

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	v
Abkürzungsverzeichnis .....	XXXIX

## Teil A Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts

### Kapitel I Allgemeines

1	<b>Umwandlungsmethoden</b> .....	3
1.1	Vermögensübertragung .....	3
1.1.1	Einzelrechtsnachfolge .....	3
1.1.2	Gesamtrechtsnachfolge .....	4
1.1.2.1	Allgemeines .....	4
1.1.2.2	Steuerschuldverhältnis .....	4
1.1.2.3	Verfahrensrecht .....	5
1.1.2.4	Adressierung/Bekanntgabe .....	5
1.1.3	Anwachsung .....	5
1.2	Formwechsel .....	6
2	<b>Umwandlungsgründe</b> .....	6
2.1	Betriebswirtschaftliche Gründe .....	6
2.1.1	Beschaffung von Eigenkapital .....	6
2.1.2	Haftungsbeschränkung .....	7
2.1.3	Anpassung an betriebswirtschaftliche Erfordernisse .....	7
2.1.4	Neustrukturierung beim Generationenwechsel .....	7
2.1.5	Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern .....	7
2.1.6	Vereinfachte Kapitalherabsetzung .....	7
2.1.7	Vermeidung der Insolvenz .....	8
2.2	Steuerliche Gründe .....	8
2.2.1	Besteuerungsunterschiede .....	8
2.2.2	Buchwertfortführung .....	9
2.2.3	Nutzung von Verlustvorträgen .....	11
2.2.3.1	Übergang des Verlustabzugs .....	11
2.2.3.2	Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger .....	11
2.2.3.3	Nutzung des Verlustabzugs durch Übertragung eines Gewinnbetriebs auf eine Verlustgesellschaft .....	12
3	<b>Wesentliche steuerliche Fragen bei einer Umwandlung</b> .....	12
3.1	Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger .....	13
3.2	Besteuerung des Übertragungsgewinns .....	13
3.2.1	Körperschaft als übertragender Rechtsträger .....	13
3.2.2	Natürliche Person oder Personengesellschaft als übertragender Rechtsträger .....	14
3.3	Verbleibender Verlustabzug beim übertragenden Rechtsträger .....	14
3.4	Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger .....	17
3.5	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeegebnisses .....	18
3.5.1	Verschmelzung, Ab- oder Aufspaltung sowie Formwechsel von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft .....	18
3.5.2	Verschmelzung, Ab- oder Aufspaltung sowie Voll- oder Teilübertragung von Körperschaft auf Körperschaft .....	18
3.5.3	Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Körperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie Verschmelzung, Ab- oder Aufspaltung von Personengesellschaft auf eine Körperschaft .....	18

3.5.4	Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie Verschmelzung, Ab- oder Aufspaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft .....	19
3.6	Abschreibungen beim übernehmenden Rechtsträger .....	19
3.7	Auswirkungen auf der Ebene des Gesellschafters .....	19
3.7.1	Umwandlung von Körperschaft auf Personengesellschaft oder Einzelfirma .....	19
3.7.2	Umwandlung von Körperschaft auf Körperschaft .....	20
3.7.3	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft .....	20
3.7.3.1	Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft .....	20
3.7.3.2	Abspaltung einer Personengesellschaft .....	20
3.7.3.3	Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft .....	21
3.7.3.4	Ausgliederung einer Einzelfirma .....	21
3.7.3.5	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung durch Einzelrechtsnachfolge .....	21
3.7.4	Einbringung in eine Personengesellschaft .....	21
3.7.4.1	Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft .....	21
3.7.4.2	Abspaltung einer Personengesellschaft .....	21
3.7.4.3	Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft .....	22
3.7.4.4	Ausgliederung einer Einzelfirma .....	22
3.7.4.5	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch Einzelrechtsnachfolge .....	22
4	<b>Umwandlungen und Vermögensübertragungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes .....</b>	22
4.1	Formwechsel einer Körperschaft in eine andere Körperschaft .....	22
4.2	Veräußerung durch natürliche Person oder Personengesellschaft .....	22
4.3	Veräußerungen durch Körperschaften .....	23
4.4	Tauschvorgänge (§ 6 Abs. 6 EStG) .....	23
4.5	Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 EStG) .....	23
4.6	Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 4 EStG) .....	24
4.7	Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen .....	24
4.8	Bei einer Umwandlung liegen die Tatbestandsvoraussetzungen nicht (vollständig) vor..	24
5	<b>Besonderheiten der Verschmelzung, Auf- und Abspaltung .....</b>	24

## **Kapitel II: Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes und steuerliche Rückwirkung**

1	<b>Allgemeines .....</b>	28
2	<b>Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes .....</b>	28
3	<b>Sachlicher Anwendungsbereich .....</b>	32
3.1	Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 1 UmwStG) .....	32
3.1.1	Inländische Umwandlungen (nach dem UmwG) .....	32
3.1.1.1	Verschmelzung .....	33
3.1.1.1.1	Allgemeines .....	33
3.1.1.1.2	Veränderung in den Anteilsrechten .....	35
3.1.1.1.3	Beteiligte Rechtsträger .....	36
3.1.1.2	Spaltung .....	37
3.1.1.2.1	Allgemeines .....	37
3.1.1.2.2	Beteiligte Rechtsträger an einer Auf- oder Abspaltung .....	40
3.1.1.2.3	Beteiligte Rechtsträger an einer Ausgliederung .....	40
3.1.1.2.4	Abspaltung .....	40

3.1.1.2.5	Aufspaltung .....	43
3.1.1.2.6	Ausgliederung .....	44
3.1.1.3	Weitere Vermögensübertragungen nach dem Umwandlungssteuergesetz .....	46
3.1.1.3.1	Allgemeines .....	46
3.1.1.3.2	Beteiligte Rechtsträger .....	46
3.1.1.3.3	Möglichkeiten der Vermögensübertragung .....	46
3.1.1.4	Formwechsel .....	48
3.1.1.4.1	Allgemeines .....	48
3.1.1.4.2	Beteiligte Rechtsträger .....	49
3.1.2	Umwandlungen mit Auslandsbezug .....	50
3.1.2.1	Allgemeines .....	50
3.1.2.2	Errichtung oder Sitzverlegung einer SE (Societas Europaea) .....	51
3.1.2.2.1	Verschmelzung von bestehenden Gesellschaften (Art. 2 Abs. 1 SE-VO) .....	51
3.1.2.2.2	Gründung einer Holding-SE (Art. 2 Abs. 2 SE-VO) .....	51
3.1.2.2.3	Gründung einer Tochter-SE (Art. 2 Abs. 3 SE-VO) .....	52
3.1.2.2.4	Umwandlung einer nationalen Aktiengesellschaft (Art. 2 Abs. 4 SE-VO) .....	52
3.1.2.2.5	Sitzverlegung einer SE .....	52
3.1.2.2.6	Umsetzung der SE-VO in nationales Recht .....	53
3.1.2.3	Errichtung oder Sitzverlegung einer SCE (Societas Cooperativa Europaea) .....	53
3.1.2.4	Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....	53
3.1.2.5	Grenzüberschreitende Spaltung von Körperschaften .....	55
3.1.2.6	Zivilrechtliche Wirksamkeit nach ausländischem Recht .....	55
3.1.2.7	Prüfung der Vergleichbarkeit .....	55
3.1.2.8	Umwandlungsfähigkeit der beteiligten Rechtsträger .....	55
3.1.2.9	Strukturmerkmale des Umwandlungsvorgangs .....	56
3.1.2.9.1	Verschmelzung .....	56
3.1.2.9.2	Aufspaltung .....	56
3.1.2.9.3	Abspaltung .....	57
3.1.2.9.4	Formwechsel .....	57
3.1.2.10	Sonstige Vergleichskriterien .....	57
3.2	Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 3 UmwStG) .....	58
3.2.1	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG) .....	58
3.2.2	Austausch von Anteilen (§ 21 UmwStG) .....	59
3.2.3	Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) .....	59
4	<b>Persönlicher Anwendungsbereich</b> .....	60
4.1	Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 2 UmwStG) .....	60
4.2	Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 4 UmwStG) .....	61
5	<b>Steuerliche Rückwirkung (§ 2 UmwStG)</b> .....	61
5.1	Steuerlicher Übertragungsstichtag .....	61
5.1.1	Inländische Umwandlungen .....	62
5.1.1.1	Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung .....	62
5.1.1.2	Formwechsel .....	62
5.1.2	Vergleichbare ausländische Vorgänge .....	62
5.2	Steuerliche Rückwirkungsfiktion .....	62
5.2.1	Grundsatz .....	62
5.2.2	Keine Rückwirkung für ausscheidende und abgefundene Anteilseigner .....	64
5.3	Steuerliche Behandlung von im Rückwirkungszeitraum ausscheidenden und neu eintretenden Anteilseignern .....	64
5.3.1	Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person .....	64
5.3.2	Vermögensübergang auf eine Körperschaft .....	65
5.4	Steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum .....	65

5.4.1	Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person .....	65
5.4.1.1	Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete Ausschüttungsverbindlichkeiten, die im Rückwirkungszeitraum (oder später) abfließen .....	65
5.4.1.1.1	Übertragende Körperschaft .....	65
5.4.1.1.2	Zuflusszeitpunkt und Besteuerung beim Anteilseigner .....	65
5.4.1.1.3	Behandlung beim übernehmenden Rechtsträger .....	66
5.4.1.2	Nach dem steuerlichen Übertragungstichtag beschlossene Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen und andere Ausschüttungen, die im Rückwirkungszeitraum abfließen, sowie offene Rücklagen i. S. d. § 7 UmwStG ..	67
5.4.2	Vermögensübergang auf eine Körperschaft .....	68
5.5	Sondervergütungen bei Umwandlung in eine Personengesellschaft .....	69
5.6	Aufsichtsratsvergütungen und sonstige Fälle des Steuerabzugs nach § 50a EStG .....	69
5.7	Vermeidung der Nichtbesteuerung (§ 2 Abs. 3 UmwStG) .....	69
5.8	Beschränkung der Verlustnutzung (§ 2 Abs. 4 UmwStG) .....	70
6	<b>Erstmalige Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des SEStEG ..</b>	70

## Teil B

### Umandlungen von Körperschaften in andere Rechtsformen

#### Kapitel I Die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person (§§ 3 – 8, 10, 18 UmwStG)

1	<b>Die Voraussetzungen für eine Verschmelzung nach §§ 3 – 8, 10, 18 UmwStG .....</b>	74
1.1	Ansässigkeit der übertragenden Körperschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG) .....	74
1.2	Der steuerliche Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG) .....	74
1.3	Die Rückwirkungsfiktion (§ 2 Abs. 1 UmwStG) .....	75
1.4	Die steuerlichen Folgen der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG .....	76
1.5	Grenzen der Rückwirkungsfiktion .....	76
2	<b>Die Besteuerung des Vermögensübergangs von der Körperschaft auf die Personengesellschaft oder natürliche Person nach §§ 3 – 8, 10, 18 UmwStG .....</b>	77
2.1	Einführung .....	77
2.2	Prüfungsrecht der Finanzverwaltung hinsichtlich der Umwandlungsvoraussetzungen nach dem Umwandlungsgesetz .....	78
2.3	Die Besteuerung der übertragenden Körperschaft .....	79
2.3.1	Der übertragende Rechtsträger i. S. d. § 3 UmwStG .....	79
2.3.2	Die Verschmelzung der Körperschaft nach § 3 UmwStG auf eine Personenhandelsgesellschaft und natürliche Person .....	79
2.3.3	Der Bewertungsgrundsatz (§ 3 Abs. 1 UmwStG) .....	80
2.3.3.1	Exkurs: Meinungsstreit zur Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG .....	80
2.3.3.2	Folgen der Aufdeckung stiller Reserven .....	81
2.3.3.3	Aufstockung der Buchwerte bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft nach § 24 UmwG .....	82
2.3.4	Antrag auf Buchwertfortführung .....	84
2.3.4.1	Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft .....	85
2.3.4.2	Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland ..	86
2.3.4.3	Keine Gegenleistung, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht .....	86
2.3.4.4	Der Ansatz immaterieller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft .....	87
2.3.4.4.1	Ausländisches Betriebsvermögen .....	88
2.3.4.4.2	Ausländische Betriebssäulen der übertragenden Körperschaft .....	88
2.3.5	Verschmelzung auf eine natürliche Person .....	90

