

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	5
Abbildungsverzeichnis .....	17
Abkürzungsverzeichnis .....	21
<b>A Einführung .....</b>	<b>25</b>
I Problemstellung .....	25
II Zielsetzung .....	27
III Gang der Untersuchung .....	31
<b>B Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts .....</b>	<b>37</b>
I Systematik des UmwStG .....	37
1 Regelungszweck des UmwStG .....	37
2 Regelungsfolgen des UmwStG .....	39
3 Umwandlungsmotive .....	42
4 Verhältnis zu anderen Vorschriften und Rechtsprinzipien .....	43
4.1 Allgemeines .....	43
4.2 Leit- und Grundprinzipien .....	46
4.3 Subjektsteuerprinzip .....	47
II Anwendungsbereich des UmwStG (§ 1 UmwStG) .....	51
1 Ausgangspunkt .....	51
2 Sachlicher Anwendungsbereich .....	52
2.1 Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 1 UmwStG) .....	52
2.2 Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 3 UmwStG) .....	53
3 Persönlicher Anwendungsbereich .....	58
3.1 Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 2 UmwStG a.F.) .....	58
3.1.1 Allgemeines .....	58
3.1.2 Sonderfall Großbritannien (Brexit) .....	60
3.2 Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 4 UmwStG) .....	62
4 Wichtige Definitionen für das UmwStG (§ 1 Abs. 5 UmwStG) .....	63
III Bewertungsmöglichkeiten nach dem UmwStG .....	64
IV Rückwirkung im UmwStG (§ 2 UmwStG) .....	67
1 Wesentlicher Inhalt .....	67
2 Verlängerung der Rückwirkungsfrist für 2020 und 2021 .....	68
3 Beschränkung der Verlustnutzung (§ 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG) .....	69
4 Ausschluss der Verrechnung positiver Einkünfte im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Sätze 3 – 6 UmwStG) .....	72
5 Neuregelung für den Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 5 UmwStG) .....	75

V	Steuerliche Behandlung von Umwandlungskosten .....	77
1	Grundsätze zur Behandlung von Umwandlungskosten .....	77
2	Zusammenfassende Übersicht .....	78
3	Abgrenzung der Umwandlungskosten .....	79
C	<b>Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen .....</b>	<b>81</b>
I	Geltende Rechtslage .....	81
1	Besteuerung einer Kapitalgesellschaft im geltenden Recht .....	81
1.1	Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG .....	81
1.2	Veräußerung von Anteilen i. S. d. § 17 EStG (Share Deal) .....	82
1.2.1	Allgemeines .....	82
1.2.2	Share Deal versus Asset Deal .....	83
1.3	Steuerliche Behandlung beim Gesellschafter-Geschäftsführer .....	87
1.3.1	Allgemeines .....	87
1.3.2	Angemessenheitsprüfung .....	87
2	Anwendungsbereich der §§ 3–9 UmwStG .....	90
2.1	Allgemeines .....	90
2.2	Ausschüttungsfiktion nach § 7 UmwStG .....	95
2.2.1	Sinn und Zweck der Regelung .....	95
2.2.2	Ermittlung der Bezüge i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG .....	95
2.2.3	Besteuerung der Bezüge i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG .....	96
2.3	Veräußerungsfiktion .....	97
2.3.1	Ermittlung des Übernahmeergebnisses .....	97
2.3.2	Einlagefiktion einer Beteiligung i. S. d. §§ 17 und 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG (§ 5 Abs. 2 UmwStG) .....	97
2.3.3	Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 UmwStG) .....	98
2.3.4	Besteuerung eines Übernahmegewinns (§ 4 Abs. 7 UmwStG) .....	99
2.4	Übernahmefolgegewinn bei der Übernehmerin (§ 6 UmwStG) .....	99
II	Systeminkongruente Regelungen .....	100
1	Zur Aufdeckung stiller Reserven im Falle einer Auslandsbetriebsstätte nach § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG – ist dies systemgerecht? .....	100
2	Gewinnerhöhung durch Aufzinsung des KSt-Guthabens nach Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, an der nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind? .....	103
2.1	Bisherige Verwaltungsmeinung .....	103
2.2	Gegenteilige BFH-Rechtsprechung .....	104
3	Zur Behandlung des Übernahmegewinns nach § 4 Abs. 4 UmwStG als Gewinn i. S. d. § 34a Abs. 2 EStG .....	105
3.1	Bisherige Verwaltungsauffassung .....	105
3.2	Sichtweise des BFH .....	105

