nr. 2 UmwG);
- ▶ Gegenleistung: **Anteile** des übernehmenden Rechtsträgers an die **Anteilshaber** des übertragenden Rechtsträgers.



bb) Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG

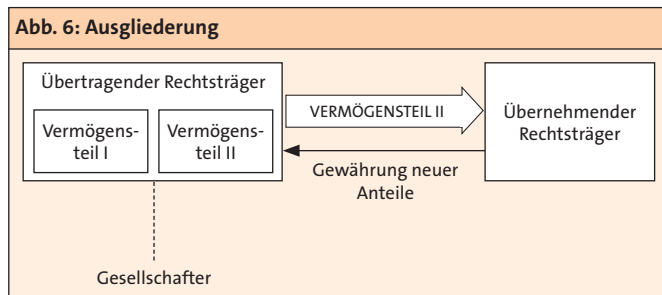
- ▶ **Keine Auflösung** des übertragenden Rechtsträgers;
- ▶ Übertragung eines **Teils des Vermögens** als Gesamtheit auf einen/mehrere
 - vorhandene(n) übernehmende(n) Rechtsträger (§ 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG) oder
 - neu gegründete(n) übernehmende(n) Rechtsträger (§ 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG);
- ▶ Gegenleistung: **Anteile** des übernehmenden Rechtsträgers an die **Anteilshaber** des übertragenden Rechtsträgers.



cc) Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG

- ▶ **Keine Auflösung** des übertragenden Rechtsträgers;
- ▶ Übertragung eines **Teils des Vermögens** als Gesamtheit auf einen/mehrere

- vorhandene(n) übernehmende(n) Rechtsträger (§ 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG) oder
- neu gegründete(n) übernehmende(n) Rechtsträger (§ 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG);
- Gegenleistung: **Anteile** des übernehmenden Rechtsträgers **an den übertragenden Rechtsträger**.



Die **spaltungsfähigen Rechtsträger** sind in § 124 UmwG abschließend aufgezählt. Aus klausurtaktischer Sicht sind erwähnenswert:

- Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) – § 124 Abs. 1 i. V. mit 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG;
- KapG (GmbH, AG) – § 124 Abs. 1 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmwG.

Bei einer **Ausgliederung** kommen **zudem** als spaltungsfähige Rechtsträger in Betracht:

- Einzelkaufleute (e. K.) als übertragende Rechtsträger – § 124 Abs. 1 i. V. mit § 152 UmwG.

MERKE

Die **Spaltung** ist die einzige Form, um nach dem **UmwG** aus einer natürlichen Person (**Einzelkaufmann**) heraus umzuwandeln.

b) Zeitpunkt der Wirksamkeit

§ 131 UmwG bestimmt, dass sämtliche Wirkungen (Vermögensübergang per Gesamtrechtsnachfolge, Anteilsgewährung etc.) mit der **Eintragung** der Spaltung **im Register des übertragenden Rechtsträgers** entfaltet werden. Davon unabhängig ist jedoch nach § 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG im **Spaltungsvertrag** ein Zeitpunkt zu benennen, von dem an die Handlungen der übertragenden Rechtsträger als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers schon vorgenommen gelten. Demnach ist ein **Spaltungsstichtag** (Umwandlungsstichtag) zu bestimmen, der zeitlich regelmäßig vor dem Handelsregistereintrag liegt.

c) Handelsbilanzielle Behandlung

Die handelsbilanzielle Behandlung von Spaltungen ist identisch mit denen der **Verschmelzung**. Über § 125 UmwG sind die Vorschriften des § 17 Abs. 2 UmwG (für den übertragenden Rechtsträger) und § 24 UmwG (für den übernehmenden Rechtsträger) **entsprechend anwendbar**.

3. Formwechsel

a) Tatbestandsmerkmale

Im Rahmen des Formwechsels wird kein Vermögen übertragen; er ist „identitätswahrend“. Die Regelungen finden

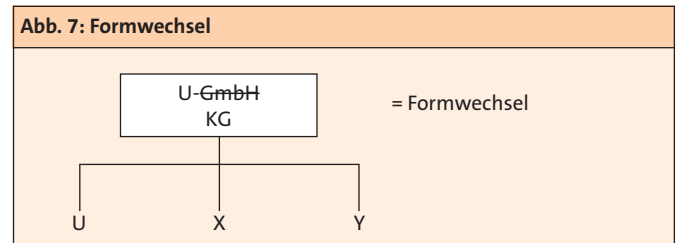
sich in § 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. mit § 190 UmwG. Der Gesetzeswortlaut, wonach ein Rechtsträger durch Formwechsel eine andere Rechtsform erhalten kann, enthält keine nennenswerten Tatbestandsmerkmale. Entscheidend ist vielmehr die Frage, welche Rechtsträger am Formwechsel teilnehmen können.

Formwechselnde Rechtsträger können nach § 191 Abs. 1 UmwG u. a. Folgende sein:

- Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) – § 191 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG;
- KapG (GmbH, AG) – § 191 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmwG.

Rechtsträger neuer Rechtsform können nach § 191 Abs. 2 UmwG u. a. Folgende sein:

- Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) – § 191 Abs. 2 Nr. 2 UmwG;
- KapG (GmbH, AG) – § 191 Abs. 2 Nr. 3 UmwG;
- GbR – § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG.



b) Zeitpunkt der Wirksamkeit

Die Vorschrift des § 202 UmwG bestimmt, dass sämtliche Wirkungen (Rechtsformwechsel; Anteilsgewährung etc.) mit der **Eintragung** der neuen Rechtsform entfaltet werden. Eines Umwandlungsstichtags bedarf es nicht.

4. Einzelrechtsnachfolge

Übertragungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgen außerhalb des UmwG. Als **Einbringungen in eine KapG**⁴ kommen dabei in Betracht:

- Sacheinlage i. S. von § 5 Abs. 4 GmbHG bzw. § 27 AktG bei der Gründung einer KapG;
- Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln (vgl. § 56 GmbHG, §§ 183, 194, 205 AktG) bei einer bestehenden KapG.

Die **Einbringung in eine PersG i. R. der Einzelrechtsnachfolge**⁵ kann erfolgen durch:

- Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen,
- Einbringung eines Einzelunternehmens in eine bereits bestehende PersG,
- Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmen zu einer PersG,
- Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende PersG,

⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 01.44.
⁵ Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 01.47.