2.3.6	Ausstehende Einlagen .....	91
2.3.6.1	Eingeforderte Einlagen .....	91
2.3.6.2	Nicht eingeforderte Einlagen.....	91
2.3.7	Beteiligung der übertragenden Körperschaft an anderen Gesellschaften.....	92
2.3.7.1	Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft .....	92
2.3.7.2	Beteiligung an einer Körperschaft.....	92
2.3.7.3	Die steuerliche Behandlung der von einer Kapitalgesellschaft gehaltenen eigenen Anteile in der Schlussbilanz.....	93
2.3.8	Die steuerliche Behandlung der zwischen der Körperschaft und dem übernehmenden Rechtsträger bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten in der Schlussbilanz der Körperschaft .....	93
2.3.9	Der Forderungsverzicht mit Besserungsschein in der Schlussbilanz der Körperschaft ..	93
2.3.10	Pensionsrückstellungen.....	94
2.3.11	Der Ansatz von Steuernachforderungen in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft .....	94
2.3.12	Der Ansatz von Umwandlungskosten in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft .....	95
2.4	Die Körperschaft hat ein negatives Betriebsvermögen .....	95
2.5	Änderung der Bilanzansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nach der Umwandlung .....	95
2.6	Verlustabzug nach §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4, 15a EStG, Gewerbeverlust nach § 10a GewStG.....	96
3	<b>Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung bei der übernehmenden Personengesellschaft.....</b>	97
3.1	Einführung .....	97
3.1.1	Die übernehmende Personengesellschaft .....	100
3.1.2	Verschmelzung auf einen Rechtsträger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt .....	100
3.2	Übernahme des Betriebsvermögens durch die Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 4 Abs. 1 UmwStG) .....	101
3.2.1	Übernahme der Wirtschaftsgüter von der Körperschaft .....	101
3.2.2	Aufstockung der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nach § 24 UmwG .....	101
3.3	Eintritt der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft in die Rechtsstellung der Körperschaft (§ 4 Abs. 2 und 3 UmwStG).....	102
3.3.1	Der Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 UmwStG) .....	102
3.3.2	Der Eintritt der Personenhandelsgesellschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 3 UmwStG) .....	104
3.3.3	Kein Übergang des verbleibenden Verlustabzugs i. S. d. §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4 oder 15a EStG der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) .....	104
3.4	Die Ermittlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 4ff. UmwStG.....	105
3.4.1	Einführung .....	105
3.4.2	Ermittlung und Berechnung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 4 UmwStG bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft .....	110
3.4.2.1	Ermittlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG .....	110
3.4.2.2	Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft werden im Sonderbetriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft gehalten .....	112
3.4.2.3	Ermittlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG .....	112
3.4.2.4	Einzelfragen im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeverlustes .....	113
3.4.2.4.1	Die übertragende Körperschaft hält eigene Anteile .....	113

3.4.2.4.2	Ausländische Betriebsstätte .....	115
3.4.2.4.3	Negatives Vermögen der übertragenden Körperschaft.....	115
3.4.2.4.4	Die Körperschaft ist an der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft beteiligt.....	115
3.4.2.4.5	Entstehung von Sonderbetriebsvermögen .....	115
3.5	Ermittlung des Übernahmevergnis und Übernahmeverlusts der zweiten Stufe nach § 4 Abs. 5 UmwStG .....	116
3.5.1	Einführung .....	116
3.5.2	Übersicht über die Rechtsentwicklung des § 4 Abs. 5 UmwStG .....	116
3.5.3	Der Tatbestand des § 4 Abs. 5 UmwStG .....	117
3.5.3.1	Erhöhung des Übernahmevergnisses der ersten Stufe um die anzurechnende Körperschaftsteuer (§ 4 Abs. 5 i. V.m. § 10 UmwStG a. F., Umwandlungen ab 01.01.1995 bis 31.12.2000, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) .....	117
3.5.3.1.1	Einführung .....	117
3.5.3.1.2	Ermittlung der anrechenbaren Körperschaftsteuer i. S.d. § 10 UmwStG a. F. ....	117
3.5.3.2	Erhöhung des Übernahmevergnisses um den »negativen Wert des übernommenen Vermögens« (Umwandlungen ab Antrag auf Eintragung im Handelsregister vom 06.08.1997 bis zur Umwandlung am 31.12.2000, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr).....	118
3.5.3.3	Hinzurechnung eines Sperrbetrages nach § 50c EStG (Umwandlungen ab 01.01.1995 bis 12.12.2006) .....	120
3.5.3.3.1	Einführung .....	120
3.5.3.3.2	Umgehung des § 50c Abs. 1 EStG durch Umwandlung.....	120
3.5.3.3.3	Der zeitliche Anwendungsbereich des § 50c EStG .....	122
3.5.3.3.4	Der Tatbestand des § 50c EStG i. V.m. § 4 Abs. 5 UmwStG .....	123
3.5.3.4	Minderung des Übernahmevergnisses um Bezüge i. S.d. § 7 UmwStG (Umwandlungen ab 13.12.2006) .....	132
3.5.3.4.1	Einführung .....	132
3.5.3.4.2	Einzelheiten zur Aufteilung des Übernahmevergnisses.....	132
3.6	Der Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 UmwStG).....	133
3.6.1	Einführung .....	133
3.6.2	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes durch § 4 Abs. 6 UmwStG (Umwandlungen vom 01.01.1995 bis zum Antrag auf Eintragung im Handelsregister am 05.08.1997).....	134
3.6.2.1	Der zeitliche Anwendungsbereich der Norm .....	134
3.6.2.2	Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts und Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10.1994 .....	134
3.6.3	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes durch § 4 Abs. 6 UmwStG (ab Antrag auf Eintragung im Handelsregister vom 06.08.1997 bis zur Umwandlung am 31.12.2000).....	135
3.6.3.1	Der zeitliche Anwendungsbereich der Norm .....	135
3.6.3.2	Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997.....	135
3.6.4	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes .....	136
3.6.4.1	Der zeitliche Anwendungsbereich der Norm .....	136
3.6.4.2	Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes .....	136
3.6.5	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des SEStEG .....	137
3.6.5.1	Der zeitliche Anwendungsbereich der Norm .....	137

3.6.5.2	Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des SEStEG .....	137
3.7	Die Besteuerung des Übernahmehgewinns .....	138
3.7.1	Entstehungszeitpunkt .....	138
3.7.2	Die Besteuerung des Übernahmehgewinns der zweiten Stufe i. S.d. § 4 Abs. 5 UmwStG a. F. ....	139
3.7.3	Die Besteuerung des Übernahmehgewinns nach § 4 Abs. 7 UmwStG i. d. F. des SEStEG .....	139
3.7.3.1	Körperschaften als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft (§ 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG) .....	139
3.7.3.2	Natürliche Personen als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft .....	140
3.7.3.3	Die Besteuerung des Übernahmehgewinns .....	140
3.8	Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen (§ 5 UmwStG) .....	141
3.8.1	Einführung .....	142
3.8.2	Anschaffung der Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag (§ 5 Abs. 1 UmwStG) .....	144
3.8.2.1	Die übernehmende Personenhandelsgesellschaft hat ihre Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft (§ 5 Abs. 1, 1. Alt. UmwStG) .....	144
3.8.2.1.1	Einführung .....	144
3.8.2.1.2	Anschaffung der Anteile an der Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag (§ 5 Abs. 1, 1. Alt. UmwStG) .....	145
3.8.2.2	Gegen Abfindung aus der Körperschaft ausscheidende Gesellschafter (§ 5 Abs. 1, 2. Alt. UmwStG) .....	150
3.8.3	Übernahmeegebnisermittlung für die Gesellschafter der Körperschaft nach § 5 Abs. 2 bis 3 UmwStG .....	152
3.8.3.1	Einführung .....	152
3.8.3.2	Der Gesellschafter ist wesentlich i. S.d. § 17 EStG an der übertragenden Körperschaft beteiligt (§ 5 Abs. 2 UmwStG) .....	152
3.8.3.2.1	Gesellschafter der Kapitalgesellschaft .....	152
3.8.3.2.2	Steuerverstrickung der Anteile nach § 17 EStG .....	153
3.8.3.2.3	Der § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist nur auf im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen i. S.d. § 17 Abs. 1 EStG anwendbar .....	155
3.8.3.2.4	Einbringungsgeborene Anteile i. S.d. § 21 UmwStG a. F. ....	156
3.8.3.2.5	Keine Übernahmeegebnisermittlung, wenn der Tatbestand des § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfüllt ist – gestrichen durch das SEStEG .....	156
3.8.3.2.6	Die Rechtsfolgen des § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG .....	157
3.8.3.2.7	Der steuerliche Übertragungstichtag und der Tag der Eintragung der Umwandlung in das Register als Beurteilungszeitpunkt (§ 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) .....	157
3.8.3.3	Im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen, bei denen ein Veräuße- rungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG steuerlich nicht berücksichtigungsfähig werden kann (§ 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) – entfallen durch das SEStEG .....	157
3.8.3.4	Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gehören am steuerlichen Übertragungstichtag zu einem Betriebsvermögen (§ 5 Abs. 3 UmwStG) .....	158
3.8.3.4.1	Gesellschaftsanteile in einem Betriebsvermögen (§ 5 Abs. 3 Satz 1 UmwStG) .....	158
3.8.3.4.2	Abschaffung der Regelungen zu Missbrauchstatbeständen des § 5 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UmwStG .....	162
3.8.3.5	Einbringungsgeborene Anteile (§ 5 Abs. 4 UmwStG) .....	167
3.8.3.5.1	Anwendung des § 27 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG – unter der Geltung des SEStEG .....	168
3.8.3.5.2	Das Verhältnis von § 5 Abs. 4 zu § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG – vor der Geltung des SEStEG .....	168
3.8.3.5.3	Wann müssen die Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft einbringungsgeboren sein? – Vor der Geltung des SEStEG .....	169

3.8.3.5.4	Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten .....	170
3.9	Umwandlungen mit Auslandsbezug .....	170
3.9.1	Allgemeines .....	170
3.9.2	Reine Inlandsverschmelzung .....	171
3.9.2.1	Ausländisches Betriebsvermögen.....	171
3.9.2.2	Art der Gesellschafter.....	171
3.9.3	Hinausverschmelzung auf eine ausländische EU-Personengesellschaft .....	171
3.9.3.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen.....	171
3.9.3.2	Art der Gesellschafter.....	172
3.9.4	Hineinverschmelzung von einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf ein inländisches Personenunternehmen.....	172
3.9.4.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen.....	172
3.9.4.2	Art der Gesellschafter.....	172
3.9.5	Reine Auslandsverschmelzung zweier ausländischer Rechtsträger.....	173
3.9.5.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen.....	173
3.9.5.2	Art der Gesellschafter.....	173
4	<b>Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG) .....</b>	173
4.1	Einführung .....	173
4.2	Anwendungsbereich des § 7 UmwStG .....	175
4.3	Die Ermittlung der Bezüge aus Kapitalvermögen i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG .....	175
4.4	Steuerliche Behandlung der Bezüge i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG .....	177
4.4.1	Anteilseigner, für die ein Übernahmevergessen ermittelt wird .....	178
4.4.2	Anteilseigner, für die kein Übernahmevergessen ermittelt wird .....	179
4.5	Der Tatbestand des § 7 Satz 2 UmwStG .....	179
5	<b>Verfahrensfragen zu §§ 4ff. UmwStG. ....</b>	180
6	<b>Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten bei der übernehmenden Personengesellschaft (§ 6 UmwStG) .....</b>	181
6.1	Der Übernahmefolgegewinn der Personengesellschaft (§ 6 Abs. 1 UmwStG).....	181
6.1.1	Einführung .....	181
6.1.2	Der Zeitpunkt der Entstehung und die Ermittlung des Übernahmefolgegewinns .....	182
6.1.3	Bildung einer Rücklage .....	182
6.1.4	Pensionsrückstellung zugunsten eines Gesellschafters der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	183
6.2	Der Übernahmefolgegewinn eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft (§ 6 Abs. 2 UmwStG).....	183
6.2.1	Der Übernahmefolgegewinn des Mitunternehmers .....	183
6.2.2	Bildung einer Rücklage .....	184
6.3	Gewinnerhöhung bei der Verschmelzung der übertragenden Körperschaft auf ihren Alleingesellschafter (§ 6 Abs. 1 UmwStG).....	185
6.3.1	Forderungen des Alleingesellschafters gegenüber der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	185
6.3.2	Forderungen der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Alleingesellschafter .....	185
6.4	Gestaltungsmisbrauch i. R.d. § 6 Abs. 3 UmwStG .....	186
7	<b>Die Körperschaftsteuererhöhung (§ 10 UmwStG) .....</b>	187
7.1	Einführung .....	187
7.2	§ 10 UmwStG – Auszahlung des Körperschaftsteuererguthabens .....	187
7.3	§ 10 UmwStG – Körperschaftsteuererhöhung .....	187
7.4	Zeitliche Befristung des § 10 UmwStG. ....	188
8	<b>Gewerbesteuer bei der Verschmelzung von einer Körperschaft auf eine natürliche Person oder auf eine Personengesellschaft sowie bei einem Formwechsel in eine Personengesellschaft (§ 18 UmwStG) .....</b>	188
8.1	Einführung .....	188

