

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XXXIX

Teil A

Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts

Kapitel I Allgemeines

1	Umwandlungsmethoden	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	Umwandlungsgründe	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	Wesentliche steuerliche Fragen bei einer Umwandlung	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 Übernahmeergebnisses	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	Umwandlungen und Vermögensübertragungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes	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	Besonderheiten der Verschmelzung, Auf- und Abspaltung	24

Kapitel II: Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes und steuerliche Rückwirkung

1	Allgemeines	28
2	Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes	28
3	Sachlicher Anwendungsbereich	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 Vermögenübertragungen 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 Vermögenübertragung	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	Persönlicher Anwendungsbereich.	60
4.1	Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 2 UmwStG)	60
4.2	Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 4 UmwStG)	61
5	Steuerliche Rückwirkung (§ 2 UmwStG)	61
5.1	Steuerlicher Übertragungsstichtag	61
5.1.1	Inländische Umwandlungen	62
5.1.1.1	Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und Vermögenübertragung	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

X	Inhaltsverzeichnis	
5.4.1	Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person	65
5.4.1.1	Vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag begründete Ausschüttungs- verbindlichkeiten, 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 Übertragungsstichtag 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	Erstmalige Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des SEStEG ..	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	Die Voraussetzungen für eine Verschmelzung nach §§ 3 – 8, 10, 18 UmwStG.	74
1.1	Ansässigkeit der übertragenden Körperschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG)	74
1.2	Der steuerliche Übertragungsstichtag (§ 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	Die Besteuerung des Vermögensübergangs von der Körperschaft auf die Personengesellschaft oder natürliche Person nach §§ 3 – 8, 10, 18 UmwStG	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 Betriebsstätten 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, 10 d, 15 Abs. 4, 15 a EStG, Gewerbeverlust nach § 10a GewStG.....	96
3	Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung bei der übernehmenden Personengesellschaft	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 Partnerschafts- gesellschaft 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, 10 d, 15 Abs. 4 oder 15a EStG der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)	104
3.4	Die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG.....	105
3.4.1	Einführung	105
3.4.2	Ermittlung und Berechnung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft.....	110
3.4.2.1	Ermittlung des Übernahmegewinns oder des Übernahmeverlusts 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 Übernahmegewinns oder Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG	112
3.4.2.4	Einzelfragen im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses	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 Personenhandels-gesellschaft beteiligt.	115
3.4.2.4.5	Entstehung von Sonderbetriebsvermögen	115
3.5	Ermittlung des Übernahme-gewinns und Übernahme-verlusts 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 Übernahme-ergebnisses 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 Übernahme-ergebnisses 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 § 50 c 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 § 50 c Abs. 1 EStG durch Umwandlung.	120
3.5.3.3.3	Der zeitliche Anwendungsbereich des § 50 c EStG	122
3.5.3.3.4	Der Tatbestand des § 50 c EStG i. V. m. § 4 Abs. 5 UmwStG	123
3.5.3.4	Minderung des Übernahme-ergebnisses 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 Übernahme-ergebnisses.	132
3.6	Der Übernahme-verlust (§ 4 Abs. 6 UmwStG)	133
3.6.1	Einführung	133
3.6.2	Die steuerliche Behandlung des Übernahme-verlustes 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 Übernahme-verlust 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 Übernahme-verlustes 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 Übernahme-verlust 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 Übernahme-verlusts 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 Übernahme-verlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes	136
3.6.5	Die steuerliche Behandlung des Übernahme-verlustes 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 Übernahmegewinns	138
3.7.1	Entstehungszeitpunkt	138
3.7.2	Die Besteuerung des Übernahmegewinns der zweiten Stufe i. S. d. § 4 Abs. 5 UmwStG a. F.	139
3.7.3	Die Besteuerung des Übernahmegewinns 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 Übernahmegewinns.	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 Übertragungsstichtag (§ 5 Abs. 1 UmwStG)	144
3.8.2.1	Die übernehmende Personenhandelsgesellschaft hat ihre Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag 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 Übertragungsstichtag (§ 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	Übernahmeergebnismittlung 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 Übernahmeergebnismittlung, 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 Übertragungsstichtag 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 Übertragungsstichtag 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	Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG)	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 Übernahmeergebnis ermittelt wird	178
4.4.2	Anteilseigner, für die kein Übernahmeergebnis ermittelt wird	179
4.5	Der Tatbestand des § 7 Satz 2 UmwStG	179
5	Verfahrensfragen zu §§ 4 ff. UmwStG.	180
6	Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft (§ 6 UmwStG)	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	Gestaltungsmissbrauch i. R. d. § 6 Abs. 3 UmwStG	186
7	Die Körperschaftsteuererhöhung (§ 10 UmwStG)	187
7.1	Einführung	187
7.2	§ 10 UmwStG – Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens	187
7.3	§ 10 UmwStG – Körperschaftsteuererhöhung	187
7.4	Zeitliche Befristung des § 10 UmwStG.	188
8	Gewerbsteuer bei der Verschmelzung von einer Körperschaft auf eine natürliche Person oder auf eine Personenhandelsgesellschaft sowie bei einem Formwechsel in eine Personengesellschaft (§ 18 UmwStG)	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	Umsatzsteuer	198
10	Grunderwerbsteuer	198
11	Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen (§ 8 UmwStG) ..	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	Einführung	203
2	Der Formwechsel im Umwandlungsgesetz	204
2.1	Das Umwandlungsverfahren	204