- Aufstockung eines bereits bestehenden Mitunternehmeranteils (Kapitalerhöhung).

Umwandlungen i. R. des UmwG – zusammenfassendes Prüfungsschema			
	Tatbestandsmerkmale		
	Verschmelzung	Spaltung	Formwechsel
Art der Umwandlung	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 2 UmwG	§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. mit § 123 UmwG	§ 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. mit § 190 UmwG
Rechtsträger	§ 3 UmwG	§ 124 UmwG	§ 191 UmwG
	Zeitpunkt der Wirksamkeit		
	Verschmelzung	Spaltung	Formwechsel
Registereintrag	§ 20 UmwG	§ 131 UmwG	§ 202 UmwG
Umwandlungsstichtag	§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG	§ 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG	-
	Handelsbilanzielle Behandlung		
	Verschmelzung	Spaltung	Formwechsel
Schlussbilanz Übertragender	§ 17 Abs. 2 UmwG	§ 125 i. V. mit § 17 Abs. 2 UmwG	-
Wertansatz Übernehmender	§ 24 UmwG	§ 125 i. V. mit § 24 UmwG	-

IV. Steuerliche Beurteilung

Das UmwStG lässt sich in zwei Kernbereiche unterteilen (s. o., Kap. II.1.). Es empfiehlt sich für beide Bereiche ein separates Prüfungsschema:

Prüfungsschema der beiden Kernbereiche des UmwStG	
2.–5. Teil des UmwStG	6.–8. Teil des UmwStG
Anwendbarkeit des UmwStG	
Steuerliche Rückwirkung	
Übertragender Rechtsträger	Übernehmender Rechtsträger
Übernehmender Rechtsträger	Übertragender Rechtsträger
Anteilseigner	

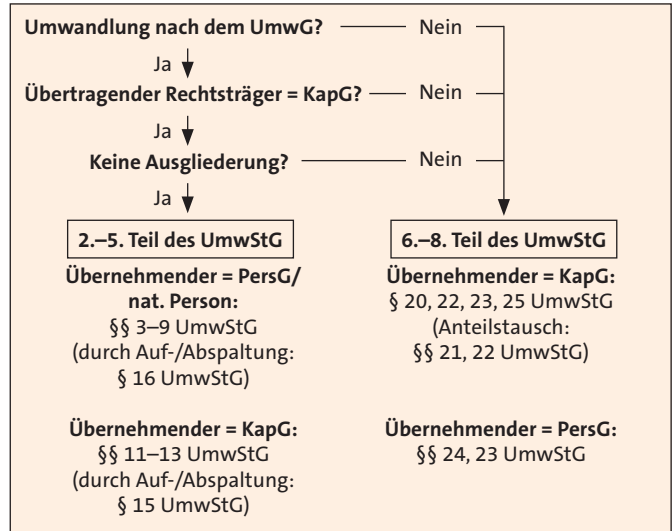
In diesem Beitrag wird schwerpunktmäßig der 2.–5. Teil des UmwStG erörtert. Im Anschluss daran werden i. R. der SteuerStud-Ausgabe 6/2020 prüfungsrelevante Inhalte des 6.–8. Teils des UmwStG veranschaulicht. An dieser Stelle sollen nachfolgend jedoch bereits die generelle Anwendbarkeit sowie die steuerliche Rückwirkung für das komplette UmwStG dargestellt werden.

1. Anwendbarkeit des UmwStG

Ob das UmwStG sachlich und persönlich anwendbar ist, ergibt sich für den **2.–5. Teil des UmwStG** aus § 1 Abs. 1 i. V. mit Abs. 2 UmwStG und für den **6.–8. Teil des UmwStG** aus § 1 Abs. 3 i. V. mit Abs. 4 UmwStG.

Bei der Prüfung der **sachlichen Anwendbarkeit** können nachfolgende Fragestellungen helfen:

- Handelt es sich um eine Umwandlung nach dem UmwG?
- Ist der übertragende Rechtsträger eine KapG?
- Handelt es sich um eine Ausgliederung?



LÖSUNG BEISPIEL 1 – FORTFÜHRUNG ► Es liegt eine Umwandlung nach dem UmwG vor (Verschmelzung). Übertragender Rechtsträger ist eine GmbH und damit eine KapG. Es handelt sich nicht um eine Ausgliederung. Der 2.–5. Teil des UmwStG ist somit anwendbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 2 UmwStG): Übernehmender Rechtsträger ist ebenfalls eine KapG, so dass die §§ 11–13 UmwStG gelten.

Die **persönliche Anwendbarkeit** in § 1 Abs. 2 UmwStG bzw. § 1 Abs. 4 UmwStG zielt verkürzt dargestellt ab auf den Sitz und Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft bzw. den Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt einer natürlichen Person. Die Belegenheit wird grds. in der EU bzw. im EWR verlangt. In Klausuren handelt es sich regelmäßig um Umwandlungen innerhalb der Bundesrepublik Deutschland, weshalb auf die persönliche Anwendbarkeit an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden soll.

Kleine Übungsfälle zur Anwendbarkeit des UmwStG:

Vorgang	Zivilrecht	Anwendbarkeit UmwStG
Vereinigung von 2 bestehenden GmbH in eine neue AG (anschließend Löschung der beiden GmbH)	Verschmelzung zur Neugründung, § 2 Nr. 2 UmwG	§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG; §§ 11–13 UmwStG
Umwandlung einer GmbH auf bestehende OHG (GmbH wird gelöscht)	Verschmelzung durch Aufnahme, § 2 Nr. 1 UmwG	§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG; §§ 3–9 UmwStG
Von einer KapG wird ein Betrieb auf eine Tochter-GmbH ausgegründet (Anteile der Tochter gehen in das BV der Muttergesellschaft)	Ausgliederung, § 123 Abs. 3 UmwG	§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG; Einbringung gem. § 20 UmwStG; vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 UmwStG
Umwandlung einer GmbH auf dadurch „neu gegründete“ GbR	Formwechsel, § 190 UmwG; § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG	§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG; §§ 3–9 UmwStG
Übertragung eines Einzelunternehmens (e. K.) auf eine bestehende OHG	Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 UmwG (§ 152 UmwG)	§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG; Einbringung eines Betriebs gem. § 24 UmwStG

Übertragung eines Einzelunternehmens (kein e. K.) auf eine neu gegründete GmbH	Keine Ausgliederung möglich nach § 152 UmwG, da kein e. K.; Einzelrechtsnachfolge (Sachgründung)	§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG; Einbringung eines Betriebs gem. § 20 UmwStG
--	--	--

2. Steuerliche Rückwirkung

a) 2.–5. Teil des UmwStG – ohne Formwechsel

Das Umwandlungssteuerrecht beinhaltet in den §§ 3–19 UmwStG mehrere steuerliche Konsequenzen für die jeweiligen Rechtsträger (z. B. Übertragungsgewinn, Übernahmeertrag, Konfusionsgewinn, Besteuerung offener Rücklagen). Fraglich ist, zu welchem **Zeitpunkt diese Folgerungen zu erfassen sind**.