8.2	Die Gewerbesteuerpflicht des Übertragungsgewinns der Körperschaft (§ 18 Abs. 1 UmwStG) .....	189
8.2.1	Einführung .....	189
8.2.2	Der Übertragungsgewinn .....	190
8.2.2.1	Umwandlung auf einen Rechtsträger mit Betriebsvermögen .....	190
8.2.2.2	Umwandlung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen .....	190
8.2.2.3	Der übernehmende Rechtsträger ist nicht gewerbesteuerpflichtig .....	190
8.2.2.4	Vortragsfähiger Fehlbetrag i. S. d. § 10a GewStG .....	191
8.3	Besteuerung des Übernahmegewinns der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft (§ 18 Abs. 2 UmwStG) – Gewerbesteuerpflicht eines Übernahmegewinns oder -verlusts .....	191
8.4	Der Missbrauchstatbestand (§ 18 Abs. 3 UmwStG) .....	192
8.4.1	Einführung .....	192
8.4.2	Der Betrieb oder Teilbetrieb i. S. d. § 18 Abs. 3 UmwStG .....	192
8.4.2.1	Der übernommene Betrieb oder Teilbetrieb .....	192
8.4.2.2	Der am steuerlichen Übertragungstichtag bei der Personengesellschaft vorhandene Betrieb .....	193
8.4.2.3	Der übernommene Teilbetrieb und der im Zeitpunkt der Umwandlung bei dem aufnehmenden Rechtsträger vorhandene Teilbetrieb .....	193
8.4.3	Der Mitunternehmeranteil i. S. d. § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG .....	194
8.4.4	Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils .....	194
8.4.4.1	Die Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs .....	194
8.4.4.2	Die Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils .....	195
8.4.4.3	Die unentgeltliche Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils .....	195
8.4.4.4	Die natürliche Person als aufnehmender Rechtsträger .....	195
8.4.5	Einbringung des übernommenen Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine andere Kapital- oder Personengesellschaft .....	195
8.4.6	Realteilung der Personengesellschaft .....	196
8.4.7	Die Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG auf einen Formwechsel .....	197
8.4.8	Formwechsel der übernehmenden Personengesellschaft .....	197
8.5	Die Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 3 UmwStG .....	197
8.6	Die steuerlichen Folgen des § 18 Abs. 3 UmwStG .....	197
9	<b>Umsatzsteuer</b> .....	198
10	<b>Grunderwerbsteuer</b> .....	198
11	<b>Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen (§ 8 UmwStG)</b> .....	199
11.1	Einführung .....	199
11.2	Die steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen für die übertragende Körperschaft .....	201
11.3	Die steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen für die Gesellschafter der Körperschaft .....	201
11.3.1	Einführung .....	201
11.3.2	Die Anteile an der Kapitalgesellschaft werden in einem Betriebsvermögen gehalten .....	201
11.3.3	Der Gesellschafter ist wesentlich i. S. d. § 17 EStG an der Körperschaft beteiligt .....	202
11.3.4	Die Anteile an der Körperschaft sind alt-einbringungsgeboren i. S. d. § 21 UmwStG a. F. ....	202

## **Kapitel II Formwechsel einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft in eine Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)**

1	<b>Einführung</b> .....	203
2	<b>Der Formwechsel im Umwandlungsgesetz</b> .....	204
2.1	Das Umwandlungsverfahren .....	204

2.2	Das Identitätsprinzip . . . . .	205
3	<b>Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft</b>	
	(§ 9 UmwStG) . . . . .	205
3.1	Einführung . . . . .	205
3.2	Die steuerliche Übertragungsbilanz und die steuerliche Eröffnungsbilanz (§ 9 Satz 2 UmwStG) . . . . .	205
3.3	Steuerlicher Übertragungstichtag und steuerliche Rückwirkung des Formwechsels (§ 9 Satz 2 und 3 UmwStG) . . . . .	206
3.4	Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und § 10 UmwStG (§ 9 Satz 1 UmwStG) . . . . .	207
3.4.1	Formwechsel in eine Personengesellschaft mit Betriebsvermögen . . . . .	207
3.4.1.1	Entsprechende Anwendung des § 3 UmwStG bei der Kapitalgesellschaft . . . . .	207
3.4.1.2	Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 bis 3 UmwStG auf die Personengesellschaft . . . . .	208
3.4.1.3	Das Übernahmevergebnis i. S. d. § 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG . . . . .	209
3.4.1.4	Entsprechende Anwendung des § 6 UmwStG . . . . .	209
3.4.2	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen (§ 9 Satz 1, § 8 UmwStG) . . . . .	209
3.4.2.1	Einführung . . . . .	209
3.4.2.2	Aufdeckung der stillen Reserven bei der Kapitalgesellschaft . . . . .	210
3.4.2.3	Die Personengesellschaft tritt in die Rechtsstellung der Kapitalgesellschaft ein (§ 4 Abs. 2 und 3 UmwStG) . . . . .	210
3.4.2.4	Einkünfte der Gesellschafter . . . . .	210
4	<b>Formwechsel einer eingetragenen Genossenschaft in eine Personengesellschaft</b>	
i.S.d. § 38a LwAnPfG	210	
5	<b>Grunderwerbsteuer</b> . . . . .	210
6	<b>Umsatzsteuer</b> . . . . .	211
7	<b>Gewerbesteuer</b> . . . . .	211
7.1	Der Übertragungsgewinn der Kapitalgesellschaft . . . . .	211
7.2	Das Übernahmevergebnis der Gesellschafter . . . . .	211
7.3	Der Missbrauchstatbestand (§ 18 Abs. 3 UmwStG) . . . . .	211
8	<b>Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH &amp; Co. KG</b> . . . . .	212

### **Kapitel III Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Verschmelzung**

1	<b>Allgemeines</b> . . . . .	213
2	<b>Folgen bei der übertragenden Körperschaft</b> . . . . .	214
2.1	Wertansatz in der steuerlichen Übertragungsbilanz . . . . .	215
2.1.1	Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Übertragungsbilanz . . . . .	215
2.1.2	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter dem Grunde nach . . . . .	215
2.1.3	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter der Höhe nach . . . . .	216
2.1.4	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert . . . . .	217
2.1.4.1	Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer . . . . .	217
2.1.4.2	Kein Ausschluss und keine Einschränkung des Besteuerungsrechts . . . . .	218
2.1.4.3	Keine Gegenleistung oder Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten . . . . .	219
2.1.4.3.1	Mögliche Gegenleistungen . . . . .	219
2.1.4.3.2	Fazit und Folgen bei schädlicher Gegenleistung . . . . .	221
2.1.5	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert . . . . .	224
2.1.6	Ausübung des Wahlrechts auf Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert . . . . .	224
2.1.7	Besonderheiten bei einer Abwärtsverschmelzung . . . . .	224
2.1.7.1	Beteiligungskorrekturgewinn . . . . .	224
2.1.7.2	Kein Durchgangserwerb eigener Anteile . . . . .	225

2.1.7.3	Voraussetzungen für Buchwertansatz .....	225
2.2	Fiktive Anrechnung bei grenzüberschreitender Verschmelzung innerhalb der Europäischen Union .....	225
2.3	Besteuerung des Übertragungsgewinns .....	226
2.4	Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger .....	226
2.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals .....	226
2.6	Verringerung des steuerlichen Einlagekontos .....	227
2.7	Körperschaftsteuererhöhungsbetrag (§ 38 KStG) .....	227
2.7.1	Grundsatz .....	227
2.7.2	Sonderregelung bei Umwandlung auf einen nicht unbeschränkt steuerpflichten übernehmenden Rechtsträger .....	228
2.8	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG) .....	228
3	<b>Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft.</b> .....	228
3.1	Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz .....	229
3.1.1	Grundsatz .....	229
3.1.2	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz .....	229
3.1.3	Erweiterte Wertaufholung – Beteiligungskorrekturgewinn .....	230
3.2	Steuerliche Behandlung des Übernahmegergebnisses (§ 12 Abs. 2 UmwStG) .....	231
3.2.1	Grundsatz .....	231
3.2.2	100%ige Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft .....	232
3.2.3	Keine Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft .....	233
3.2.4	Übernehmende Körperschaft ist nur zum Teil an der übertragenden Körperschaft beteiligt .....	234
3.2.5	Anwendung des § 8 b KStG auf den Übernahmegerinn .....	235
3.2.5.1	Allgemeines .....	235
3.2.5.2	Pauschalierung nicht abziehbarer Betriebsausgaben .....	236
3.2.5.3	Anwendung des § 8 b KStG bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen .....	236
3.2.5.4	Kosten des Vermögensübergangs .....	236
3.2.5.5	Fallbeispiel .....	237
3.2.6	Anschaffung der Anteile im Rückwirkungszeitraum (§ 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG) .....	237
3.3	Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung (§ 12 Abs. 3 UmwStG) .....	237
3.3.1	Abschreibungen .....	238
3.3.2	Übergang des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens i. S. d. § 37 Abs. 5 KStG .....	239
3.3.3	Übergang des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags i. S. d. § 38 Abs. 5 und 6 KStG .....	239
3.3.3.1	Grundsatz .....	239
3.3.3.2	Sonderregelung bei Umwandlung auf einen nicht unbeschränkt steuerpflichten übernehmenden Rechtsträger .....	240
3.4	Unterstützungskassen .....	240
3.5	Kein Übergang von Verlustvorträgen .....	240
3.5.1	Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug .....	240
3.5.2	Kein Übergang eines Gewerbeverlustes i. S. d. § 10a GewStG .....	241
3.6	Kein Übergang des Zinsvortrags oder eines EBITDA-Vortrags .....	241
3.7	Übernahmefolgegewinn (§ 12 Abs. 4 i. V. m. § 6 UmwStG) .....	241
3.8	Vermögensübertragung in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich einer anderen Körperschaft (§ 12 Abs. 5 UmwStG) .....	242
3.9	Sonstige Folgen der Umwandlung beim übernehmenden Rechtsträger .....	242
3.9.1	Ermittlung und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos .....	243
3.9.1.1	Grundsatz .....	243
3.9.1.2	Ausnahme der Hinzurechnung beim übernehmenden Rechtsträger .....	243
3.9.1.3	Kürzung des steuerlichen Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft .....	243

3.9.2	Anpassung des Nennkapitals nach Verschmelzung.....	245
4	<b>Auswirkungen bei den Anteilseignern .....</b>	248
4.1	Allgemeines .....	248
4.2	Veräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert (Grundsatz) .....	250
4.3	Ansatz der erhaltenen Anteile mit dem Buchwert der bisherigen Anteile (antragsgebundene Ausnahmeregelung) .....	250
4.3.1	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des Besteuerungsrechts .....	250
4.3.2	Anwendung des Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie 2009 .....	251
4.3.3	Neue Anteile treten steuerlich an die Stelle der alten Anteile.....	252
4.3.3.1	Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG .....	252
4.3.3.2	Beteiligung i. S.d. § 17 EStG .....	252
4.3.3.3	Einbringungsgeborene Anteile i. S.d. § 21 UmwStG a. F. ....	252
4.3.3.4	Sperrbetrag i. S.d. § 50c EStG .....	253
4.3.3.5	Anrechnung von Besitzzeiten .....	253
4.3.4	Anteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen.....	253
4.3.5	Ausübung des Antragsrechts .....	254
4.4	Gegenleistung besteht nicht in Anteilen .....	254
4.4.1	Barabfindung.....	254
4.4.2	Veräußerung im Rückwirkungszeitraum .....	254
4.4.3	Ausgleichszahlungen der Anteilseigner untereinander .....	254
4.4.4	Zuzahlungen durch die übernehmende Körperschaft .....	256
4.4.4.1	Modell 1 .....	257
4.4.4.2	Modell 2 .....	258
4.4.4.3	Modell 3 .....	259
4.4.4.4	Fazit .....	259
5	<b>Auswirkungen der Umwandlung auf eine Organschaft.....</b>	262
5.1	Verschmelzung des Organträgers .....	262
5.1.1	Fortsetzung einer bestehenden Organschaft mit dem übernehmenden Rechtsträger .....	262
5.1.2	Erstmalige Begründung einer Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger .....	262
5.1.3	Beendigung der Organschaft bei Abwärtsverschmelzung .....	263
5.1.4	Organschaftliche Ausgleichsposten .....	263
5.1.5	Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags .....	263
5.1.6	Zurechnung des Organeinkommens bei Verschmelzung des Organträgers .....	264
5.2	Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger .....	264
5.3	Verschmelzung der Organgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger .....	264
5.3.1	Allgemeines .....	264
5.3.2	Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags .....	264
5.3.3	Übertragungsgewinn bzw. -verlust .....	264
5.4	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger .....	265
5.4.1	Fortgeltung der Organschaft .....	265
5.4.2	Übernahmegegewinn/-verlust und Gewinnabführungsvertrag .....	265
5.4.3	Mehr- und Minderabführungen .....	265

