

# INHALTSÜBERSICHT

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	XI
Literaturverzeichnis	XXXI
Abkürzungsverzeichnis	XU

<b>A. ALLGEMEINES</b>	<b>Rn</b>	<b>Seite</b>
-----------------------	-----------	--------------

I. Phänomen der Unternehmensumstrukturierung	1	1
II. Ausgangslage und Problemstellung	10	2
III. Das Umwandlungsrecht in der Gesamtstruktur des Zivilrechts	20	3

<b>B. STRUKTUR DER RECHTSNACHFOLGE IM RECHTSSYSTEM</b>
--

I. Die Einzelrechtsnachfolge – Liquidationsmodelle	51	5
II. Die Anwachsung	81	7
III. Die Gesamtrechts- und Sonderrechtsnachfolge nach UmwG	101	7
IV. Gesamtüberblick der Möglichkeiten einer Unternehmensformänderung	391	73
V. Vor- und Nachteile der Änderungsmöglichkeiten mit Vermögensübertragung	396	73
VI. Übersicht über Fusionsmöglichkeiten	401	75
VII. Übersicht über Spaltungsmöglichkeiten	402	76
VIII. Übersicht über Vermögensübertragung	403	77
IX. Übersicht über die Möglichkeiten der formwechselnden Umwandlung	405	78

VII

<b>C. DER RÄUMLICHE GELTUNGSBEREICH DES UMWANDLUNGSGESETZES – DIE EU-RECHTLICHEN EINFLÜSSE</b>		<b>Rn</b>	<b>Seite</b>
I.	Rechtsgrundlagen des Unionsrechts	421	81
II.	Entwicklungsgeschichte	422	81
III.	Problemfelder von grenzüberschreitenden Umstrukturierungsmaßnahmen	451	85
IV.	Das Societas Europaea (SE)-Statut	461	85
V.	Umsetzung der Verschmelzungsrichtlinie	486	94
<hr/>			
<b>D. DAS UMWANDLUNGSSTEUERRECHT</b>			
I.	Begriff	526	97
II.	Zweck des Umwandlungssteuergesetzes	529	97
III.	Der Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes	551	102
IV.	Grenzüberschreitende Umwandlungen	581	111
V.	Die Besteuerungssystematik	601	113
VI.	Anwendungsvorschriften des UmwStG nach SEStEG und Anwendungsbestimmungen des UmwStErl 2011	611	114
VII.	Allgemeiner Teil	626	117
VIII.	Der Weg von einer Körperschaft zu einer Personengesellschaft oder natürlichen Person	821	179
IX.	Vermögensübertragung durch Gesamtrechtsnachfolge von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft im Wege der Verschmelzung	1141	285
X.	Vermögensübertragung durch Gesamtrechtsnachfolge von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft im Wege der Spaltung	1351	341
XI.	Kapitalveränderungen bei Umwandlungen	1521	390
XII.	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	1631	404
XIII.	Einbringung in eine Personengesellschaft	2291	591
XIV.	Weitere mit der Einbringung zusammenhängende Problemfelder	2425	637
XV.	Realteilung einer Personengesellschaft	2506	685

I.	Allgemeiner Teil	2533	704
II.	Formwechselnde Umwandlung	2539	707
III.	Verschmelzung und Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder andere Körperschaft	2549	712
IV.	Einbringung von Vermögen in eine Kapitalgesellschaft	2587	733
V.	Einbringung von Vermögen in eine Personengesellschaft	2595	735
VI.	Realteilung einer Personengesellschaft	2613	743
VII.	Anwendbarkeit der Konzernklausel in § 6a GrEStG auf übertragende Umwandlungen und Einbringungen	2623	746
	<b>Stichwortverzeichnis</b>		<b>761</b>

# INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Literaturverzeichnis	XXXI
Abkürzungsverzeichnis	XLI

A. ALLGEMEINES	Rn	Seite
I. Phänomen der Unternehmensumstrukturierung	1	1
II. Ausgangslage und Problemstellung	10	2
1. Sachverhalt	10	2
2. Sachverhalt	11	2
III. Das Umwandlungsrecht in der Gesamtstruktur des Zivilrechts	20	3
 B. STRUKTUR DER RECHTSNACHFOLGE IM RECHTSSYSTEM		
I. Die Einzelrechtsnachfolge – Liquidationsmodelle	51	5
II. Die Anwachsung	81	7
III. Die Gesamtrechts- und Sonderrechtsnachfolge nach UmwG	101	7
1. Ziele des UmwG	101	7
2. Umwandlungsarten	121	10
3. Aufbau des UmwG	131	12
4. Verschmelzung (§§ 2 ff. UmwG)	146	15
a) Rechtsträger einer Verschmelzung	149	16
b) Rechtswirkung der Verschmelzung	158	19
c) Verschmelzungsarten	160	20
5. Ablauf des Verschmelzungsverfahrens	176	23
a) Der Verschmelzungsvertrag	176	23
b) Zusatz bei Verschmelzung durch Neugründung	180	25
c) Besondere rechtsformabhängige Mindestinhalte	181	25
aa) Verschmelzung auf eine Personenhandelsgesellschaft	182	25

	Rn	Seite
bb) Verträge bei Beteiligung von Partnerschaftsgesellschaften	183	25
cc) Verschmelzung unter Beteiligung von Körperschaften	184	26
d) Der Verschmelzungsbericht und die Unterrichtungspflicht	189	27
aa) Besonderheiten bei Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften	194	29
bb) Besonderheiten bei Verschmelzungen durch Neugründung auf Kapitalgesellschaft	196	29
e) Prüfung der Verschmelzung	200	30
aa) Personenhandelsgesellschaften	203	30
bb) GmbH	204	31
cc) AG	205	31
f) Prüferbestellung	206	31
g) Prüfungsbericht	209	31
h) Kapitalerhöhung	214	32
i) Die Ladung zu den Gesellschafterversammlungen und Vorbereitung der Gesellschafterversammlungen	216	33
aa) Ladung von Gesellschaftern einer Personenhandelsgesellschaft/Partnerschaftsgesellschaft und ihre Unterrichtung	217	33
bb) Ladung bei einer GmbH	218	34
cc) Vorbereitung der Hauptversammlung einer AG	220	34
dd) Einberufung der Hauptversammlung	228	37
j) Der Beschluss	241	38
aa) Allgemeine Regelung	241	38
bb) Regelung für Personenhandelsgesellschaften	245	39
cc) Regelung für eine GmbH	247	39
dd) Regelung für eine AG	249	39
ee) Besonderheit bei 100 % Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	250a	40
ff) Trennung zwischen einer 100 % Beteiligung und Beteiligungen 90 % - < 100 % an Kapitalgesellschaften	250b	40
gg) Notarielle Beurkundung	251	41
k) Abfindungsangebote	255	43

	Rn	Seite
l) Klagen gegen den Verschmelzungsbeschluss	256	43
m) Das Spruchverfahren	258	43
n) Der Vollzug	261	44
o) Eintragung und Bekanntmachung	264	45
p) Rechtsfolgen der Eintragung	268	45
6. Die Bilanzierung einer Verschmelzung nach Handelsrecht	276	46
a) Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger	276	46
b) Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger	283	49
aa) Der übernehmende Rechtsträger hält alle Anteile am übertragenden Rechtsträger	289	50
bb) Die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger werden von anderen Gesellschaftern gehalten	302	53
7. Die Spaltung	321	56
a) Grundmodelle des UmwG	323	56
aa) Aufspaltung	324	57
bb) Abspaltung	325	57
cc) Ausgliederung	326	58
b) Auswirkung auf Beteiligungsverhältnisse	328	59
c) Motive der Spaltung	331	60
d) Ablauf einer Spaltung	343	62
e) Bilanzielle Behandlung der Spaltung nach Handelsrecht	353	65
aa) Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger	353	65
bb) Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger	361	67
8. Die Vermögensübertragung	376	69
9. Formwechselnde Umwandlung	381	70
a) Rechtsträger eines Formwechsels	381	70
b) Bekanntmachung des Formwechsels	383	71
c) Rechtsfolge eines Formwechsels	384	71
IV. Gesamtüberblick der Möglichkeiten einer Unternehmensformänderung	391	73
V. Vor- und Nachteile der Änderungsmöglichkeiten mit Vermögensübertragung	396	73
1. Einzelrechtsnachfolge	396	73
2. Anwachsung	397	74
3. Gesamtrechtsnachfolge	398	75
VI. Übersicht über Fusionsmöglichkeiten	401	75
VII. Übersicht über Spaltungsmöglichkeiten	402	76