Ohne weitere Sonderregelungen im Steuerrecht müsste der Gewinn des übertragenden Rechtsträgers bis zur Eintragung in das Handelsregister bei ihm erfasst und besteuert werden. Für steuerliche Zwecke wäre auf diesen Tag eine Schlussbilanz zu erstellen.

Allerdings **fungiert § 2 UmwStG eine eigene steuerliche Rückwirkung**. Demnach sind das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers so zu ermitteln, als ob das Vermögen der übertragenden Körperschaft mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre. Ist die Übernehmerin eine PersG, gilt dies für das Einkommen und das Vermögen der Gesellschafter entsprechend (§ 2 Abs. 1 und 2 UmwStG).

Die Rückwirkungsfiktion bewirkt demnach, dass die Geschäftsvorfälle der übertragenden Körperschaft nach Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags für ertragsteuerliche Zwecke bereits dem übernehmenden Rechtsträger zugerechnet werden. Steuerlicher **Übertragungstichtag** ist der Tag, auf den der übertragende Rechtsträger die **handelsrechtliche Schlussbilanz** aufzustellen hat (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Hierbei ist demnach der § 17 Abs. 2 UmwG maßgebend, wonach der übertragende Rechtsträger auf den Schluss des Tages, der dem Umwandlungstichtag vorangeht, diese Schlussbilanz aufzustellen hat (vgl. Kap. III.1.c) sowie III.2.c)).⁶

LÖSUNG BEISPIEL 1 – FORTFÜHRUNG Der Verschmelzungstichtag wurde auf den 1.1.2019 festgelegt. Die handelsrechtliche Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers i. S. des § 17 Abs. 2 UmwG datiert auf den 31.12.2018. Dies entspricht dem steuerlichen Übertragungstichtag.

b) 6.–8. Teil des UmwStG – ohne Formwechsel

Für **Einbringungen in KapG** nach § 20 UmwStG beinhaltet Abs. 5 der Vorschrift ebenfalls eine steuerliche Rückwirkung auf den steuerlichen Übertragungstichtag. Diese gilt hier jedoch ausdrücklich nicht für Entnahmen/Einlagen.

In **§ 20 Abs. 6 UmwStG** wird nun differenziert. Liegt zivilrechtlich eine **Verschmelzung** oder **Spaltung** vor, orientiert sich der steuerliche Übertragungstichtag ebenfalls an

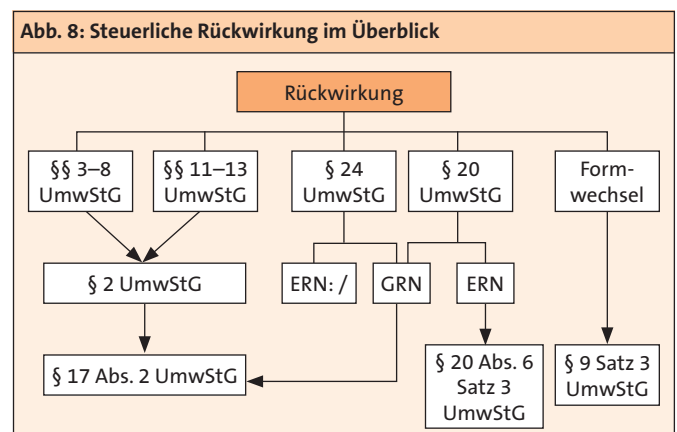
dem Tag der **handelsrechtlichen Schlussbilanz** i. S. des § 17 Abs. 2 UmwG. Da § 20 UmwStG jedoch auch seine Anwendung für Umwandlungen außerhalb des UmwG haben kann, existiert für die Einbringungen per **Einzelrechtsnachfolge** eine separate Regelung in § 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG. Hier besteht ein **Wahlrecht**. Die Einbringung darf auf einen Tag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegt und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte BV auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.

Im Anwendungsbereich des **§ 24 UmwG**, also bei **Einbringungen in PersG**, gelten die Regelungen des § 20 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG **entsprechend**, sofern die Einbringung durch **Gesamtrechtsnachfolge** (also im Anwendungsbereich des UmwG) erfolgte (§ 24 Abs. 4 Halbsatz 2 UmwStG).

c) Formwechsel

Das Zivilrecht sieht für den Formwechsel keine Aufstellung einer Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers vor, weil der Formwechsel identitätswahrend ist und gerade kein Vermögen übertragen wird. Die Anlehnung an § 17 Abs. 2 UmwG würde hier ins Leere gehen.

Steuerlich greift **§ 9 Satz 2, 3 UmwStG** (bzw. bei Formwechsel von PersG in KapG: **§ 25 Satz 2 i. V. mit § 9 Satz 2, 3 UmwStG**). Im Gegensatz zum Handelsrecht wird **steuerlich** die Aufstellung von **Bilanzen** zwingend gefordert, wobei diese auch für einen Stichtag aufgestellt werden können, der höchstens **acht Monate vor der Anmeldung** des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt. Dieser gilt dann als **steuerlicher Übertragungstichtag**.



3. Umwandlung von Körperschaften in Personenunternehmen

Für den **2. Teil des UmwStG (§§ 3–9 UmwStG)** empfiehlt sich nach der Prüfung der generellen Anwendbarkeit des UmwStG (§ 1 Abs. 1 und 2 UmwStG) und Bestimmung des steuerlichen Übertragungstichtags folgende Reihenfolge:

⁶ Vgl. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, NWB ZAAAF-88529, Rz. 02.02.