## **Kapitel IV Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Spaltung**

1	<b>Allgemeines .....</b>	266
1.1	Spaltung vor dem Umwandlungsgesetz 1995 .....	266
1.2	Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz 1995 .....	267
1.2.1	Aufspaltung .....	267
1.2.2	Abspaltung .....	267
1.2.3	Ausgliederung .....	268

1.3	Vergleich mit Verschmelzung .....	268
1.4	Vergleich mit Realteilung .....	268
2	<b>Steuerliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft.</b> .....	268
2.1	Grundsatz .....	268
2.2	Entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG.....	270
2.2.1	Allgemeines .....	270
2.2.2	Isolierte Beurteilung des Spaltungsvorgangs .....	270
2.2.3	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen .....	271
2.2.4	Prüfschema .....	272
2.3	Teilbetriebsvoraussetzungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG.....	274
2.3.1	Begriff des Teilbetriebs .....	274
2.3.2	Teilbetrieb im Aufbau .....	275
2.3.3	Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilbetriebsvoraussetzungen .....	275
2.3.4	Zuordnungsgrundsätze .....	275
2.3.5	Übertragenes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein .....	276
2.3.6	Verbleibendes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein .....	277
2.3.7	Fiktiver Teilbetrieb »Mitunternehmeranteil« .....	278
2.3.8	Fiktiver Teilbetrieb »100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft« .....	278
2.3.9	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen .....	279
2.4	Folgen bei der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG) .....	279
2.4.1	Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 1 UmwStG .....	279
2.4.2	Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG .....	279
2.4.2.1	Erwerb oder Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100%igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) .....	280
2.4.2.2	Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG) .....	282
2.4.2.2.1	Allgemeines .....	282
2.4.2.2.2	Veräußerungstatbestände – Ersatztatbestände .....	283
2.4.2.2.3	Veräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG .....	283
2.4.2.2.4	Rechtsfolgen einer schädlichen Veräußerung .....	285
2.4.2.3	Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG) .....	286
2.4.2.3.1	Begriff der Trennung von Gesellschafterstämmen .....	286
2.4.2.3.2	Vorbesitzzeit .....	287
2.4.2.4	Ausübung des Antragsrechts nach § 11 Abs. 2 UmwStG .....	287
2.4.2.5	Gegenleistung i. S. d. § 11 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG .....	288
2.4.3	Kürzung verrechenbarer Verluste, verbleibender Verlustvorträge, nicht ausgeglichener negativer Einkünfte, eines Zinsvortrags und eines EBITDA-Vortrags (§ 15 Abs. 3 UmwStG) .....	288
2.4.4	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG) .....	289
2.4.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals .....	289
2.4.6	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto .....	289
2.4.7	Übergang des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags i. S. d. § 38 Abs. 5 und 6 KStG .....	290
2.4.7.1	Grundsatz .....	290
2.4.7.2	Sonderregelung bei Umwandlung auf einen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen übernehmenden Rechtsträger .....	290
2.4.8	Anpassung des Nennkapitals nach der Spaltung .....	291
2.4.9	Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gem. § 37 Abs. 5 KStG .....	291
2.5	Folgen bei der/den übernehmenden Körperschaft/en (§ 12 UmwStG) .....	291
2.5.1	Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz .....	291
2.5.2	Übernahmeergebnis .....	292
2.5.3	Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft .....	294
2.5.3.1	Allgemeines .....	294

2.5.3.2	Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gem. § 37 Abs. 5 KStG .....	294
2.5.3.3	Körperschaftsteuererhöhungsbetrag i. S. d. § 38 Abs. 5 und 6 KStG .....	294
2.5.3.4	Kein Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs, eines Zinsvortrags oder eines EBITDA-Vortrags .....	295
2.5.4	Auswirkungen für die Gewerbesteuer .....	295
2.5.5	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG.....	295
2.5.5.1	Allgemeines .....	295
2.5.5.2	Keine Hinzurechnung bei Spaltung von Tochter- auf Muttergesellschaft .....	295
2.5.5.3	Kürzung bei Spaltung von Mutter- auf Tochtergesellschaft .....	296
2.5.6	Anpassung des Nennkapitals nach der Spaltung.....	296
2.5.7	Überblick über die Veränderungen beim Einlagekonto, Sonderausweis und einem unbelasteten Teilbetrag.....	297
2.6	Folgen beim Anteilseigner (§ 13 UmwStG) .....	298
2.6.1	Allgemeines .....	298
2.6.2	Besonderheiten bei der Aufspaltung oder Abspaltung .....	299
2.6.3	Veräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert (Grundsatz) .....	300
2.6.4	Ansatz der erhaltenen Beteiligung mit dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der bisherigen Beteiligung (antragsgebundene Ausnahmeregelung).....	301
2.6.4.1	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts.....	302
2.6.4.2	Anwendung des Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie 2009 .....	302
2.6.4.3	Neue Anteile treten steuerlich an die Stelle der alten Anteile.....	303
2.6.4.3.1	Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG .....	303
2.6.4.3.2	Beteiligung i. S. d. § 17 EStG .....	303
2.6.4.3.3	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F. ....	303
2.6.4.3.4	Sperrbetrag i. S. d. § 50c EStG .....	305
2.6.4.3.5	Anrechnung von Besitzzeiten .....	305
2.6.4.4	Anteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen .....	305
2.6.4.5	Ausübung des Antragsrechts .....	306
2.6.5	Aufteilung des Buchwerts bzw. der Anschaffungskosten bei Aufspaltung oder Abspaltung.....	306
2.6.6	Gegenleistung besteht nicht (nur) in Anteilen .....	307
2.6.6.1	Barabfindung .....	307
2.6.6.2	Veräußerung im Rückwirkungszeitraum .....	307
2.6.6.3	Ausgleichszahlungen .....	308
2.6.6.3.1	Ausgleichszahlungen von der übertragenden Körperschaft.....	308
2.6.6.3.2	Ausgleichszahlungen von der übernehmenden Körperschaft .....	308
2.6.6.3.3	Ausgleichszahlungen zwischen den Anteilseignern.....	308
2.6.7	Zeitpunkt des Anteiltauschs .....	310
3	<b>Auswirkungen der Auf- oder Abspaltung auf eine Organschaft..</b>	310
3.1	Organträger als übertragender Rechtsträger .....	310
3.1.1	Aufspaltung des Organträgers .....	310
3.1.2	Abspaltung des Organträgers .....	311
3.2	Organträger als übernehmender Rechtsträger .....	311
3.3	Organgesellschaft als übertragender Rechtsträger.....	311
3.3.1	Aufspaltung der Organgesellschaft.....	311
3.3.2	Abspaltung der Organgesellschaft .....	312
3.3.2.1	Beteiligungsquote des Organträgers erhöht sich .....	312
3.3.2.2	Beteiligungsquote des Organträgers bleibt unverändert .....	312
3.3.2.3	Beteiligungsquote des Organträgers verringert sich .....	313
3.4	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger .....	314
3.4.1	Übernahmegergebnis und Gewinnabführungsvertrag .....	314
3.4.2	Mehr- und Minderabführungen .....	314

## Kapitel V Umwandlung auf eine Personengesellschaft durch Spaltung

1	Allgemeines .....	315
1.1	Möglichkeiten der Spaltung vor dem Umwandlungsgesetz 1995 .....	315
1.2	Möglichkeiten der Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz 1995 .....	316
2	<b>Steuerliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft.....</b>	316
2.1	Allgemeines .....	316
2.2	Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG) .....	317
2.3	Entsprechende Anwendung des § 15 UmwStG .....	317
2.3.1	Allgemeine Voraussetzungen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) .....	318
2.3.2	Teilbetriebsvoraussetzungen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG) .....	318
2.3.2.1	Allgemeines .....	318
2.3.2.2	Begriff des Teilbetriebs .....	318
2.3.2.3	Teilbetrieb im Aufbau .....	319
2.3.2.4	Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilbetriebsvoraussetzungen .....	319
2.3.2.5	Zuordnungsgrundsätze .....	319
2.3.2.6	Übertragenes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein .....	319
2.3.2.7	Verbleibendes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein.....	319
2.3.2.8	Fiktiver Teilbetrieb »Mitunternehmeranteil«.....	319
2.3.2.9	Fiktiver Teilbetrieb »100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft«.....	319
2.3.2.10	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen.....	319
2.3.3	Weitere Voraussetzungen für Anwendung des § 3 Abs. 2 UmwStG .....	320
2.3.3.1	Erwerb oder Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100%igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).....	320
2.3.3.2	Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG).....	321
2.3.3.2.1	Allgemeines .....	321
2.3.3.2.2	Veräußerungstatbestände/Ersatztatbestände .....	321
2.3.3.2.3	Ermittlung der 20%-Grenze .....	322
2.3.3.2.4	Rechtsfolgen einer schädlichen Veräußerung .....	323
2.3.3.3	Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG) .....	324
2.3.3.3.1	Begriff der Trennung von Gesellschafterstämmen.....	324
2.3.3.3.2	Vorbesitzzeit .....	325
2.4	Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 UmwStG.....	325
2.4.1	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen .....	325
2.4.2	Isolierte Beurteilung des Spaltungsvorgangs .....	328
2.4.3	Folgen bei der übertragenden Körperschaft (§ 3 UmwStG).....	329
2.4.3.1	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 1 UmwStG .....	329
2.4.3.2	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 2 UmwStG .....	330
2.4.3.3	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 3 UmwStG .....	330
2.4.3.4	Körperschaftsteuerauszahlungsanspruch gem. § 37 Abs. 5 KStG bzw. Körperschaftsteuererhöhungsbetrag gem. § 38 Abs. 5 und 6 KStG.....	330
2.4.3.5	Anpassung der Nennkapitalsphäre .....	331
2.4.3.5.1	Fiktive Kapitalherabsetzung .....	331
2.4.3.5.2	Steuerliches Einlagekonto .....	331
2.4.3.5.3	Anpassung des Nennkapitals.....	331
2.4.3.5.4	Zusammenfassendes Beispiel.....	332
2.4.3.6	Verbleibender Verlustabzug .....	332
2.4.3.7	Gewerbesteuer .....	333
2.4.4	Folgen bei der übernehmenden Personengesellschaft .....	333
2.4.4.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4, 5 und 6 UmwStG .....	333

2.4.4.2	Entsprechende Anwendung des § 8 UmwStG .....	334
2.4.4.3	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer .....	334
2.4.5	Folgen bei den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft .....	334
2.4.5.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4 und 5 UmwStG .....	335
2.4.5.2	Entsprechende Anwendung des § 7 UmwStG .....	335

## Teil C

### Einbringungstatbestände

#### Kapitel I Einbringung von Unternehmen(-teilen) oder Anteilen an Kapitalgesellschaften (Anteiltausch) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§§ 20 bis 23 und 25 UmwStG)

