

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abbildungsverzeichnis	17
Abkürzungsverzeichnis	21
A Einführung	25
I Problemstellung	25
II Zielsetzung	27
III Gang der Untersuchung	31
B Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts	37
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	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen	81
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 Übernahmevergebnisses	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 Übernahmeverguts (§ 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 Übernahmeverguts 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	Gewerbesteuer 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	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	145
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	Spaltung von Kapitalgesellschaften (§ 15 UmwStG)	193
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	Einbringung von Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft (§§ 20–23 UmwStG)	227
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	Anteiltausch nach § 21 UmwStG	238
2.6.1	Allgemeines	238
2.6.2	Der Weg in die Holding-GmbH durch einen Anteiltausch	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	Anteiltausch 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 Anteiltausch 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 »Anteiltausch«	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 Anteiltausch	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
G	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)	289
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	Schlussbetrachtung und abschließendes Fazit	311
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