2.2	Das Identitätsprinzip	205
3	Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§ 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 Übernahmeergebnis 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	Formwechsel einer eingetragenen Genossenschaft in eine Personengesellschaft i. S. d. § 38a LwAnpG	210
5	Grunderwerbsteuer	210
6	Umsatzsteuer	211
7	Gewerbsteuer	211
7.1	Der Übertragungsgewinn der Kapitalgesellschaft	211
7.2	Das Übernahmeergebnis der Gesellschafter.	211
7.3	Der Missbrauchstatbestand (§ 18 Abs. 3 UmwStG)	211
8	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG	212

Kapitel III Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Verschmelzung

1	Allgemeines	213
2	Folgen bei der übertragenden Körperschaft	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	Gewerbsteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG)	228
3	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft.	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 Übernahmeergebnisses (§ 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 Übernahmegewinn.	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. § 10 a 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	Auswirkungen bei den Anteilseignern	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	Auswirkungen der Umwandlung auf eine Organschaft.	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	Übernahmegewinn/-verlust und Gewinnabführungsvertrag	265
5.4.3	Mehr- und Minderabführungen	265

Kapitel IV Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Spaltung

1	Allgemeines	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	Steuerliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft.	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 Anteilstauschs	310
3	Auswirkungen der Auf- oder Abspaltung auf eine Organschaft.	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	Übernahmeergebnis 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	Steuerliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft	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	Körperschaftsteueranspruch 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 (Anteilstausch) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§§ 20 bis 23 und 25 UmwStG)