1	<b>Allgemeines und Übersicht über die Einbringungsvorschriften . . . . .</b>	339
1.1	Einleitung .....	339
1.2	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG (Konzeptwechsel) .....	341
1.3	Die Einbringungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes – Aufbau und Übersicht .....	344
1.4	Grundsystematik der Einbringung .....	351
1.4.1	Möglichkeiten der Umstrukturierung .....	351
1.4.2	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerungsvorgang .....	352
1.4.2.1	Betriebseinbringung (§ 20 UmwStG) .....	352
1.4.2.2	Anteiltausch (§ 21 UmwStG) .....	353
1.4.3	Besteuerungsmethode der Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nach den §§ 20ff. UmwStG .....	354
1.4.3.1	Einbringung ohne Steuerbelastung .....	354
1.4.3.2	Begünstigte Einbringung bedeutet keinen Steuerverzicht .....	355
1.4.3.3	Besteuerung der aus einer Einbringung erhaltenen Anteile .....	355
1.4.3.4	Systematische Ausnahmen und Einschränkungen der Steuervergünstigung .....	359
1.4.3.4.1	Keine Begünstigung ohne volles Besteuerungsrecht für eingebrachtes Betriebsvermögen .....	359
1.4.3.4.2	Teilweise Begünstigung bei Einbringung von Betriebsvermögen mit negativem Buchwert .....	359
1.4.3.4.3	Teilweise Begünstigung bei Einbringung gegen Erhalt von Zusatzleistungen ..	360
1.4.3.5	Verdoppelung der stillen Reserven bei steuerbegünstigter Einbringung ..	362
1.5	Systematische Stellung der Einbringungsvorschriften .....	363
1.5.1	Konkurrenzverhältnis der §§ 20ff. UmwStG zu anderen Ertragsteuervorschriften ..	363
1.5.2	Keine analoge Anwendung der Einbringungsvorschriften .....	364
2	<b>Anwendungsbereich der Einbringungsvorschriften der §§ 20ff. UmwStG . . . . .</b>	365
2.1	Zeitlicher Anwendungsbereich .....	365
2.1.1	Erstmalige Anwendung der Einbringungsvorschriften nach dem SEStEG .....	365
2.1.2	Letztmalige Anwendung der Vorschriften des UmwStG 1995 .....	366
2.2	Sachlicher Anwendungsbereich .....	367
2.2.1	Anwendung der Betriebseinbringung nach § 20 UmwStG .....	367
2.2.2	Anwendung des Anteiltauschs nach § 21 UmwStG .....	368
2.2.3	Anwendung des Formwechsels nach § 25 UmwStG .....	368
2.3	Persönlicher Anwendungsbereich .....	368
2.3.1	Persönlicher Anwendungsbereich für Betriebseinbringungen (§§ 20, 25 UmwStG) ..	368
2.3.2	Persönlicher Anwendungsbereich für den Anteiltausch (§ 21 UmwStG) .....	370
2.4	Anwendungsbeispiele .....	371
3	<b>Einbringung von Unternehmen(-teilen) in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft – Begriff und Tatbestand der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) . . . . .</b>	373
3.1	Allgemeines – Sacheinlage als umwandlungssteuerrechtlicher Begriff .....	373

3.2	Entsprechende Anwendung der Einbringungsvorschriften .....	375
3.3	Einbringungsobjekte .....	376
3.3.1	Betrieb .....	376
3.3.1.1	Definition .....	376
3.3.1.2	Umfang des Betriebsvermögens bei enthaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften .....	378
3.3.1.3	Betriebseinbringung durch eine Personengesellschaft .....	379
3.3.1.4	Betriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen) ..	380
3.3.1.4.1	Wesentliche Betriebsgrundlagen (Begriff) .....	380
3.3.1.4.2	Beispiele zu wesentlichen Betriebsgrundlagen .....	382
3.3.1.4.3	Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen .....	383
3.3.1.4.4	Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	384
3.3.2	Teilbetrieb .....	387
3.3.2.1	Teilbetriebsbegriff .....	387
3.3.2.2	Gewerblicher Teilbetrieb .....	390
3.3.2.3	Land- und forstwirtschaftlicher Teilbetrieb .....	392
3.3.2.4	Teilbetrieb einer selbständigen Tätigkeit (Teilpraxis) .....	392
3.3.2.5	Teilbetriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen) ..	392
3.3.3	Mitunternehmeranteil .....	393
3.3.3.1	Mitunternehmeranteile bei der Einbringung .....	395
3.3.3.2	Einbringung eines Mitunternehmeranteils (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen) .....	395
3.3.3.3	Sonderbetriebsvermögen und wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbereich ..	399
3.3.3.4	Bruchteil eines Mitunternehmeranteils als Einbringungsgegenstand .....	401
3.4	Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als aufnehmende Gesellschaft .....	403
3.5	Einbringung von Vermögen .....	403
3.5.1	Begriff der Einbringung .....	403
3.5.2	Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Einzelübertragung) .....	405
3.5.2.1	Grundsätze .....	405
3.5.2.2	Sachgründung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft .....	405
3.5.2.3	Sachkapitalerhöhung bei einer Kapitalgesellschaft .....	406
3.5.2.4	Bargründung oder Barkapitalerhöhung mit »Sacheinlage-Aufgeld« .....	407
3.5.2.5	Einbringung im Wege der Anwachsung .....	408
3.5.3	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung/Spaltung) .....	408
3.5.4	Einbringung durch Formwechsel .....	410
3.5.5	Einbringung durch ausländische Umwandlung .....	411
3.5.6	Einbringung durch Gesamtrechts- und Einzelrechtsnachfolge .....	412
3.6	Gewährung neuer Gesellschaftsanteile als Gegenleistung .....	413
3.6.1	Verschleierte Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung .....	414
3.6.1.1	Rechtslage vor Änderung des GmbHG und des AktG (d. h. vor dem 01. 11. 2008 bzw. 01. 09. 2009) .....	414
3.6.1.2	Rechtslage ab Inkrafttreten der Neuregelungen des GmbHG und AktG (ab dem 01. 11. 2008 bzw. 01. 09. 2009) .....	415
3.6.2	Neue Anteile als Mindestgegenleistung für die Einbringung .....	416
3.7	Einbringende Person .....	417
4	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage (Übersicht)</b> .....	418
5	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb</b> .....	423
6	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage für die aufnehmende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft</b> .....	424
6.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens .....	424
6.1.1	Bewertungsgrundsatz und abweichende Bewertung (Wahlrecht) des Einbringungsgegenstands (§ 20 Abs. 2 UmwStG) .....	425

6.1.2	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus? .....	426
6.1.3	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt? .....	427
6.1.3.1	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für den steuerlichen Ansatz? .....	427
6.1.3.2	Sonderfall: Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft .....	427
6.1.3.3	Ausübung des Bewertungswahlrechts in der Steuerbilanz – Antrag auf Minderbewertung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG .....	428
6.1.3.4	Ausübung des Bewertungswahlrechts im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils .....	428
6.1.4	Inhalt des Bewertungswahlrechts .....	429
6.1.4.1	Gegenstand der Bewertung .....	429
6.1.4.2	Buchwertansatz .....	430
6.1.4.3	Zwischenwertansatz .....	431
6.1.4.4	Gemeiner Wert (Regelansatz) .....	432
6.1.5	Ist die Bewertung gem. § 20 Abs. 2 UmwStG nachträglich änderbar? .....	433
6.1.5.1	Bilanzänderung .....	433
6.1.5.2	Bilanzberichtigung .....	434
6.1.6	Einschränkungen des Bewertungswahlrechts .....	435
6.1.6.1	Grundlagen .....	435
6.1.6.2	Sacheinlagegegenstand mit negativem Kapital .....	435
6.1.6.3	Sacheinlage gegen Erhalt von zusätzlichen Leistungen .....	436
6.1.6.4	Gemeiner Wert bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts aus dem eingebrachten Betriebsvermögen .....	437
6.1.6.5	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts bei fehlendem Besteuerungsrecht für die erhaltenen Anteile .....	438
6.2	Kosten der Einbringung .....	438
6.3	Zeitpunkt der Einbringung (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG) .....	440
6.3.1	Bedeutung des Einbringungszeitpunkts .....	440
6.3.2	Steuerlicher Übertragungstichtag .....	440
6.3.3	Rückbeziehung der Einbringung .....	441
6.3.3.1	Sinn und Zweck der Rückbeziehung .....	441
6.3.3.2	Von der Rückbeziehung erfasste Steuerarten .....	441
6.3.3.3	Antrag auf Rückbeziehung .....	442
6.3.3.4	Ausnahme von der Rückbeziehung .....	442
6.3.3.5	Rückbezugszeitraum .....	442
6.3.3.6	Auswirkung der Rückbeziehung auf die Übernehmerin .....	443
6.3.3.6.1	Grundsatz: Einkommenszurechnung auf die Übernehmerin .....	443
6.3.3.6.2	Verträge .....	443
6.3.3.6.3	Entnahmen und Einlagen .....	443
6.3.3.6.4	Im Rückbezugszeitraum ausgeschiedene Mitunternehmer .....	444
6.4	Gewinnermittlung mit dem übernommenen Vermögen (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG) .....	444
6.4.1	Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 23 UmwStG) .....	444
6.4.2	Buchwertansatz .....	445
6.4.3	Zwischenwertansatz .....	447
6.4.4	Ansatz zum gemeinen Wert .....	448
6.4.4.1	Besteuerungsgrundsätze in Abhängigkeit von der Art der Einbringung .....	448
6.4.4.2	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Umwandlung .....	449
6.4.4.2.1	Gesamtrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz .....	449
6.4.4.2.2	Rechtsfolge für die weitere Gewinnermittlung .....	450
6.4.4.3	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Einzelrechtsnachfolge .....	450
6.4.4.3.1	Einzelrechtsnachfolge i. S. d. § 23 Abs. 4 1. HS UmwStG .....	450

6.4.4.3.2	Rechtsfolge für die weitere Gewinnermittlung .....	450
6.5	Einbringungsfolgegewinn .....	451
6.6	Verlustverwertung durch die übernehmende Gesellschaft (§§ 20 Abs. 9, 23 Abs. 5 UmwStG) .....	452
6.6.1	Einkommensteuer/Körperschaftsteuer .....	452
6.6.2	Gewerbeverluste .....	452
6.7	Wertaufstockung des eingebrachten Betriebsvermögens im Fall der nachträglichen Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 23 Abs. 2 UmwStG) .....	453
6.7.1	Inhalt der Regelung .....	453
6.7.2	Voraussetzungen für die Wertaufstockung .....	454
6.7.3	Ermittlung der Aufstockungsbeträge und steuerliche Behandlung .....	455
7	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage für den Einbringenden</b> .....	456
7.1	Einbringungsgewinn .....	456
7.1.1	Allgemeines .....	456
7.1.2	Berechnung des Einbringungsgewinns .....	457
7.1.3	Veräußerungspreis für das eingebrachte Vermögen .....	458
7.1.4	Kosten der Einbringung .....	458
7.1.5	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG .....	459
7.1.6	Auswirkung der Einbringung auf zurückbehaltene unwesentliche Wirtschaftsgüter ..	459
7.2	Zeitpunkt der Entstehung des Einbringungsgewinns .....	460
7.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns .....	460
7.3.1	Grundsätzliches .....	460
7.3.2	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer .....	461
7.3.2.1	Einkunftsart .....	461
7.3.2.2	Besteuерungs- oder Feststellungsverfahren .....	461
7.3.2.3	Steuerpflicht des Einbringungsgewinns .....	461
7.3.2.4	Freibeträge und Tarifermäßigung .....	462
7.3.2.4.1	Freibeträge und Tarifermäßigung bei Einbringung zum Buchwert .....	462
7.3.2.4.2	Freibeträge und Tarifermäßigung bei Einbringung zum Zwischenwert .....	463
7.3.2.4.3	Freibeträge und Tarifermäßigung beim Ansatz zum gemeinen Wert .....	463
7.3.3	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer .....	465
7.3.4	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Gewerbesteuer .....	466
7.3.4.1	Einbringung eines Gewerbebetriebs oder Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person .....	466
7.3.4.2	Einbringung eines (Teil-)Betriebs durch Körperschaften .....	467
7.3.4.3	Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch Körperschaften .....	467
7.3.4.4	Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder von Mitunternehmeranteilen durch eine Personengesellschaft .....	467
7.4	Entnahmen bei rückbezogener Einbringung .....	468
7.5	Anschaffungskosten der durch Sacheinlage erworbenen Anteile (§ 20 Abs. 3 UmwStG)	469
7.6	Einbringungsgeborene Anteile alten Rechts (§ 21 UmwStG 1995) .....	470
7.6.1	Weitergeltung des Rechts der einbringungsgeborenen Anteile .....	470
7.6.2	Anschaffungskosten bei Einbringung (§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995) .....	472
7.6.3	Nachträgliche Anschaffungskosten .....	472
7.6.4	Nachträgliche Anschaffungskostenminderung .....	473
7.6.5	Einbringungsgeborene Anteile – Definition und Entstehung .....	473
7.6.6	Einlage/Einbringung der Anteile i. S. d. § 21 UmwStG 1995 in ein Betriebsvermögen ..	475
7.6.7	Entnahme der einbringungsgeborenen Anteile aus einem Betriebsvermögen ..	476
7.6.8	Laufende Besteuerung der einbringungsgeborenen Anteile .....	476
7.6.9	Unentgeltliche Übertragung von einbringungsgeborenen Anteilen .....	476
7.6.9.1	Rechtsnachfolge .....	476
7.6.9.2	Teilentgeltliche Übertragung .....	477