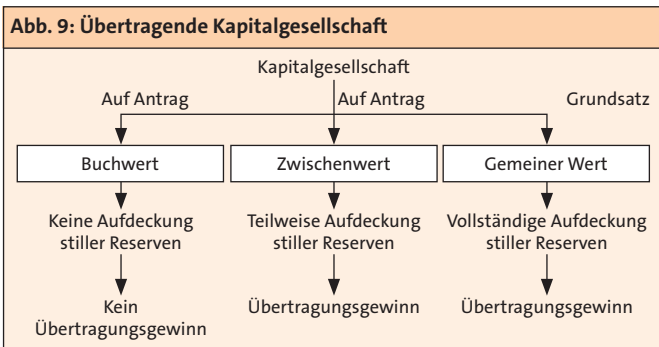
Wer wird geprüft?	Welche Vorschrift greift?	Steuerliche Folgen?
Übertragender Rechtsträger	§ 3 UmwStG	Übertragungsgewinn
Übernehmender Rechtsträger	§ 4 (ggf. i. V. mit § 5) UmwStG	Eintritt Rechtsstellung; Übernahmegewinn
Anteilseigner	§ 7 (ggf. i. V. mit § 5) UmwStG	Besteuerung offener Rücklagen

TIPP

Aufgrund der Systematik des Gesetzes und der gegenseitigen Abhängigkeit der einzelnen Vorschriften, empfiehlt es sich, die **Prüfreihefolge möglichst einzuhalten**.

a) Übertragender Rechtsträger

Die übertragende KapG hat in der steuerlichen Übertragungsbilanz nach **§ 3 Abs. 1 UmwStG** grds. die **gemeinen Werte** anzusetzen, so dass die stillen Reserven aufzudecken sind und somit ein Übertragungsgewinn entsteht. Um die Steuerneutralität zu gewährleisten, sieht **§ 3 Abs. 2 UmwStG** jedoch ein **Antragswahlrecht** vor, den **Buchwert** beizubehalten bzw. einen **Zwischenwert** anzusetzen. Somit könnte die Aufdeckung der stillen Reserven komplett bzw. teilweise vermieden werden. Dieses Wahlrecht besteht, soweit die WG BV der übernehmenden PersG (natürlichen Person) werden und die Besteuerung sichergestellt ist, sowie das Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Eine Gegenleistung neben den Gesellschaftsrechten darf nicht gewährt werden.



BEISPIEL 2 Die A-GmbH (Gesellschafter: A und B mit je 50 %, wobei A die Anteile in seinem Einzelunternehmen bilanziert und B sie im PV hält; A und B hatten je 12,5 T€ AK) wird i. R. einer Umwandlung auf die (gewerbliche) A-OHG verschmolzen.

Die Bilanz der A-GmbH stellt sich wie folgt dar:

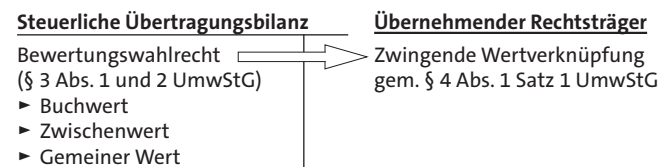
Aktiva	Bilanz 31.12.19	Passiva	
GruBo	100 T€	Stammkapital	25 T€
(gem. Wert: 500 T€)		Gewinnrücklage	40 T€
Sonstige Aktiva	200 T€	Jahresüberschuss	35 T€
(gem. Wert: 300 T€)		Verbindlichkeiten	200 T€
	400 T€		400 T€

Der gemeine Wert des selbstgeschaffenen Firmenwerts beläuft sich auf 100 T€. Die A-GmbH wünscht, möglichst keine stillen Reserven aufzudecken. Für die A-OHG fallen Kosten für den Vermögensübergang i. H. von 2 T€ an. Bestand gem. § 27 KStG: 0 €.

LÖSUNG Nach § 3 Abs. 1 UmwStG wären grds. die gemeinen Werte einschließlich des Firmenwerts anzusetzen. Es käme zu einem Übertragungsgewinn i. H. von 600.000 € (100 % der stillen Reserven). Der Jahresüberschuss 2019 sowie evtl. Steuerrückstellungen wären entsprechend zu erhöhen. Alternativ könnte unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 UmwStG auch der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden. Da gewünscht wird, möglichst keine stillen Reserven aufzudecken, wird der Ansatz zum Buchwert gewählt. Die Bilanz zum 31.12.2019 kann ohne weitere Änderung als Übertragungsbilanz verwendet werden. Es entsteht kein Übertragungsgewinn.

b) Übernehmender Rechtsträger

Die übernehmende PersG (bzw. natürliche Person) ist zwingend an die Werte nach § 3 UmwStG gebunden (**§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, Wertverknüpfung**).



Sie tritt nach **§ 4 Abs. 2 Satz 1 und 3 UmwStG** in die **Fußstapfen** der KapG (z. B. in Bezug auf Bewertungsmethoden, AfA-Methoden, Dauer der Zugehörigkeit von WG). **Verluste** (verrechenbare Verluste, Verlustvortrag, nicht ausgeglichene negative Einkünfte) werden jedoch nicht auf den Übernehmenden übertragen (**§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG**).

Sofern der Zwischenwert bzw. gemeine Wert angesetzt wird, erhöhen die **Aufstockungsbeträge** die **AfA-Bemessungsgrundlage** nach § 4 Abs. 3 UmwStG.

LÖSUNG BEISPIEL 2 – FORTFÜHRUNG Die A-OHG muss nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sämtliche WG der A-GmbH mit dem Buchwert übernehmen. Sie tritt in die steuerliche Rechtsstellung der A-GmbH ein (§ 4 Abs. 2 Satz 1 und 3 UmwStG).

Der Vermögensübergang führt gem. **§ 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG** zu einem zum steuerlichen Übertragungstichtag entstehenden **Übernahmegewinn(-verlust)**. Dieser berechnet sich nach dem Gesetzeswortlaut wie folgt:

$$\begin{aligned}
 & \text{Wert der übertragenden WG} \\
 & - \text{Kosten} \\
 & - \text{Wert der Anteile der übertragenden Körperschaft} \\
 & = \text{Übernahmeergebnis 1. Stufe}
 \end{aligned}$$

Der Wert der **übertragenden WG** bestimmt sich nach § 3 UmwStG und ist abhängig von dem Wertansatz in der Übertragungsbilanz der KapG. In Betracht kommt also der gemeine Wert, Zwischenwert oder Buchwert.