1	Allgemeines und Übersicht über die Einbringungsvorschriften	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	Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	353
1.4.3	Bestimmungsmethode der Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nach den §§ 20 ff. 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 §§ 20 ff. UmwStG zu anderen Ertragsteuervorschriften	363
1.5.2	Keine analoge Anwendung der Einbringungsvorschriften	364
2	Anwendungsbereich der Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG	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 Anteilstauschs 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 Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	370
2.4	Anwendungsbeispiele	371
3	Einbringung von Unternehmen(-teilen) in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft – Begriff und Tatbestand der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG)	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	Rechtsfolgen der Sacheinlage (Übersicht)	418
5	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb	423
6	Rechtsfolgen der Sacheinlage für die aufnehmende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	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 Übertragungsstichtag	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	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den Einbringenden	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 §§ 6 b und 6 c 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	Besteuerungs- oder Feststellungsverfahren.	461
7.3.2.3	Steuerpflicht des Einbringungsgewinns	461
7.3.2.4	Freibeträge und Tarifiermäßigung.	462
7.3.2.4.1	Freibeträge und Tarifiermäßigung bei Einbringung zum Buchwert.	462
7.3.2.4.2	Freibeträge und Tarifiermäßigung bei Einbringung zum Zwischenwert	463
7.3.2.4.3	Freibeträge und Tarifiermäßigung 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 Bezugsrechts	478
7.6.10.4	Eigene Inanspruchnahme des Bezugsrechts	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	Tarifiermäßigung (§ 34 EStG)	494
7.6.14.1.5	Übertragung stiller Reserven nach §§ 6b, 6 c 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	Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (Anteilstausch, § 21 UmwStG)	516
8.1	Regelung des § 21 UmwStG und Abgrenzung zu anderen Bestimmungen	516
8.2	»Einfacher« Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)	516
8.2.1	Tatbestand	516
8.2.2	Rechtsfolge	517
8.3	Qualifizierter Anteilstausch (§ 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 Anteilstauschs	523
8.5	Rechtsfolgen des Anteilstauschs 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 Anteilstauschs für den Einbringenden	524
8.6.1	Beteiligung einbringungsgeborener Anteile alten Rechts am Anteilstausch	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 Unternehmerin 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 Unternehmerin (§ 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	Gewerbsteuer	533
8.7	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach dem Anteilstausch (§ 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	Einleitung und Anwendungsbereich	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	Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG als Unterfall der Betriebsveräußerung	545
3	Systematik der Steuervergünstigung des § 24 UmwStG	547
4	Regelungsbereich	549
4.1	Anwendungsbeispiele	550
4.2	Nicht von § 24 UmwStG erfasste Einbringungssachverhalte	552
5	Systematische Einordnung	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	Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG)	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	Miscentgelt (Gesellschaftsrechte und Darlehensgewährung)	569
6.6.3	Keine Begünstigung: Einbringung gegen Zuzahlung in das Privatvermögen	570
7	Rechtsfolgen der Einbringung gemäß § 24 Abs. 2 bis 6 UmwStG (Übersicht)	572
8	Rechtsfolge der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb	576
8.1	Umstellung der Gewinnermittlungsart	576
8.2	Rumpfwirtschaftsjahr	577
9	Rechtsfolgen der Einbringung für die aufnehmende Personengesellschaft	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	Bilanzerstellung 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	Rechtsfolgen der Einbringung für die einbringende Person	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	Tarifiermäßigung (§ 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	Tarifiermäßiger Einbringungsgewinn (Grundsatz)	598
10.2.5.3.2	Ausnahmen von der Tarifiermäßigung (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	Tatbestand für den nachträglichen Einbringungsgewinn	602
10.4.3	Rechtsfolge: Nachträglicher Einbringungsgewinn	603
11	Gewerbesteuer	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	Umsatzsteuer	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	Realteilung einer Mitunternehmerschaft	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-/Entnahmesperrfrist 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	Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung	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	Betriebsaufspaltung	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 Nutzungsüberlassung	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 Teilungsgemeinschaft	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 Staffeln beträge	723
3.9.1.4.2	Nachteilige Auswirkungen	724
3.9.2	Steuerbefreiung (§ 3 GewStG)	724
3.9.3	Heheberechtigte 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	Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 EStG)	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	Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 Sätze 3 ff. EStG)	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	Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder des Anteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb (§ 6 Abs. 3 EStG)	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	Einführung	761
2	Organisationsformen der öffentlichen Verwaltung	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	Einführung	764
2	Hoheitsbetriebe	764
3	Betriebe gewerblicher Art (§ 4 KStG)	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	Umstrukturierungen der öffentlichen Hand unter Einbeziehung des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes	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	Zusammenfassende Übersicht über die Umwandlungsmöglichkeiten der öffentlichen Hand	788
	Stichwortregister	791