7.6.10	Einbringungsgeborene Anteile bei Kapitalerhöhungsmaßnahmen .....	477
7.6.10.1	Übersicht .....	477
7.6.10.2	Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln der Gesellschaft .....	478
7.6.10.3	Übertragung des Bezugrechts .....	478
7.6.10.4	Eigene Inanspruchnahme des Bezugrechts .....	479
7.6.10.5	Verfahren .....	480
7.6.11	Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Hauptrealisationstatbestand, § 21 Abs. 1 UmwStG 1995) .....	480
7.6.11.1	Aufdeckung stiller Reserven .....	480
7.6.11.2	Veräußerungsvorgänge .....	481
7.6.12	Gewinnrealisierung ohne Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Ersatzrealisationstatbestände, § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995) .....	482
7.6.12.1	Übersicht .....	482
7.6.12.2	Besteuerung auf Antrag des Anteilseigners .....	483
7.6.12.2.1	Antragstellung .....	483
7.6.12.2.2	Rechtsfolgen .....	484
7.6.12.3	Wegfall des Besteuerungsrechts .....	484
7.6.12.3.1	Entstrickung .....	484
7.6.12.3.2	Rechtsfolgen .....	486
7.6.12.4	Kapitalrückzahlung an den Anteilseigner der einbringungsgeborenen Anteile ..	486
7.6.12.4.1	Kapitalrückzahlung .....	486
7.6.12.4.2	Rechtsfolgen .....	487
7.6.12.5	Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft .....	487
7.6.12.5.1	Verdeckte Einlage .....	487
7.6.12.5.2	Rechtsfolgen .....	488
7.6.13	Berechnung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen .....	488
7.6.13.1	Gewinnermittlung .....	488
7.6.13.2	Veräußerungspreis .....	490
7.6.13.3	Gemeiner Wert der Anteile .....	490
7.6.13.4	Kosten .....	491
7.6.14	Versteuerung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen .....	491
7.6.14.1	Realisierung der stillen Reserven bei der Einkommensteuer .....	492
7.6.14.1.1	Einkunftsart .....	492
7.6.14.1.2	Steuerpflicht (Halbeinkünfteverfahren, §§ 3 Nr. 40, 3 c Abs. 2 EStG a. F.) ..	492
7.6.14.1.3	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) .....	494
7.6.14.1.4	Tarifermäßigung (§ 34 EStG) .....	494
7.6.14.1.5	Übertragung stiller Reserven nach §§ 6 b, 6c EStG .....	495
7.6.14.2	Realisierung stiller Reserven bei der Körperschaftsteuer .....	495
7.6.14.3	Realisierung stiller Reserven bei der Gewerbesteuer .....	496
7.6.14.3.1	Die Anteile werden von einer natürlichen Person gehalten .....	496
7.6.14.3.2	Die Anteile werden von Körperschaften gehalten .....	496
7.6.14.3.3	Die Anteile werden von einer gewerblichen Personengesellschaft gehalten ..	497
7.6.15	Stundung der Steuern auf den Gewinn aus einbringungsgeborenen Anteilen .....	497
7.7	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung (§ 22 UmwStG) .....	499
7.7.1	Regelungsinhalt und Bedeutung des § 22 UmwStG .....	499
7.7.2	Rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung bei Veräußerung von Anteilen aus einer Betriebseinbringung (§ 22 Abs. 1 UmwStG) .....	501
7.7.3	Vorgänge, die zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung führen – Tatbestand (§ 22 Abs. 1 Sätze 1 und 6 UmwStG) .....	501
7.7.3.1	Übersicht .....	502
7.7.3.2	Sperrfristverhaftete Anteile .....	502

7.7.3.3	Schädliches Ereignis: Veräußerung der maßgebenden Anteile innerhalb der »Sperrfrist« .....	503
7.7.3.4	Unentgeltliche Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft (veräußerungsgleicher Vorgang) .....	505
7.7.3.5	Einbringung der erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft .....	505
7.7.3.6	Auflösung der Kapitalgesellschaft, Kapitalrückzahlung oder Ausschüttung aus dem Einlagekonto (veräußerungsgleicher Vorgang) .....	506
7.7.3.7	Buchwerteinbringungen mit anschließender Anteilsveräußerung oder Weitereinbringung (veräußerungsgleicher Vorgang) .....	508
7.7.3.8	Verlust der Ansässigkeitsvoraussetzungen (veräußerungsgleicher Vorgang) .....	508
7.7.3.9	Schädliches Ereignis: Nichterbringung des Nachweises i. S. d. § 22 Abs. 3 UmwStG .....	509
7.7.4	Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns – Rechtsfolgen der »schädlichen Verfügung« über die erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 1 Sätze 1-4 und 7 UmwStG) .....	510
7.7.5	Anteilsveräußerungsgewinn: Nachträgliche Anschaffungskosten für erhaltene Anteile bei rückwirkender Einbringungsgewinnbesteuerung .....	512
7.7.6	Beispiele zu den Rechtsfolgen einer Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung .....	513
8	<b>Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (Anteiltausch, § 21 UmwStG)</b> .....	516
8.1	Regelung des § 21 UmwStG und Abgrenzung zu anderen Bestimmungen .....	516
8.2	»Einfacher« Anteiltausch (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) .....	516
8.2.1	Tatbestand .....	516
8.2.2	Rechtsfolge .....	517
8.3	Qualifizierter Anteiltausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) .....	517
8.3.1	Tatbestand .....	517
8.3.1.1	Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften .....	518
8.3.1.2	Mehrheitsvermittelnde Beteiligung .....	519
8.3.1.3	Übernehmende Gesellschaft .....	521
8.3.1.4	Gegenleistung: Neue Anteile .....	521
8.3.2	Bewertung der eingebrachten Beteiligung bei der Übernehmerin (§ 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG) .....	521
8.3.2.1	Regelbewertung .....	521
8.3.2.2	Abweichende Bewertung auf Antrag (Bewertungswahlrecht) .....	521
8.3.2.2.1	Ausübung des Bewertungswahlrechts .....	521
8.3.2.2.2	Einschränkung des Bewertungswahlrechts .....	522
8.3.2.3	Eigenes Bewertungswahlrecht für jeden Anteilseinbringungsvorgang .....	522
8.4	Zeitpunkt des Anteiltauschs .....	523
8.5	Rechtsfolgen des Anteiltauschs für die übernehmende Gesellschaft .....	523
8.5.1	Bewertung der eingebrachten Beteiligung .....	523
8.5.2	Nachträgliche Aufstockung der Anschaffungskosten auf Antrag (§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG) .....	523
8.5.3	Einbringungskosten .....	524
8.5.4	Weitere Besteuerungsgrundsätze für die erworbene Beteiligung (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG) .....	524
8.6	Rechtsfolgen des qualifizierten Anteiltauschs für den Einbringenden .....	524
8.6.1	Beteiligung einbringungsgeborener Anteile alten Rechts am Anteiltausch .....	524
8.6.2	Anschaffungskosten der erworbenen Anteile (§ 21 Abs. 2 UmwStG) .....	525
8.6.2.1	Grundsatz und Überblick .....	525
8.6.2.2	Grundsatz: Bestimmung der Anschaffungskosten durch den Wertansatz der Übernehmerin (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) .....	526

8.6.2.3	Ausnahme: Vom Wertansatz der Übernehmerin abweichende Anschaffungskosten auf Antrag (§ 21 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UmwStG) .....	527
8.6.2.3.1	Wahlrecht .....	527
8.6.2.3.2	Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts .....	528
8.6.2.3.3	Antrag auf Minderbewertung .....	528
8.6.2.3.4	Beispiele für eine Bewertung zum Buchwert abweichend vom Wertansatz der Übernehmerin (§ 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).....	528
8.6.3	Einbringungsgewinn (Ermittlung).....	530
8.6.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns .....	531
8.6.4.1	Einkommensteuer .....	531
8.6.4.2	Körperschaftsteuer .....	532
8.6.4.3	Gewerbesteuer .....	533
8.7	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach dem Anteiltausch (§ 22 Abs. 2, 3 und 5 bis 7 UmwStG) .....	534
8.7.1	Regelungsinhalt und Sinn und Zweck der Bestimmung.....	534
8.7.2	Tatbestand der eine nachgelagerte Einbringungsgewinnbesteuerung auslösenden Vorgänge (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). ....	535
8.7.2.1	Veräußerung der eingebrachten Anteile .....	535
8.7.2.2	Veräußerungersatztatbestände bezogen auf die eingebrachten Anteile.....	535
8.7.2.3	Nachweispflicht über die Zurechnung der eingebrachten Anteile .....	536
8.7.2.4	»Sperrfristverhaftete Anteile« .....	536
8.7.2.5	Keine Anwendbarkeit der Steuerfreistellung des § 8 b Abs. 2 KStG beim Einbringenden .....	537
8.7.2.6	Erhaltene Anteile sind noch nicht veräußert oder stille Reserven nicht nach § 6 AStG besteuert (§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG). ....	537
8.7.3	Rechtsfolge: Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns .....	538
8.7.3.1	Ermittlung des sog. Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). ....	538
8.7.3.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns II.....	539
8.7.3.3	Nachträgliche Anschaffungskosten für die erhaltenen Anteile des Einbringenden .....	540
8.7.3.4	Verfahrensrecht.....	540
8.7.3.5	Beispiel für die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns II .....	540

## **Kapitel II Einbringung von Unternehmen(-steilen) in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)**

1	<b>Einleitung und Anwendungsbereich.</b> .....	542
1.1	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft .....	542
1.2	Bedeutung der Vorschrift .....	544
1.3	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG .....	545
1.4	Persönlicher Anwendungsbereich.....	545
2	<b>Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG als Unterfall der Betriebsveräußerung .</b> .....	545
3	<b>Systematik der Steuergünstigung des § 24 UmwStG .</b> .....	547
4	<b>Regelungsbereich .</b> .....	549
4.1	Anwendungsbeispiele .....	550
4.2	Nicht von § 24 UmwStG erfasste Einbringungssachverhalte .....	552
5	<b>Systematische Einordnung .</b> .....	554
5.1	§ 24 UmwStG als lex specialis.....	554
5.2	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen..	555
5.3	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Einlagen oder unentgeltliche Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG. ....	556
5.4	§ 24 UmwStG als abgeschlossene Regelung.....	556