Als **Kosten** des Vermögensübergangs sind sämtliche (nicht objektbezogenen) Nebenkosten im Zusammenhang mit der Umwandlung denkbar, die der übernehmende Rechtsträger getragen hat bzw. diesem ab dem steuerlichen Übertragungstichtag zuzurechnen sind.

Das Übernahmeergebnis wird zudem durch den **Wert der Anteile der übertragenden Körperschaft** gemindert. Sofern es sich um eine „Aufwärtsverschmelzung“ handelt, bei der der übernehmende Rechtsträger (Mutter) bereits Anteile an der übertragenden KapG (Tochter) bilanziert hat, ist der Buchwert dieser Anteile anzusetzen. Befinden sich die Anteile jedoch nicht im BV des übernehmenden Rechtsträgers, ist § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG zu beachten.

Nach § 5 Abs. 2 UmwStG gelten die Anteile i. S. des § 17 EstG (PV, mind. 1 % innerhalb der letzten fünf Jahre) fiktiv als mit den AK in das BV des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt. Anteile, die sich in einem **BV** des Anteilseigners befinden (z. B. in seinem Einzelunternehmen), gelten als zum Buchwert nach § 5 Abs. 3 UmwStG in das BV des übernehmenden Rechtsträgers überführt. Lediglich Beteiligungen i. S. des § 20 Abs. 2 EstG (PV, kein § 17 EstG) verbleiben somit im PV der jeweiligen Anteilseigner und unterliegen nicht einem Übernahmeergebnis gem. § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG.

LÖSUNG BEISPIEL 2 – FORTFÜHRUNG Für die A-OHG ergibt sich folgendes Übernahmeergebnis:

	Summe	A	B
Wert der übergehenden WG: Die GmbH hat den BW angesetzt. Es ergeben sich für den GruBo und sonstigen Aktiva 300 T€ und die Verbindlichkeiten 200 T€, also (300 T€ - 200 T€ =)	100 T€	50 T€	50 T€
Kosten: Nicht objektbezogene Kosten der A-OHG	- 2 T€	- 1 T€	- 1 T€
Wert der Anteile der übertragenden Körperschaft: Die Anteile an der A-GmbH befinden sich zunächst nicht im BV der A-OHG. Über § 5 Abs. 2 UmwStG (für B) bzw. § 5 Abs. 3 UmwStG (für A) gelten sie jedoch als überführt/eingelegt mit je 12,5 T€	- 25 T€	- 12,5 T€	- 12,5 T€
Übernahmeergebnis (1. Stufe)	73 T€	36,5 T€	36,5 T€

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird das so ermittelte Übernahmeergebnis (1. Stufe) gem. § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG jedoch noch um die Bezüge der Anteilseigner i. S. des § 7 UmwStG gemindert (vgl. Kap. IV.3.c)).

Übernahmeergebnis (1. Stufe)
- Bezüge i. S. des § 7 UmwStG
= Übernahmeergebnis 2. Stufe

Ergibt sich in diesem Übernahmeergebnis der 2. Stufe ein **Verlust**, greift die Vorschrift des § 4 Abs. 6 UmwStG. Soweit der Verlust einer KapG zuzurechnen ist, bleibt er vollständig außer Ansatz. Entfällt er auf eine natürliche Person, ist er zu 60 % abzugsfähig (max. 60 % der Bezüge i. S. des § 7 UmwStG).

Ein evtl. **Gewinn** würde nach § 4 Abs. 7 UmwStG unter die Anwendung des § 8b KStG (soweit er auf KapG entfällt) bzw. des Teileinkünfteverfahrens (soweit er auf natürliche Personen entfällt) fallen.

LÖSUNG BEISPIEL 2 – FORTFÜHRUNG

	Summe	A	B
Übertragungsergebnis (1. Stufe)	73 T€	36,5 T€	36,5 T€
Bezüge § 7 UmStG (Berechnung später)	75 T€	- 37,5 T€	- 37,5 T€
Übernahmeergebnis (2. Stufe)	- 2 T€	- 1 T€	- 1 T€

A und B sind natürliche Personen, so dass von dem Verlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG 60 % abzugsfähig sind. Das Übernahmeergebnis wird i. R. der gesonderten und einheitlichen Feststellung der A-OHG ermittelt.

c) Anteilseigner

Das übernehmende Personenunternehmen (PersG bzw. Einzelunternehmen) ist aufgrund des Wechsels von einer intransparenten in eine transparente Besteuerung nicht berechtigt, die Gewinnrücklagen der übertragenden KapG fortzuführen. Diese müssen daher beim Vermögensübergang versteuert werden. Nach § 7 UmwStG erfolgt eine **fiktive Vollausschüttung** der offenen Rücklagen an die Anteilseigner. Die Besteuerung betrifft **alle Anteilseigner** der übertragenden Körperschaft, die Gesellschafter der übernehmenden PersG werden, und zwar unabhängig davon, ob für diese ein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist oder nicht.

Die Berechnung ergibt sich aus § 7 UmwStG:

Ausgewiesenes Eigenkapital der KapG in der Steuerbilanz
- Bestand § 27 KStG (nach Anwendung § 29 Abs. 1 KStG)
= Bezüge i. S. des § 7 UmwStG

Die Bezüge sind in dem VZ, in dem das Wj. endet, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt, zu besteuern. Sie fallen grds. unter die Einkunftsart des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EstG (Einkünfte aus Kapitalvermögen). Befinden sich die Anteile jedoch im gewerblichen BV des übernehmenden Rechtsträgers (ggf. durch die Anwendung des § 5 Abs. 2 bzw. Abs. 3 UmwStG – s. o., Kap. IV.3.b)), werden die Einkünfte **über § 20 Abs. 8 EstG i. V. mit § 15 EstG umqualifiziert**.

LÖSUNG BEISPIEL 2 – FORTFÜHRUNG Nach § 7 UmwStG berechnen sich die Bezüge wie folgt:

	Summe	A	B
Ausgewiesenes Eigenkapital der KapG in der Steuerbilanz	100 T€	50 T€	50 T€
Bestand § 27 KStG (nach Anwendung § 29 Abs. 1 KStG)	- 25 T€	- 12,5 T€	- 12,5 T€
Bezüge i. S. des § 7 UmwStG	75 T€	37,5 T€	37,5 T€

§ 29 Abs. 1 KStG fingiert eine Kapitalherabsetzung, so dass sich das steuerliche Einlagekonto nach § 28 Abs. 2 KStG von 0 € auf 25 T€ erhöht. Die Anteile befinden sich im BV der A-OHG (über § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG). Es liegen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 8 und § 15 EstG Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Diese werden gesondert und einheitlich festgestellt.