	Rn	Seite
VIII. Übersicht über Vermögensübertragung	403	77
IX. Übersicht über die Möglichkeiten der formwechselnden Umwandlung	405	78
 <b>C. DER RÄUMLICHE GELTUNGSBEREICH DES UMWANDLUNGSGESETZES – DIE EU-RECHTLICHEN EINFLÜSSE</b>		
I. Rechtsgrundlagen des Unionsrechts	421	81
II. Entwicklungsgeschichte	422	81
III. Problemfelder von grenzüberschreitenden Umstrukturierungsmaßnahmen	451	85
1. Kapitalgesellschaften	451	85
2. Personengesellschaften	453	85
IV. Das Societas Europaea (SE)-Statut	461	85
1. Auswirkung auf das nationale Recht	461	85
2. Wege in die SE	462	86
a) Gemeinsame Voraussetzungen für alle Gründungsvarianten	462	86
b) Verschmelzung von Aktiengesellschaften	464	87
c) Gründung einer Holding	466	88
d) Gründung einer Tochter-SE	468	89
e) Umwandlung einer bestehenden AG in eine SE	470	90
3. Wege aus der SE	471	90
a) Umwandlung einer bestehenden SE ohne Vermögensübertragung	471	90
aa) Formwechsel in eine AG	471	90
bb) Formwechsel in andere Gesellschaftsformen des Mitgliedstaats	472	91
b) Vermögensübertragende Umwandlung einer bestehenden SE	475	92
4. Sitzverlegung einer SE	477	92
V. Umsetzung der Verschmelzungsrichtlinie	486	94
1. Verschmelzung	486	94
2. Spaltung und Vermögensübertragungen	493	95
3. Grenzüberschreitender Formwechsel	494	96

<b>I. Begriff</b>	<b>526</b>	<b>97</b>
<b>II. Zweck des Umwandlungssteuergesetzes</b>	<b>529</b>	<b>97</b>
1. Ausnahme zum Prinzip der Individualbesteuerung	529	97
2. Rechtsformneutralität	530	99
3. Unionsrechtliche Vorgaben	531	99
4. Ziele des SEStEG	535	101
<b>III. Der Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes</b>	<b>551</b>	<b>102</b>
1. Trennung nach steuerlicher Differenzierung zwischen Personenunternehmen und Körperschaften	551	102
2. Die Gliederung des UmwStG nach SEStEG	560	106
3. Regelungsgrafik	563	109
a) Vermögensübertragende Umwandlung und Formwechsel aus einer Körperschaft	564	109
b) Übertragung und Formwechsel in eine Körperschaft	565	110
c) Übertragung in eine Personengesellschaft	566	110
<b>IV. Grenzüberschreitende Umwandlungen</b>	<b>581</b>	<b>111</b>
1. Vergleichbarkeit mit nationalem Umwandlungsrecht	581	111
2. Erfordernis der doppelten Ansässigkeit	583	111
3. Gruppenstruktur der Umwandlungsvorgänge mit Auslandsberührung	586	112
4. Vergleichbarkeitsmaßstäbe der Finanzverwaltung für nicht dem UmwG unterliegenden Umwandlungen	591	113
<b>V. Die Besteuerungssystematik</b>	<b>601</b>	<b>113</b>
<b>VI. Anwendungsvorschriften des UmwStG nach SEStEG und Anwendungsbestimmungen des UmwStErl 2011</b>	<b>611</b>	<b>114</b>
1. Grundsätzlicher Anwendungsbereich	611	114
2. Verhältnis des UmwStG 2006 zum UmwStG 1995	614	115
<b>VII. Allgemeiner Teil</b>	<b>626</b>	<b>117</b>
1. Die Schlüsselfunktion des § 1 UmwStG	626	117
2. Der sachliche Anwendungsbereich des zweiten bis fünften Teils	628	118
a) Inländische Umwandlungen = Umwandlungen nach dem UmwG	629	119
b) Vergleichbare ausländische Vorgänge	631	121
c) Umwandlungen nach der SE – VO bzw. der SCE VO	632h	129