6	<b>Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG)</b>	557
6.1	Allgemeines und Sacheinlagedefinition	557
6.2	Einbringungsgegenstand	558
6.2.1	Übersicht	558
6.2.2	Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil	559
6.2.3	100%ige Kapitalbeteiligung als Teilbetrieb	560
6.3	Einbringender	561
6.4	Aufnehmende Personengesellschaft	561
6.5	Vorgang der Einbringung	562
6.5.1	Allgemeines und Begriff	562
6.5.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	562
6.5.3	Einbringung durch Anwachsung	563
6.5.4	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung)	563
6.5.5	Einbringung durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge und Bildung von Sonderbetriebsvermögen	564
6.6	Mitunternehmerstellung als Gegenleistung	568
6.6.1	Gewährung von Gesellschaftsrechten	568
6.6.2	Mischentgelt (Gesellschaftsrechte und Darlehensgewährung)	569
6.6.3	Keine Begünstigung: Einbringung gegen Zuzahlung in das Privatvermögen	570
7	<b>Rechtsfolgen der Einbringung gemäß § 24 Abs. 2 bis 6 UmwStG (Übersicht)</b>	572
8	<b>Rechtsfolge der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb</b>	576
8.1	Umstellung der Gewinnermittlungsart	576
8.2	Rumpfwirtschaftsjahr	577
9	<b>Rechtsfolgen der Einbringung für die aufnehmende Personengesellschaft</b>	577
9.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 24 Abs. 2 UmwStG)	577
9.1.1	Bewertung (Allgemeines)	577
9.1.2	Regelbewertung und abweichende Wertansätze auf Antrag	577
9.1.3	Umfang und Einschränkungen des Bewertungswahlrechts (Antrag auf Minderbewertung)	578
9.1.4	Inhalt des Bewertungswahlrechts	579
9.1.5	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus?	580
9.1.6	Eigenes Bewertungswahlrecht für jeden Einbringungstatbestand	580
9.1.7	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt?	581
9.1.7.1	Einbringungsbilanz	581
9.1.7.2	Bilanzierung auch bei Buchwertfortführung?	581
9.1.7.3	Handelsrechtliche Maßgeblichkeit bei der Wahlrechtsausübung?	582
9.1.7.4	Beispiel für einen Buchwertansatz unter Zuhilfenahme von Ergänzungsbilanzen	583
9.1.8	Ist der Antrag auf Minderbewertung (nachträglich) änderbar?	585
9.2	Gewinnermittlung nach der Einbringung	585
9.2.1	Gewinnermittlungsart	585
9.2.2	Fortführung der Ergänzungsbilanzen	586
9.2.3	Behandlung des übernommenen Vermögens bei der Gewinnermittlung	587
9.2.3.1	Grundlagen	587
9.2.3.2	Einbringung zu Buchwerten	587
9.2.3.3	Zwischenwertansatz	588
9.2.3.4	Einbringung unter Ansatz der gemeinen Werte	588
9.3	Einbringungskosten	589
9.4	Zeitpunkt der Einbringung (§ 24 Abs. 4 2. HS UmwStG)	589
9.4.1	Bedeutung	589
9.4.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	590
9.4.3	Rückwirkende Einbringung bei Umwandlung	590
9.4.4	Rückwirkende Einbringung bei »Mischeinbringung«	591

9.4.5	Bestimmung über den Zeitpunkt der Einbringung .....	591
9.5	Einbringungsfolgegewinn .....	592
10	<b>Rechtsfolgen der Einbringung für die einbringende Person.</b> .....	592
10.1	Einbringungsgewinn .....	592
10.1.1	Entstehung eines Einbringungsgewinns .....	592
10.1.2	Zeitpunkt der Entstehung .....	592
10.1.3	Ermittlung des Einbringungsgewinns .....	593
10.1.3.1	Veräußerungspreis .....	594
10.1.3.2	Kosten der Einbringung .....	594
10.1.3.3	Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter .....	594
10.1.4	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG .....	595
10.1.5	Einbringender als Kommanditist mit verrechenbaren Verlusten .....	595
10.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer .....	595
10.2.1	Einkunftsart .....	595
10.2.2	Verfahren .....	596
10.2.3	Steuerpflicht .....	596
10.2.4	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) .....	596
10.2.5	Tarifermäßigung (§ 34 EStG) .....	597
10.2.5.1	Entnahmegewinne bei Buchwerteinbringung .....	597
10.2.5.2	Einbringung zum Zwischenwert .....	597
10.2.5.3	Ansatz zum gemeinen Wert .....	598
10.2.5.3.1	Tarifermäßiger Einbringungsgewinn (Grundsatz) .....	598
10.2.5.3.2	Ausnahmen von der Tarifermäßigung (Übersicht) .....	598
10.2.5.3.3	Fiktiv laufender Gewinn .....	599
10.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer .....	601
10.4	Nachträglicher Einbringungsgewinn in den Sonderfällen des § 24 Abs. 5 UmwStG .....	601
10.4.1	Allgemeines .....	601
10.4.2	Tarbestand für den nachträglichen Einbringungsgewinn .....	602
10.4.3	Rechtsfolge: Nachträglicher Einbringungsgewinn .....	603
11	<b>Gewerbesteuer.</b> .....	604
11.1	Übersicht .....	604
11.1.1	Gewerbesteuerpflichtiger Einbringungsgewinn .....	604
11.1.2	Gewerbeverluste .....	606
11.2	Einbringungsgewinn .....	607
11.2.1	Einbringender ist eine natürliche Person .....	608
11.2.2	Einbringender ist eine Kapitalgesellschaft .....	610
11.2.3	Einbringender ist eine Personengesellschaft .....	610
11.3	Verlustverwertung bei der Gewerbesteuer .....	611
11.3.1	Allgemeine Grundsätze der Behandlung eines Gewerbeverlustes .....	611
11.3.2	Verlustabzug bei Einbringung durch natürliche Personen oder Personengesellschaft .....	612
11.3.3	Verlustabzug bei Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft .....	614
12	<b>Umsatzsteuer.</b> .....	615
12.1	Einbringung als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung .....	615
12.2	Rechtsfolge .....	616

## Teil D Umwandlungen außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes

### Kapitel I Möglichkeiten der Umwandlung

1	<b>Realteilung einer Mitunternehmerschaft.</b> .....	621
1.1	Begriff der Realteilung .....	621
1.2	Realteilung als Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft .....	622

1.3	Behandlung des Sonderbetriebsvermögens .....	623
1.4	Tatbestandsmerkmal »Übertragung« im Zusammenhang mit der Realteilung einer Mitunternehmerschaft .....	624
1.5	Überführung/Übertragung in das Privatvermögen eines Mitunternehmers .....	624
1.6	Übertragung/Überführung in ein Betriebsvermögen eines Mitunternehmers .....	625
1.6.1	Überblick .....	625
1.6.2	Übertragung eines Teilbetriebs .....	627
1.6.3	Übertragung eines Mitunternehmeranteils .....	628
1.6.4	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter .....	629
1.7	Sicherungsklauseln .....	629
1.7.1	Veräußerungs-/Entnahmesperfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG .....	629
1.7.2	Körperschaftsklausel nach § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG .....	630
1.7.3	Kombinierte Veräußerungs-Körperschafts-Sperrfrist für Anteile an Körperschaften nach § 16 Abs. 5 EStG .....	631
1.8	Realteilung mit Spitzenausgleich .....	632
1.8.1	Realteilung führt in vollem Umfang zur Gewinnrealisierung (keine Anwendbarkeit des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) .....	632
1.8.2	Realteilung führt in vollem Umfang zur Buchwertfortführung (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) .....	632
1.8.3	Realteilung führt teilweise zur Buchwertfortführung, teilweise zur Gewinnrealisierung .....	633
2	<b>Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung</b> .....	633
2.1	Vorbemerkung .....	633
2.2	Behandlung beim Ausscheidenden .....	634
2.2.1	Entgeltliche Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft .....	634
2.3	Behandlung des Sonderbetriebsvermögens .....	637
2.3.1	Sonderbetriebsvermögen wird ebenfalls an die/den verbleibenden Gesellschafter veräußert .....	637
2.3.2	Sonderbetriebsvermögen wird an andere Erwerber veräußert .....	638
2.3.3	Sonderbetriebsvermögen wird ins Privatvermögen des Ausscheidenden überführt .....	638
2.3.4	Sonderbetriebsvermögen wird in ein (anderes) Betriebsvermögen des Ausscheidenden überführt .....	638
2.4	Behandlung bei den verbleibenden Mitunternehmern .....	638
3	<b>Betriebsaufspaltung</b> .....	639
3.1	Allgemeines .....	639
3.2	Begriff und Rechtsgrundlage .....	640
3.3	Wesen und steuerliche Vorteile der Betriebsaufspaltung .....	640
3.4	Außersteuerliche Aspekte .....	642
3.4.1	Betriebsteilung .....	643
3.4.2	Haftungsbeschränkung .....	643
3.4.2.1	Haftung in einer Betriebsaufspaltungssituation (qualifiziert faktischer Konzern) .....	644
3.4.2.2	Eigenkapitalersetzende Nutzungüberlassung .....	645
3.5	Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung .....	646
3.6	Klassische Betriebsaufspaltung .....	647
3.6.1	Voraussetzungen .....	647
3.6.1.1	Betriebsgesellschaft .....	648
3.6.1.2	Sachliche Verflechtung .....	649
3.6.1.2.1	Grundsätze und gemeinsame Merkmale .....	649
3.6.1.2.2	Bewegliche Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlage .....	651
3.6.1.2.3	Immaterielle Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlage .....	652
3.6.1.2.4	Unbewegliche Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlage .....	653

3.6.1.3	Personelle Verflechtung .....	658
3.6.1.3.1	Beherrschung im Besitzunternehmen .....	659
3.6.1.3.2	Beherrschung in der Betriebskapitalgesellschaft .....	663
3.6.1.3.3	Einheitliche Willensbildung .....	666
3.6.1.3.4	Beherrschung durch Eheleute .....	668
3.6.1.3.5	Zurechnung der Anteile von Kindern .....	670
3.6.2	Begründung der Betriebsaufspaltung .....	670
3.6.2.1	Unechte Betriebsaufspaltung .....	670
3.6.2.2	Errichtung einer Betriebsaufspaltung durch Verpachtung des ganzen Betriebs ..	671
3.6.2.3	Errichtung einer (echten) Betriebsaufspaltung mit Veräußerung des Umlaufvermögens .....	671
3.6.2.4	Errichtung einer (echten) Betriebsaufspaltung durch Übertragung eines Teilbetriebs .....	672
3.6.2.5	Errichtung einer (echten) Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Beteiligungidentität .....	672
3.6.2.5.1	Keine Anwendung des Umwandlungssteuerrechts .....	672
3.6.2.5.2	Gewinnrealisierende Errichtung einer Betriebsaufspaltung ab 1999 .....	673
3.6.2.5.3	Behandlung des Gewinns aus dem Aufspaltungsvorgang .....	673
3.6.2.6	Errichtung einer Betriebsaufspaltung unter Beteiligung von Angehörigen als Nur-Betriebsgesellschafter .....	674
3.6.2.6.1	Errichtung einer Betriebsaufspaltung ohne Übertragung von Wirtschaftsgütern ..	674
3.6.2.6.2	Errichtung einer Betriebsaufspaltung mit Übertragung von Wirtschaftsgütern ..	675
3.6.3	Betriebsaufspaltung »über die Grenze« .....	676
3.6.4	Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung: Besteuerung der/des Inhaber/s des Besitzunternehmens .....	677
3.6.4.1	Vorbemerkung .....	677
3.6.4.2	Rechtsform des Besitzunternehmens .....	677
3.6.4.3	Einkunftsart und Gewinnermittlungsart .....	678
3.6.4.4	Betriebsvermögen .....	679
3.6.4.4.1	Personengesellschaft als Besitzunternehmen .....	680
3.6.4.4.2	Nur-Besitzgesellschafter .....	682
3.6.4.4.3	Geschäftswert .....	682
3.6.4.5	Übertragung der Anteile an der Betriebsgesellschaft auf Angehörige .....	683
3.6.4.5.1	Angehörige als Besitzgesellschafter .....	683
3.6.4.5.2	Angehörige als »Nur-Betriebsgesellschafter« .....	683
3.6.4.6	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf die Betriebsgesellschaft .....	685
3.6.4.7	Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben – Beispiele .....	685
3.6.4.7.1	Miet-/Pachtzinsen .....	685
3.6.4.7.2	Geschäftsführervergütung von der Betriebsgesellschaft .....	689
3.6.4.7.3	Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft .....	689
3.6.4.7.4	Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen und Darlehen .....	691
3.6.4.7.5	Verluste aus Bürgschaften der Besitzgesellschafter .....	692
3.6.4.7.6	Sonderabschreibungen, Investitionsabzugsbetrag, Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und Investitionszulage .....	693
3.6.4.8	Umsatzsteuer .....	694
3.6.5	Laufende Besteuerung des Betriebsunternehmens .....	695
3.6.6	Schlussbesteuerung .....	696
3.6.6.1	Beendigung der Betriebsaufspaltung – Betriebsaufgabe .....	696
3.6.6.2	Aufgabegewinn (Ermittlung) .....	696
3.6.6.3	Aufgabegewinn (Besteuerung) .....	697
3.6.6.4	Betriebsaufgabe durch Wegfall der personellen Verflechtung .....	698
3.6.6.5	Betriebsaufgabe durch Wegfall der sachlichen Verflechtung .....	699