---

4	Vernichtung von Anschaffungskosten nach § 4 Abs. 6 Satz 4 und Satz 6 UmwStG ...	106
4.1	Natürliche Person als Mitunternehmer der Übernehmerin bzw. als Übernehmerin .....	106
4.2	Möglicher Ausweg: Share Deal? .....	109
4.3	Teleologische Reduktion der Vorschrift erforderlich? .....	110
5	Steuerliche Behandlung von Übernahmefolgegewinnen nach § 6 UmwStG .....	111
5.1	Steuerliche Behandlung von Pensionszusagen an den Gesellschafter- Geschäftsführer .....	111
5.1.1	Ausgangspunkt .....	111
5.1.2	Bildung von Ausgleichsposten bei der übernehmenden Personengesellschaft? .....	115
5.1.3	Stellungnahme .....	116
5.2	Konfusionsgewinne aus der Vereinigung von Gesellschafterdarlehen mit Darlehensverbindlichkeiten bei Krisendarlehen .....	117
5.2.1	Forderung voll werthaltig .....	117
5.2.2	Forderung nicht voll werthaltig .....	117
5.2.3	Forderung im Privatvermögen; Konfusionsgewinn bei Krisendarlehen? .....	119
6	Ist die Ausschüttungsfiktion nach § 7 UmwStG systeminkongruent? .....	121
6.1	Besteuerung von Gewinnrücklagen .....	121
6.2	Option nach § 1a KStG .....	122
6.3	Umwandlung von Gewinnrücklagen in Nennkapital (Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) .....	122
7	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG .....	126
7.1	Allgemeines .....	126
7.2	Praxisfall zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung .....	127
7.2.1	Sachverhalt .....	127
7.2.2	Lösungsvorschlag: Formwechsel in eine GmbH & Co. KG .....	128
7.2.3	Fahrplan zur konkreten Umsetzung .....	131
7.2.4	Fazit .....	132
8	Besonderheiten bei ausländischen Gesellschaftern .....	133
8.1	Der deutsche Grundfall .....	133
8.2	Umwandlung mit einem EU-Gesellschafter (Fall 2) .....	133
9	Gewerbsteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG .....	134
9.1	Ausgangspunkt .....	134
9.2	Ist eine gesetzgeberische Änderung für die überschießende Regelung in § 18 Abs. 3 Satz 1 HS. 2 UmwStG erforderlich oder reicht eine teleologische Reduktion? .....	138
9.3	BFH-Urteil vom 7.3.2019 zum Abzug der Aufwendungen an der Übernahme von Gewerbesteuer als Veräußerungskosten .....	141

III	Zwischenfazit .....	142
D	<b>Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....</b>	<b>145</b>
I	Geltende Rechtslage .....	145
1	Besteuerung von Gewinnen .....	145
1.1	Übertragungsgewinne .....	145
1.2	Besteuerung des laufenden Gewinns .....	145
2	Berücksichtigung von Verlusten .....	146
2.1	Kein Übergang des Verlustvortrags .....	146
2.2	Übersicht .....	147
2.3	Verlustrücktrag und Verlustvortrag nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d EStG .....	149
2.4	Zur Mindestbesteuerung auch im Fall eines sog. steuerlichen Step-ups ...	151
3	Verlustabzugsbeschränkung nach §§ 8c und 8d KStG .....	153
3.1	Aktuelle Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben vom 28.11.2017 (BStBl I 2017, 1645) .....	153
3.2	Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG .....	154
3.3	Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Abs. 1 Sätze 5 ff. KStG .....	159
3.4	Wiedereinführung der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG .....	160
3.5	Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG; Besonderheiten bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....	161
3.5.1	Gesetzliche Regelungen .....	161
3.5.2	Allgemeines zu § 8d KStG .....	161
3.5.3	Zur Anwendung des § 8d Abs. 2 Nr. 6 KStG bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....	163
II	Systeminkongruente Regelungen .....	164
1	Reihenfolgeproblem des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG in Verschmelzungsfällen .....	164
1.1	Auffassung der Finanzverwaltung .....	164
1.2	Zur Anwendung der sog. Lifo-Regel im Verschmelzungsfall .....	164
2	Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot von 5% bei Aufwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft .....	167
2.1	Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung .....	167
2.2	Gegenteiliges BFH-Urteil vom 26.9.2018 .....	167
2.3	Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2019 und aktuelle Verwaltungsauffassung .....	169
3	Gewinnrealisierung bei Abwärtsverschmelzungen .....	170
3.1	Inländische Abwärtsverschmelzung mit inländischen Anteilseignern ...	170
3.2	Inländische Abwärtsverschmelzung mit ausländischem Anteilseigner ..	171
4	Grenzüberschreitende Verschmelzungen .....	174
4.1	Der deutsche Grundfall (Inlandsverschmelzung) .....	174
4.2	Verschmelzung mit ausländischem Anteilseigner .....	176
4.3	Verschmelzung im Drittstaat mit deutschem Anteilseigner .....	177