4. Umwandlung von Körperschaften in Körperschaften

Auch für Klausuren, die den 3. Teil des UmwStG (§§ 11–13 UmwStG) thematisieren, gilt, dass zunächst die generelle Anwendbarkeit des UmwStG (§ 1 Abs. 1 und 2 UmwStG) zu erörtern und der steuerliche Übertragungstichtag zu bestimmen ist. Anschließend empfiehlt sich folgende Reihenfolge:

Wer wird geprüft?	Welche Vorschrift greift?	Steuerliche Folgen?
Übertragender Rechtsträger	§ 11 UmwStG	Übertragungsgewinn
Übernehmender Rechtsträger	§ 12 UmwStG	Eintritt Rechtsstellung, Übernahmegewinn
Anteilseigner	§ 13 UmwStG	Anteilstausch

a) Übertragender Rechtsträger

Die übertragende KapG hat in der steuerlichen Übertragungsbilanz nach **§ 11 Abs. 1 UmwStG** grds. die **gemeinen Werte** anzusetzen und daher die stillen Reserven aufzudecken. Für sie entsteht somit ein Übertragungsgewinn. Um die Steuerneutralität zu gewährleisten, sieht **§ 11 Abs. 2 UmwStG** jedoch ein **Antragswahlrecht** vor, den **Buchwert** beizubehalten bzw. einen **Zwischenwert** anzusetzen. Somit kann auch hier die Aufdeckung der stillen Reserven komplett bzw. teilweise vermieden werden. Dieses Wahlrecht besteht, soweit die Besteuerung sichergestellt ist sowie das Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und keine Gegenleistung neben den Gesellschaftsrechten gewährt wird.

TIPP

Auch wenn die **Aufgabenstellung** eine niedrige Besteuerung für den übertragenden Rechtsträger wünscht, sollte zunächst eine kurze Aussage zum grds. Ansatz mit dem gemeinen Wert erfolgen, um anschließend hervorzuheben, dass der Ansatz des Buchwerts/Zwischenwerts dagegen ein an bestimmte Voraussetzungen geknüpftes Wahlrecht ist.

BEISPIEL 3 Die A-GmbH (Gesellschafter: A und B mit je 50 %, wobei A die Anteile in seinem Einzelunternehmen bilanziert und B sie im PV hält; A und B hatten je 12,5 T€ AK) wird i. R. einer Umwandlung auf die B-GmbH verschmolzen. Die Bilanz der A-GmbH stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	Bilanz 31.12.19	Passiva	
GruBo	100 T€	Stammkapital	25 T€
(gem. Wert: 500 T€)		Gewinnrücklage	40 T€
Sonstige Aktiva	200 T€	Jahresüberschuss	35 T€
(gem. Wert: 300 T€)		Verbindlichkeiten	200 T€
	400 T€		400 T€

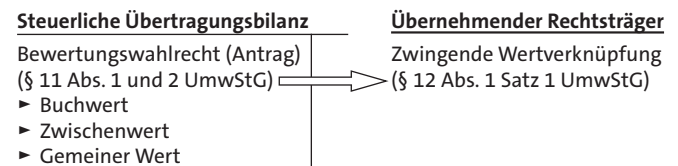
Der gemeine Wert des selbstgeschaffenen Firmenwerts beläuft sich auf 100 T€. Die A-GmbH wünscht, möglichst keine stillen Reserven aufzudecken. Bestand gem. § 27 KStG: 0 €.

Die B-GmbH war bisher nicht an der A-GmbH beteiligt. Sie nimmt eine Kapitalerhöhung i. H. von 20 T€ vor (Gewährung neuer Anteile an A und B).

LÖSUNG Nach § 11 Abs. 1 UmwStG wären grds. die gemeinen Werte inkl. des Firmenwerts anzusetzen. Es käme zu einem Übertragungsgewinn i. H. von 600 T€ (100 % der stillen Reserven). Der Jahresüberschuss 2019 sowie evtl. Steuerrückstellungen wären entsprechend zu erhöhen. Alternativ könnte unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UmwStG auch der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden. Da gewünscht wird, möglichst keine stillen Reserven aufzudecken, wird der Ansatz zum Buchwert gewählt. Die Bilanz zum 31.12.2019 kann ohne weitere Änderung als Übertragungsbilanz verwendet werden. Es entsteht kein Übertragungsgewinn.

b) Übernehmender Rechtsträger

Nach **§ 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** greift die **zwingende Wertverknüpfung**, wonach die übernehmende Körperschaft den zuvor i. R. des § 11 UmwStG gewählten Wertansatz übernehmen muss.



Nach **§ 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG** tritt die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden (**Fußstapfentheorie**). Über den Verweis in **§ 12 Abs. 3 Halbsatz 2 UmwStG** gelten auch die Vorschriften des § 4 Abs. 2 und 3 UmwStG entsprechend. Somit kommt es hier ebenfalls zum **Wegfall der Verluste** der übertragenden Körperschaft. Zudem wird beim Ansatz zum gemeinen Wert bzw. Zwischenwert die **AfA-Bemessungsgrundlage** um die Aufstockungsbeträge erhöht.

LÖSUNG BEISPIEL 3 – FORTFÜHRUNG Die B-GmbH muss nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sämtliche WG der A-GmbH zum Buchwert übernehmen. Sie tritt in die steuerliche Rechtsstellung der A-GmbH ein (§ 12 Abs. 3 i. V. mit § 4 Abs. 2 UmwStG).

Nach **§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** ist für die übernehmende Körperschaft ein **Übernahmeergebnis** zu ermitteln, das durch eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur steuerfrei gestellt wird.

Der Gewinn bzw. Verlust ermittelt sich wie folgt:

Wert der übertragenden WG
- Kosten
- BW der Anteile der übertragenden Körperschaft
= Übernahmeergebnis

Gemäß **§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG** ist bei einer **Aufwärtsverschmelzung** auf einen Übernahmegewinn in dem Umfang, in dem die übernehmende Muttergesellschaft unmittelbar an der übertragenden Tochtergesellschaft beteiligt ist, § 8b KStG anzuwenden, mit der Folge, dass anstelle

einer vollständigen Steuerbefreiung nur 95 % steuerfrei sind. Bei einem Übernahmeverlust ist § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht anzuwenden.