	Rn	Seite
d) Ausgeschlossene Umwandlungen aus dem zweiten bis fünften Teil und Einbezug späterer Gesetzesänderungen	633	129
3. Der persönliche Anwendungsbereich des zweiten bis fünften Teils	635	130
4. Der sachliche Anwendungsbereich des sechsten bis achten Teils	646	132
5. Der persönliche Anwendungsbereich des sechsten bis achten Teils	654	134
a) Qualifikation des übernehmenden Rechtsträgers bei einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	656	135
b) Qualifikation des übertragenden (formwechselnden) Rechtsträgers bei einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	659	135
6. Definitionsteil	663	136
7. Zeitraumprobleme	671	137
a) Grundlagen des gesellschaftsrechtlichen Rückbezugs und der steuerrechtlichen Rückwirkung	671	137
b) Gesellschaftsrecht und Rückwirkungsfiktion	676	139
c) Der steuerliche Übertragungstichtag	680	140
aa) Fiktionszeitpunkt	680	140
bb) Rechtsfolgen der Fiktion	687	142
cc) Betroffene Steuerarten	692	143
dd) Persönlicher Anwendungsbereich	697	145
ee) Auswirkungen der steuerlichen Rückbeziehung bei den Gesellschaften und den Gesellschaftern	698	145
ff) Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft	711	149
gg) Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung während der Interimszeit	713	152
hh) Vor dem Übertragungstichtag begründete und abgeflossene Ausschüttungsverbindlichkeiten	716	152
ii) Vor dem Übertragungstichtag begründete und in der Interimszeit abgeflossene Ausschüttungsverbindlichkeiten	719	153
jj) Nach dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete Ausschüttungen	727	155

	Rn	Seite
kk) Andere Rechtsgeschäfte im Rückwirkungszeitraum	734	159
ll) Aufsichtsratsvergütungen und sonstige Fälle des Steuerabzugs nach § 50a EStG	742	161
mm) Die Gewinnarten	744	162
nn) Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten	749	163
oo) Pensionsrückstellungen zugunsten eines Gesellschafters der übertragenden Kapitalgesellschaft	777	171
pp) Begrenzung nach Umstrukturierungsarten	782	172
d) Rückwirkung und Besteuerungskonflikt bei grenzüberschreitenden Umwandlungen	787	173
e) Rückwirkende Verlustnutzung	791	175
<b>VIII. Der Weg von einer Körperschaft zu einer Personengesellschaft oder natürlichen Person</b>	821	179
1. Regelungsbereiche des zweiten Teils des UmwStG	821	179
2. Übertragungsergebnis und Wahlrecht in der steuerlichen Schlussbilanz	836	181
a) Wahlrecht in der Steuerbilanz der übertragenden Körperschaft vor SEStEG	840	182
b) Wahlrecht in der übertragenden Körperschaft nach SEStEG	844	183
aa) Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter dem Grund nach	846a	184
bb) Ansatz des gemeinen Werts als Grundsatz	847	185
cc) Niedrigere Werte nur auf Antrag	852	190
dd) Voraussetzungen für das Antragsrecht auf einen niedrigeren Wert	863	196
ee) Fiktive Körperschaftsteueranrechnung nach § 3 Abs. 3 UmwStG	873a	203
c) Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuererhöhungsbetrag aus der Zeit des Anrechnungssystems	874	204
aa) Bedeutung des § 10 UmwStG in der Zeit des Anrechnungssystems	874	204
bb) Bedeutung des § 10 UmwStG von der Einführung des Halbeinkünfte systems bis zum 12. 12. 2006	875	204