	4.4	Verschmelzung im Drittstaat mit deutscher Körperschaft als Anteilseigner .....	178
	4.5	Hinausverschmelzungen in das EU/EWR-Ausland .....	180
	4.6	Hereinverschmelzung aus dem EU-Ausland .....	183
5		Verschmelzung nach Forderungsverzicht gegen Besserungsschein .....	185
	5.1	Rechtsfolgen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein; Rettung von nach § 8c KStG beschränkten Verlusten? .....	185
	5.2	Das sog. Aufwertungsmodell .....	186
6		Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft ist kein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO .....	188
III		Zwischenfazit .....	191
E		<b>Spaltung von Kapitalgesellschaften (§ 15 UmwStG) .....</b>	<b>193</b>
I		Geltende Rechtslage .....	193
	1	Voraussetzungen .....	193
	1.1	Grundvoraussetzungen .....	193
	1.2	Was ist ein Teilbetrieb? .....	194
	1.2.1	Doppeltes Teilbetriebserfordernis .....	194
	1.2.2	Echter Teilbetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG .....	195
	1.2.3	Fiktive Teilbetriebe (§ 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG) .....	198
	1.3	Steuerliche Folgen bei Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzung .....	200
	1.4	Vorbehaltensfrist für fiktive Teilbetriebe (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) ...	200
	1.5	Veräußerung und Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Sätze 2 bis 7 UmwStG) .....	203
	1.6	Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 8 UmwStG) ....	203
	2	Rechtsfolgen .....	204
	2.1	Wertansatzwahlrecht .....	204
	2.2	Keine Gewinnrealisierung auf Ebene der Anteilseigner .....	205
	2.3	Steuerliche Behandlung eines Verlustvortrags .....	206
	2.4	Steuerliche Folgen im Überblick .....	207
	2.4.1	Bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	207
	2.4.2	Bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft(en) .....	208
	2.4.3	Bei den Anteilseignern .....	208
II		Systeminkongruente Regelungen .....	209
	1	Auslegung des EU-Teilbetriebsbegriffs .....	209
	1.1	Verwaltungsansicht .....	209
	1.2	Konsequenzen für die Praxis .....	212
	1.3	Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebseigenschaft ..	214
	2	Spaltungshindernisse .....	214
	2.1	Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung .....	214
	2.2	Spaltungshindernis Kapitalbeteiligungen und immaterielle Wirtschaftsgüter .....	215