LÖSUNG BEISPIEL 3 – FORTFÜHRUNG Das Übernahmeergebnis der B-GmbH nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ermittelt sich wie folgt:

Wert der übergehenden WG: Die A-GmbH hat den BW angesetzt. Es ergeben sich für den GruBo und sonstige Aktiva 300 T€ und für die Verbindlichkeiten 200 T€, also (300 T€ - 200 T€ =)	100 T€
Kosten: Keine angefallen	-
Wert der Anteile der übertragenden Körperschaft: Die B-GmbH ist nicht an der A-GmbH beteiligt.	-
Übernahmeergebnis	100 T€

Der Gewinn von 100 T€ bleibt vollständig steuerfrei. § 8b KStG greift mangels Aufwärtsverschmelzung nicht (§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Die Freistellung und außerbilanzielle Korrektur bedarf jedoch auch einer Überprüfung, inwiefern es **innerbilanziell** zu einer ergebniswirksamen Verbuchung kommt. Dies hängt u. a. davon ab, ob eine Kapitalerhöhung aufgrund der Umwandlung durchgeführt werden muss.

Eine Verschmelzung verlangt grds. die Ausgabe neuer Anteile durch die übernehmende Körperschaft an die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft (vgl. Kap. III.1.a)). Ist der Wert der übernommenen WG nun höher als der Nennbetrag der Kapitalerhöhung, entsteht ein Aufgeld („Agiogewinn“) i. H. der Differenz. Dieser Betrag ist handelsrechtlich in die **Kapitalrücklage** einzustellen (§ 272 Abs. 2 HGB). Eine Verbuchung wäre somit ergebnisneutral.

LÖSUNG BEISPIEL 3 – FORTFÜHRUNG Die B-GmbH bucht i. R. der Übernahme der WG:

GruBo	100.000 €		
Sonstige Aktiva	200.000 €	an	
		Verbindlichkeiten	200.000 €
		Gez. Kapital	20.000 € (Kapitalerhöhung)
		Kapitalrücklage	80.000 € (Agio)

Eine formelle Unterpari-Ausgabe (gemeiner Wert der WG deckt zwar den Betrag der Kapitalerhöhung, aber dieser Wert wird nicht voll aufgedeckt) wäre möglich und würde zu einem bilanziellen Aufwand führen („Agio-Verlust“).

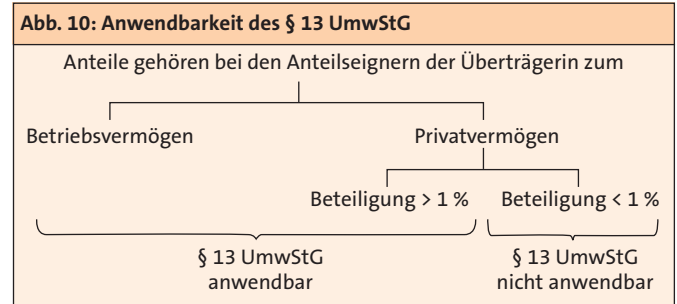
c) Anteilseigner

Auf der Ebene der Anteilseigner findet bei Verschmelzungen von KapG ein **Anteilstausch** statt, denn die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft wird gegen eine Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft eingetauscht. Dieser Tauschvorgang würde nach den Tauschgrundsätzen dazu führen, dass die bisherige Beteiligung als zum gemeinen Wert der erhaltenen Gegenleistung veräußert gilt, was zur Aufdeckung evtl. vorhandener stiller Reserven in der Beteiligung führen würde. Als AK für die erhaltene Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft, wäre im Gegenzug der

gemeine Wert der hingegebenen Beteiligung anzusetzen (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG).

§ 13 UmwStG installiert abweichend vom o. g. Grundsatz als spezielles Recht die steuerlichen Folgen für die Gesellschafter bzw. Anteilseigner der übertragenden KapG.

Bei der **Anwendbarkeit des § 13 UmwStG** ist zu differenzieren:



aa) Anteile i. S. des § 20 Abs. 2 EStG

Für Anteilseigner mit unwesentlichen Beteiligungen (kein § 17 EStG) im PV regelt **§ 20 Abs. 4a EStG**, dass die Vorschriften des § 13 UmwStG nicht anwendbar sind und ein **steuerneutraler Austausch** gegeben ist. Stille Reserven werden somit **ohne Antrag** nicht aufgedeckt.

bb) Anteile i. S. des § 17 EStG bzw.

Anteile im Betriebsvermögen

Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gelten grds. gem. **§ 13 Abs. 1 UmwStG** als zum **gemeinen Wert** veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile gelten mit diesem Wert als angeschafft. Die stillen Reserven würden aufgedeckt werden.

Abweichend von § 13 Abs. 1 UmwStG kann gem. **§ 13 Abs. 2 UmwStG** unter bestimmten Voraussetzungen ein **Antrag** gestellt werden, dass es zu einem **steuerneutralen Austausch** kommt. Dieser Antrag ist personenbezogen, d. h. jeder Gesellschafter entscheidet für sich, ob er die stillen Reserven aufdecken möchte oder nicht.

§ 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG bestimmt, dass die gewährten Anteile an der übernehmenden Gesellschaft steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Gesellschaft treten. Dies bedeutet, dass alle Rechtsfolgen, die für die alten Anteile galten, jetzt auch für die neuen Anteile gelten. So werden bspw. die vor der Verschmelzung als Beteiligung i. S. des § 17 EStG geltenden Altanteile an der übertragenden Gesellschaft auch weiterhin in Form der neuen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft als Beteiligung i. S. des § 17 EStG qualifiziert, unabhängig davon, ob die neuen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft als solche eine Beteiligung i. S. des § 17 EStG darstellen (z. B. wegen Unterschreitens der 1 % Grenze).

LÖSUNG BEISPIEL 3 – FORTFÜHRUNG Die Gesellschafter A und B „verlieren“ durch die Verschmelzung die Anteile an der A-GmbH. Im Rahmen eines Anteilstauschs werden ihnen neue Anteile an der B-

GmbH gewährt. Für A und B greift grds. § 13 Abs. 1 UmwStG, wonach die Anteile an der A-GmbH als zum gemeinen Wert veräußert und die Anteile an der B-GmbH als zu diesem Wert angeschafft gelten.