3.6.6.6	Beendigung der Betriebsaufspaltung ohne Aufdeckung stiller Reserven (Ausnahmen).....	700
3.6.6.6.1	Besitzgesellschaft mit eigenem Gewerbebetrieb.....	700
3.6.6.6.2	Gewerblich geprägte Besitzgesellschaft.....	700
3.6.6.6.3	Überlagerte Betriebsverpachtung im Ganzen.....	701
3.6.6.6.4	Betriebsunterbrechung.....	702
3.6.6.6.5	Umwandlungsvorgänge.....	702
3.6.6.6.6	Kein Aufgabegewinn aus Billigkeitsgründen .....	703
3.7	Kapitalistische Betriebsaufspaltung .....	704
3.7.1	Begriffsbestimmung .....	704
3.7.2	Bedeutung .....	704
3.7.3	Gründung .....	705
3.7.4	Laufende Besteuerung der Besitzkapitalgesellschaft .....	706
3.7.5	Beendigung der Betriebsaufspaltung .....	706
3.8	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung .....	707
3.8.1	Begriff .....	707
3.8.2	Mittelbare mitunternehmerische Betriebsaufspaltung .....	707
3.8.3	Unmittelbare mitunternehmerische Betriebsaufspaltung .....	708
3.8.3.1	Begriff .....	708
3.8.3.2	Sonderbetriebsvermögen bei fehlender Bilanzierungskonkurrenz .....	709
3.8.3.3	Vor- und Nachteile der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung .....	710
3.8.3.3.1	Steuermindernde Auswirkungen .....	710
3.8.3.3.2	Nachteilige Auswirkungen .....	712
3.8.3.4	Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung im Spannungsverhältnis zum Sonderbetriebsvermögen (Abgrenzungsfragen) .....	713
3.8.3.5	Laufende Besteuerung .....	716
3.8.3.5.1	Besitz- und Betriebspersonengesellschaft als eigenständige Mitunternehmerschaften .....	716
3.8.3.5.2	Rücklage nach § 6 b EStG .....	717
3.8.3.5.3	Miet-/Pachteinnahmen .....	718
3.8.3.5.4	Abschreibung nach dem Fördergebietsgesetz und Investitionszulage .....	718
3.8.3.6	Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen	719
3.8.3.7	Beendigung der Betriebsaufspaltung .....	719
3.9	Gewerbesteuer .....	721
3.9.1	Steuergegenstand (§ 2 GewStG).....	721
3.9.1.1	Besitzunternehmen als Gewerbebetrieb .....	721
3.9.1.2	Beginn der Gewerbesteuerpflicht .....	722
3.9.1.3	Echte Betriebsaufspaltung .....	722
3.9.1.4	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung .....	723
3.9.1.4.1	Vervielfachung des Freibetrags und der Staffelbeträge .....	723
3.9.1.4.2	Nachteilige Auswirkungen .....	724
3.9.2	Steuerbefreiung (§ 3 GewStG).....	724
3.9.3	Hebeberechtigte Gemeinde (§ 4 GewStG).....	726
3.9.4	Gewerbeertrag (§ 7 GewStG).....	726
3.9.4.1	Begriff und Ermittlung .....	726
3.9.4.2	Errichtung einer Betriebsaufspaltung .....	727
3.9.4.2.1	Fortführung des Betriebs in einer Betriebsaufspaltung .....	727
3.9.4.2.2	Neugründung eines Betriebs durch eine Betriebsaufspaltung .....	728
3.9.5	Hinzurechnungen zum Gewinn (§ 8 GewStG).....	729
3.9.5.1	Dauerschuldzinsen (bis EZ 2007) .....	729
3.9.5.1.1	Entgelte für Dauerschulden .....	730
3.9.5.1.2	Kontokorrentzinsen .....	730

3.9.5.1.3	Keine Hinzurechnung von Zinsen bei Organschaft .....	731
3.9.5.2	Miet- und Pachtzinsen (bis EZ 2007) .....	731
3.9.5.3	Hinzurechnungen von Zinsen und Zinsanteilen aus Schulden, Mieten, Aufwendungen aus Rechteüberlassung (ab EZ 2008). ....	731
3.9.5.3.1	Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen (§ 8 Nr. 1 GewStG i. d. F. des URefG 2008)	
3.9.5.3.2	Hinzurechnung bei Organschaft .....	733
3.9.6	Kürzungen vom Gewinn (§ 9 GewStG) .....	733
3.9.6.1	Kürzung für Grundstücksunternehmen .....	733
3.9.6.2	Ausschüttung der Betriebskapitalgesellschaft .....	734
3.9.6.2.1	Gewerbesteuerpflichtige Betriebsgesellschaft .....	734
3.9.6.2.2	Steuerbefreite Betriebsgesellschaft .....	735
3.9.6.3	Miet- und Pachtzinsen .....	735
3.9.6.3.1	Kürzungsbetrag (bis EZ 2007) .....	735
3.9.6.3.2	Folgen für die Betriebsaufspaltung .....	736
3.9.6.3.3	Betriebs- oder Teilbetriebsverpachtung .....	737
3.9.6.3.4	Keine gewerbesteuerliche Korrektur bei der Betriebsaufspaltung .....	737
3.9.7	Organschaft .....	738
3.9.7.1	Einheitlicher Gewerbeertrag im Organkreis .....	738
3.9.7.2	Voraussetzungen der Organschaft .....	739
4	<b>Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 EStG) .....</b>	740
4.1	Persönlicher Anwendungsbereich .....	740
4.2	Sachlicher Anwendungsbereich .....	741
4.2.1	Einzelnes Wirtschaftsgut .....	741
4.2.2	Überführung .....	741
4.2.3	Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt .....	742
4.3	Rechtsfolgen .....	742
4.4	Übersicht .....	742
5	<b>Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 Sätze 3ff. EStG) .....</b>	742
5.1	Übersicht über den Anwendungsbereich .....	743
5.2	Übertragung eines Wirtschaftsguts .....	744
5.3	Unentgeltlichkeit .....	744
5.4	Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten .....	745
5.5	Sicherungsklauseln .....	746
5.5.1	Allgemeine Sicherungsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. Satz 1 EStG .....	746
5.5.2	Besondere Sicherungsklauseln nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 bis 6 EStG .....	746
5.5.2.1	Veräußerungs-/Entnahmesperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG .....	746
5.5.2.2	Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG .....	747
6	<b>Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder des Anteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb (§ 6 Abs. 3 EStG) .....</b>	748
6.1	Vorbemerkung .....	748
6.2	Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG .....	749
6.2.1	Persönlicher Anwendungsbereich .....	749
6.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich .....	750
6.2.2.1	Sachgesamtheiten .....	750
6.2.2.2	Beispiele für wesentliche und nicht wesentliche Betriebsgrundlagen .....	751
6.2.3	Übertragung .....	752
6.2.4	Unentgeltlichkeit .....	752
6.2.4.1	Begriff .....	752
6.2.4.2	Vermutungen für Unentgeltlichkeit .....	753
6.2.4.3	Übernahme von Passivposten der Sachgesamtheit .....	754

6.2.4.4	Übernahme von nicht mit der übertragenen Sachgesamtheit zusammenhängenden, insbesondere privaten Verbindlichkeiten . . . . .	754
6.2.4.5	Vorbehalt von Nutzungsrechten an dem Übertragungsgegenstand . . . . .	754
6.3	Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 EStG . . . . .	755
6.3.1	Übertragender . . . . .	755
6.3.2	Übernehmender . . . . .	755
6.4	Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen. . . . .	755
6.5	Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person . . . . .	757
6.5.1	Voraussetzungen . . . . .	757
6.5.1.1	Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	757
6.5.1.2	Übertragungsgegenstand . . . . .	758
6.5.1.3	Unentgeltliche Übertragung . . . . .	758
6.5.2	Rechtsfolgen . . . . .	758

## **Teil E** **Umwandlungen der öffentlichen Hand**

### **Kapitel I Verwaltungsrecht**

1	<b>Einführung</b> . . . . .	761
2	<b>Organisationsformen der öffentlichen Verwaltung</b> . . . . .	761
2.1	Körperschaften des öffentlichen Rechts . . . . .	761
2.2	Gebietskörperschaften . . . . .	761
2.3	Gemeindeverbände . . . . .	762
2.4	Behörden . . . . .	762
2.5	Anstalten des öffentlichen Rechts . . . . .	762
2.6	Regiebetriebe . . . . .	763
2.7	Eigenbetriebe . . . . .	763
2.8	Sondervermögen . . . . .	763
2.9	Zweckverbände . . . . .	763

### **Kapitel II Steuerrecht**

1	<b>Einführung</b> . . . . .	764
2	<b>Hoheitsbetriebe</b> . . . . .	764
3	<b>Betriebe gewerblicher Art (§ 4 KStG)</b> . . . . .	766
3.1	Einführung . . . . .	766
3.2	Der Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG) . . . . .	767
3.3	Umstrukturierungen im Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art . . . . .	768
3.3.1	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes . . . . .	768
3.3.1.1	Die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben gewerblicher Art innerhalb der Körperschaft des öffentlichen Rechts . . . . .	769
3.3.1.1.1	Die Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art . . . . .	769
3.3.1.1.2	Die Zusammenfassung von wechselseitig technisch-wirtschaftlich verflochtenen Betrieben gewerblicher Art . . . . .	770
3.3.1.1.3	Die Zusammenfassung von Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben (Betriebe gewerblicher Art) . . . . .	771
3.3.1.1.4	Die Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art . . . . .	771
3.3.1.1.5	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben . . . . .	772

3.3.1.1.6	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Einrichtungen, die kein Betrieb gewerblicher Art sind .....	772
3.3.1.2	Die Zusammenfassung der Ergebnisse von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft (R 7 Abs. 2 KStR 2004) .....	772
4	<b>Umstrukturierungen der öffentlichen Hand unter Einbeziehung des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes</b> .....	774
4.1	Umwandlungsgesetz .....	775
4.1.1	Einführung .....	775
4.1.2	Ausgliederung (§§ 123 Abs. 1, 124, 168 UmwG) .....	775
4.1.2.1	Umwandlung nur durch Ausgliederung (§§ 124, 168 UmwG) .....	775
4.1.2.1.1	Der übertragende Rechtsträger (§§ 124, 168 UmwG) .....	776
4.1.2.1.2	Der übernehmende Rechtsträger (§ 168 UmwG) .....	776
4.1.2.1.3	Die Ausgliederung eines Unternehmens i. S. d. § 168 UmwG .....	776
4.1.2.1.4	Das Umwandlungsverfahren .....	776
4.2	Umwandlungssteuergesetz .....	777
4.2.1	Einführung .....	777
4.2.2	Umwandlung eines Hoheitsbetriebs .....	777
4.2.3	Ausgliederung eines Betriebs gewerblicher Art auf eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) .....	778
4.2.3.1	Ausgliederung eines Betriebs aus einer Gebietskörperschaft oder aus einem Zusammenschluss von Gebietskörperschaften nach §§ 123, 124 und 168 UmwG .....	778
4.2.3.2	Die Ausgliederung eines Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG .....	778
4.2.3.3	Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine Gebietskörperschaft in eine Kapitalgesellschaft .....	779
4.2.3.4	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts .....	780
4.2.4	Sacheinlage in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 24 UmwStG) .....	781
4.2.4.1	Einführung .....	781
4.2.4.2	Einbringung eines Betriebs in eine Personenhandelsgesellschaft durch eine Gebietskörperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	781
4.2.4.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils durch eine Gebietskörperschaft in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	781
4.2.4.4	Einbringung eines 100 %-Gesellschaftsanteils an einer Kapitalgesellschaft durch die Gebietskörperschaft in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	782
4.2.4.5	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaft ist, oder durch eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts .....	782
4.2.5	Einbringung von Betriebsvermögen aus einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	783
4.2.5.1	Einführung .....	783
4.2.5.2	Einbringender i. S.d. §§ 20, 24 UmwStG .....	783
4.2.5.3	Einbringung von Betriebsvermögen durch den Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG) .....	784
4.2.5.3.1	Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs aus einem Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	784
4.2.5.3.2	Einbringung eines zu dem Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art gehörenden Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	784

---

4.2.5.3.3	Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aus dem Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	785
4.2.5.3.4	Einbringung eines zu dem Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art gehörenden Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft (§ 24 UmwStG)	785
4.2.6	Formwechsel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§§ 191, 301 UmwG).....	785
4.2.6.1	Der Regelungsbereich der §§ 190 ff. UmwG.....	785
4.2.6.2	Der Formwechsel einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts im Steuerrecht .....	786
4.2.7	Vermögensübertragungen auf Gebietskörperschaften.....	786
4.2.7.1	Umwandlungsgesetz .....	786
4.2.7.2	Umwandlungssteuergesetz .....	787
5	<b>Zusammenfassende Übersicht über die Umwandlungsmöglichkeiten der öffentlichen Hand .....</b>	788
	<b>Stichwortregister .....</b>	791