	2.3	Zur Vorgehensweise, wenn Teilbetriebe nicht darstellbar sind; Überlegungen anhand eines Praxisfalles .....	217
	2.3.1	Bisheriger Sachverhalt und Zielsetzung .....	217
	2.3.2	Vorschlag zur Vorgehensweise .....	217
3		Auslegung der Nachspaltungsveräußerungssperre von 20% in § 15 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UmwStG .....	218
	3.1	Auffassung der Finanzverwaltung .....	218
	3.2	Divergierende Ansichten der Finanzgerichte, nun aber klare Linie des BFH .....	219
	3.3	Wachstumschancengesetz vom 27.3.2024 .....	220
4		Drittstaatenspaltung mit deutscher Körperschaft als Gesellschafter .....	222
	4.1	Bisherige Rechtslage (bis 31.12.2021) .....	223
	4.2	Neue Rechtslage (seit 2022) .....	224
III		Zwischenfazit .....	224
F		<b>Einbringung von Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft (§§ 20–23 UmwStG) .....</b>	<b>227</b>
I		Geltende Rechtslage .....	227
	1	Besteuerungsvergleich Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft .....	227
	1.1	Ebene der Gesellschaft .....	227
	1.2	Ebene der Gesellschafter .....	228
	1.3	Veräußerung eines Personenunternehmens (Asset Deal) bzw. Anteile an einer Kapitalgesellschaft (Share Deal) .....	229
	2	Einbringungsvoraussetzungen nach §§ 20 ff. UmwStG .....	229
	2.1	Überblick zu den Grundvoraussetzungen .....	229
	2.2	Einbringung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich .....	230
	2.3	Einbringung gegen Gewährung neuer Anteile .....	234
	2.4	Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens .....	236
	2.5	Zeitpunkt der Einbringung (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG) .....	236
	2.6	Anteilstausch nach § 21 UmwStG .....	238
	2.6.1	Allgemeines .....	238
	2.6.2	Der Weg in die Holding-GmbH durch einen Anteilstausch .....	240
	2.7	Besteuerung des Anteilseigners (§ 22 UmwStG); Einbringungsgewinn I und II .....	243
	2.7.1	Einbringungsgewinn I .....	243
	2.7.2	Einbringungsgewinn II .....	244
	2.8	Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 23 UmwStG) ...	246
II		Systeminkongruente Regelungen .....	247
	1	Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung .....	247
	1.1	Problemstellung und bisherige Verwaltungsauffassung .....	247
	1.2	Auswirkungen der Auffassung der Finanzverwaltung .....	248

2	Das Problem mit dem Negativkapital nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG .....	250
2.1	Grundsatz zum Negativkapital .....	250
2.2	Negativkapital durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum; Aufdeckung stiller Reserven erforderlich? .....	251
2.2.1	Ausgangsfall .....	251
2.2.2	Lösung nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung .....	251
2.2.3	Lösung des BFH: Entnahmen führen nicht zum Zwischenwertansatz .....	253
2.2.4	Vorgehensweise bei mehreren Einbringungen und unterschiedlichen Einbringungsgegenständen .....	257
3	Sonstige Gegenleistungen im Rahmen der »Lex Porsche« nach §§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG .....	258
3.1	Anteilstausch Porsche in VW und die Reaktion des Steuergesetzgebers .....	258
3.2	Höchstgrenzen für sonstige Gegenleistungen .....	259
3.3	Schaffung eines steuerlichen Einlagekontos und Ausschüttung im Erstjahr .....	260
4	Unerkanntes Betriebsvermögen .....	261
4.1	Grundproblem .....	261
4.2	Entscheidung des FG Baden-Württemberg und des BFH .....	262
4.3	Weitere Praxisfolgen .....	264
5	Umwandlung einer Tochter-KG auf die Mutter-GmbH .....	265
6	Folgeumwandlungen bei Einbringungen nach §§ 20, 21 UmwStG .....	266
6.1	Problemstellung .....	266
6.2	Verschmelzungsfälle und Spaltung .....	267
6.3	Formwechsel der Gesellschafterin nach Anteilstausch i. S. d. § 21 UmwStG .....	271
6.4	Das Doppelholdingmodell als Weg aus Sperrfristbehaftung? .....	273
6.4.1	Allgemeines .....	273
6.4.2	Der Grundfall .....	274
6.4.3	Das Modell .....	275
6.4.4	Reaktion der Finanzverwaltung .....	276
6.5	Sonderfall I »Anteilstausch« .....	277
6.6	Sonderfall II »Martin Wächtler« .....	278
6.7	Steuerliche Konsequenzen aufgrund »Martin Wächtler« .....	279
7	Auslandsgesellschafter als Umwandlungssperre? .....	280
7.1	Formwechsel einer deutschen KG mit ausländischen Mitunternehmern .....	280
7.1.1	Allgemeines .....	280
7.1.2	Einbringung durch Inländer .....	281
7.1.3	Einbringung durch EU-Ausländer .....	281
7.1.4	Einbringung durch Drittstaatler .....	281