Nach § 13 Abs. 2 UmwStG besteht die Möglichkeit, einen Antrag auf steuerneutralen Tausch zu stellen. Im Einzelunternehmen des A würde lediglich eine Umbuchung zu Buchwerten erfolgen. B ist nun an der B-GmbH i. S. des § 17 EStG beteiligt; die AK dieser Anteile entsprechen den ursprünglichen AK an der A-GmbH.

d) Sonstige Folgen

Die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften kann daneben noch weitere Folgen auslösen. Aus Sicht der Klausur sind hier insbesondere die Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG sowie der Übernahmefolgegewinn (auch Konfusionsgewinn) durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten zu erwähnen.

aa) Steuerliches Einlagekonto

In Umwandlungsfällen i. S. des § 1 UmwG gilt gem. § 29 Abs. 1 KStG das **Nennkapital** der übertragenden Kapitalgesellschaft als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG **herabgesetzt**.

Durch den **Verweis in § 28 Abs. 2 KStG** wird zunächst ein evtl. vorhandener Sonderausweis zum Schluss des vorangegangenen Wj. gemindert; ein übersteigender Betrag ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist.

Im Anschluss ist bei Verschmelzungen von KapG nach **§ 29 Abs. 2 KStG** der **Bestand** des steuerlichen Einlagekontos dem steuerlichen Einlagekonto der **übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen**. Eine Hinzurechnung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos unterbleibt jedoch im Verhältnis des Anteils des Übernehmers an dem übertragenden Rechtsträger (also bei Aufwärtsverschmelzungen).

Nach der Hinzurechnung ist **§ 29 Abs. 4 KStG** zu beachten. Aufgrund der Verschmelzung musste aus Sicht des übernehmenden Rechtsträgers eine **Kapitalerhöhung** vorgenommen werden (Ausnahmen: § 54 UmwG, z. B. Aufwärtsverschmelzung), welche nun zur Anwendung von § 28 Abs. 1 und 3 KStG führt. Es kommt insoweit ggf. zu einer **Verwendung** des steuerlichen Einlagekontos.

bb) Übernahmefolgegewinn

Haben die verschmelzenden Kapitalgesellschaften **wechselseitige Forderungen** auf der einen bzw. **Verbindlichkeiten** auf der anderen Seite, kann die Vereinigung dieser zu einem Gewinn führen. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn z. B. die Forderung aufgrund einer Teilwertabschreibung einen niedrigeren Betrag in der Bilanz ausweist als die Verbindlichkeit beim Schuldner. Der Übernahmefolgegewinn ist ein laufender Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers, der

nicht Teil des Übernahmeergebnisses i. S. des § 4 Abs. 4 UmwStG ist. Er ist auch dann in voller Höhe steuerpflichtig, wenn sich die Forderungsabschreibung ganz oder teilweise (z. B. wegen § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG) nicht ausgewirkt hat.

Für diesen Gewinn eröffnet **§ 6 UmwStG** (bei der Umwandlung einer KapG in eine PersG/natürliche Person) **bzw. § 12 Abs. 4 Satz 1 UmwStG i. V. mit § 6 UmwStG** (bei der Verschmelzung von KapG) ein Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage. Dadurch kann die Besteuerung zeitlich verlagert und die Steuerlast abgemildert werden. Die Rücklage ist in den auf ihre Bildung folgenden drei Wj. mit mind. je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

V. Fazit

Das Umwandlungssteuerrecht stellt eine vergleichsweise systematische Rechtsmaterie dar. Von enormer Bedeutung ist im Vorfeld eine zutreffende zivilrechtliche Einordnung eines Umwandlungsfalls, da der steuerliche Lösungsansatz hierauf basiert. Daher sollte das Zusammenspiel unterschiedlicher Umwandlungsarten im Bereich des Zivil- und Steuerrechts trainiert werden.

Der rein steuerliche Teil in den Vorschriften der §§ 3–9 UmwStG und §§ 11–13 UmwStG ist ähnlich aufgebaut und folgt einer gewissen Reihenfolge. Halten Sie sich strikt an diese Reihenfolge in der Klausur! Denn neben dem notwendigen Fachwissen ist ein wesentlicher Faktor für eine gute Klausurbewertung der klare und schematische Aufbau einer Lösung!

AUTOREN



Lars Nüdling,

Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist freiberuflicher Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Zuvor war er als Dozent an der Hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege in Rotenburg an der Fulda in der Ausbildung des gehobenen Dienstes der hessischen Steuerverwaltung tätig.

Über seine Autorenschaft für diese Zeitschrift hinaus ist er auch als Autor tätig für die Werke Harle/Nüdling/Olles, Die moderne Betriebsprüfung, 4. Aufl. 2020, ISBN: 978-3-482-64974-5, und Boochs/Buse/Duda/Klimmek/Olles/Nüdling u. a., NWB Betriebsprüfungs-Kartei, ISBN: 978-3-482-65703-0.

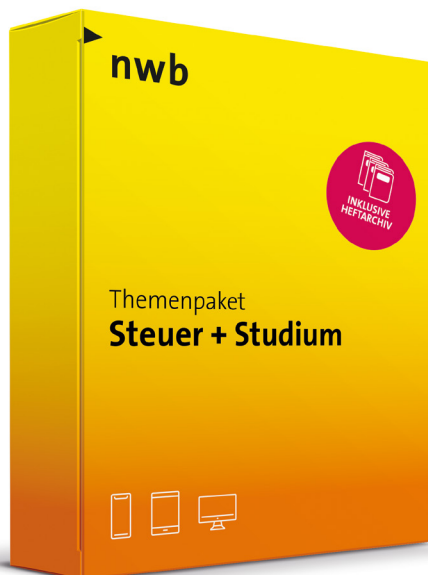


Dr. Ingmar Schörck,

Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **E-Mail**
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne



Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau	<input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe
Firma Kanzlei Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97187

JA, ich möchte das Themenpaket **NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!**

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)
- > Lizenzen für 5 Nutzer

24,- € monatlich

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis* von 15,60 € (1 Lizenz)** infrage.

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung. **Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.**

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 3,85 (D) und € 1,05 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,10). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:
Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO). Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz

X
Datum | Unterschrift