	7.2	Der grenzüberschreitende Anteilstausch .....	282
	7.2.1	Der deutsche Grundfall .....	282
	7.2.2	Einbringung in eine EU-Kapitalgesellschaft .....	284
	7.2.3	Einbringung in eine Drittstaat-Kapitalgesellschaft .....	285
III		Zwischenfazit .....	287
<b>G</b>		<b>Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) .....</b>	<b>289</b>
I		Geltende Rechtslage .....	289
	1	Einbringungsvoraussetzungen nach § 24 UmwStG .....	289
	2	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	290
	3	Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen .....	291
	4	Kein Übergang zur Bilanzierung erforderlich .....	291
	5	Ergänzungsbilanzen (Brutto- bzw. Nettomethode) .....	292
	5.1	Bruttomethode (= Regelfall in der Praxis) .....	292
	5.2	Nettomethode .....	293
	6	Abgrenzungsfragen zu § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG .....	293
	6.1	Abgrenzung zu § 6 Abs. 3 EStG .....	293
	6.2	Abgrenzung zu § 6 Abs. 5 EStG .....	295
II		Systeminkongruente Regelungen .....	296
	1	Einräumung von Gesellschaftsrechten nur bei Verbuchung im Kapitalkonto I ....	296
	1.1	Bisherige Verwaltungsauffassung .....	296
	1.2	Neue BFH-Rechtsprechung und aktuelle Verwaltungsauffassung .....	296
	1.3	Mischentgelt und sonstige Gegenleistungen .....	298
	2	Zur Anwendung des § 24 Abs. 5 UmwStG .....	299
	2.1	Sinn und Zweck der Regelung; Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile und steuerliche Statusverbesserung .....	299
	2.2	Zur Anwendung einer teleologischen Reduktion im Fall der sog. Bruttomethode .....	300
	3	Praxisfall: Einbringung Freiberuflerpraxis in eine Freiberuflersozietät .....	300
	3.1	Ausgangsfall .....	300
	3.2	Anwendungsbereich .....	301
	3.3	Der Einbringungsgegenstand .....	301
	3.4	Gegenleistung für die Einbringung .....	302
	3.5	Kein Übergang zur Bilanzierung notwendig .....	303
	3.6	Zur Rückbeziehung der Einbringung .....	303
	3.7	Alternativüberlegungen .....	304
	3.7.1	Verpachtungsmodelle .....	304
	3.7.2	Vorabgewinnmodell .....	304
	4	Einbringung in eine Personengesellschaft mit Auslandsbezug .....	305
	4.1	Die deutschen Grundprinzipien des § 24 UmwStG .....	305
	4.1.1	Der Einbringungsgegenstand .....	305
	4.1.2	Gegen Gesellschaftsrechte .....	305



---

4.1.3	Weitere Besonderheiten .....	305
4.2	Einbringung Einzelunternehmen (Sitz: Konstanz) durch eine natürliche Person in der Schweiz in eine deutsche GmbH & Co. KG .....	306
4.2.1	Anwendungsbereich .....	306
4.2.2	Einbringung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich ....	307
4.2.3	Kein Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts .....	307
III	Zwischenfazit .....	308
H	<b>Schlussbetrachtung und abschließendes Fazit .....</b>	<b>311</b>
I	Zielsetzung der Dissertation .....	311
II	Leit- und Grundprinzipien .....	311
III	Subjektsteuerprinzip versus UmwSt-Recht .....	311
IV	Teilglobalisierung des Umwandlungssteuerrechts .....	312
V	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen .....	312
VI	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....	313
VII	Spaltung von Kapitalgesellschaften .....	314
VIII	Einbringung von Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20–23 UmwStG) .....	314
IX	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG ....	315
X	Abschließendes Fazit .....	316
	Literaturverzeichnis .....	317
	Stichwortverzeichnis .....	331
	Der Autor .....	339