	Rn	Seite
cc) Die Änderung des § 10 UmwStG durch das SEStEG	876	204
dd) Die Änderung des § 10 UmwStG durch das JStG 2008	886	206
3. Beispiel zur Entwicklung des Übertragungsgewinns bei der Verschmelzung einer GmbH auf eine OHG	901	208
a) Übertragungsgewinn mit Aufdeckung stiller Reserven	902	209
aa) Rechtslage vor SEStEG	902	209
bb) Rechtslage nach SEStEG und JStG 2008	908	211
b) Übertragungsgewinn Variante Buchwertansatz	913	214
aa) Variante Buchwertfortführung vor SEStEG	914	214
bb) Variante Buchwertfortführung nach SEStEG	915	215
4. Verlustübertragung und Zins-/EBITDA-Vortrag	921	215
5. Gewerbesteuer	926	216
6. Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung beim übernehmenden Rechtsträger	931	217
a) Wert- und Ergebnisübernahme	931	217
b) Bildung des Übernahmeergebnisses	949	226
c) Behandlung eines Übernahmeverlusts	970	233
d) Rechtsfolge bei einem Übernahmegewinn nach § 4 UmwStG	991	236
e) Beispiel Übernahmegewinn Variante Mehrwertansatz unter SEStEG	994	238
f) Beispiel Übernahmegewinn Variante Buchwertansatz nach SEStEG	1033	255
g) Beispiele mit Beteiligung von ausländischen Anteilseignern an der PersG	1037	258
h) Beispiele mit Zuschlag für neutrales Auslandsvermögen	1039	261
i) Kosten des Vermögensübergangs	1042	265
j) Übernahmeverlust	1043	266
k) Gewerbesteuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses	1049	269
l) Körperschaftsteuerguthaben in der Folgezeit	1068	272
7. Gewinnermittlung bei eigenen Anteilen der übertragenden Körperschaft	1101	275
8. Zusammenfassendes Beispiel zum zweiten Teil des UmwStG	1116	281
a) Sachverhalt	1116	281
b) Lösung Rechtslage vor SEStEG:	1117	281
c) Rechtslage nach SEStEG	1118	282

	Rn	Seite
aa) Bis Ende 2008	1118	282
bb) Rechtslage nach Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuersystem	1119	284
<b>IX. Vermögensübertragung durch Gesamtrechtsnachfolge von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft im Wege der Verschmelzung</b>	1141	285
1. Regelungsbereich	1141	285
2. Übertragungsgewinn	1144	286
a) Wahlrecht für den Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz	1144	286
aa) Fehlende Antragstellung	1147	288
bb) Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts bei der übernehmenden Körperschaft	1148	288
cc) Nur Gesellschaftsrechte als Gegenleistung	1161	292
b) Nicht „übergehende“ Wirtschaftsgüter	1176	297
c) Verschmelzungskosten der übertragenden Körperschaft	1181	298
d) Ermittlung und steuerliche Behandlung eines Übertragungsgewinns	1182	298
3. Übernahmegewinn	1196	300
a) Rechtsgrundlage	1196	300
b) Wertverknüpfung Übernahmebilanz an Übertragungsbilanz	1197	300
c) Ermittlung und Versteuerung des Übernahmeergebnisses	1206	302
aa) Ermittlungsformel	1206	302
bb) Definition des Übernahmeergebnisses gem. § 12 Abs. 2 UmwStG	1211	306
cc) Besteuerung des Übernahmeergebnisses gem. § 12 Abs. 2 UmwStG	1226	312
d) Verschmelzungskosten der übernehmenden Körperschaft	1232	315
aa) Rechtslage vor und nach SEStEG	1232	315
bb) Persönliche Kostenzuordnung	1234	315
cc) Sachliche Kostenzuordnung	1235	316
e) Behandlung des Übernahmeergebnisses im Jahresabschluss	1240	318

	Rn	Seite
f) Fiktive Zuordnung der Anteile an der übertragenden Körperschaft	1241	318
4. Übernehmende Körperschaft als Rechtsnachfolgerin	1251	318
a) Gesetzlich genannte übergehende Rechtspositionen	1251	318
b) Gesetzlicher Ausschluss von Rechtspositionen	1253	319
aa) Verlustübernahme	1253	319
bb) Zinsvortrag; EBITDA-Vortrag	1270	326
cc) Sonderproblem Vorsteuerabzug	1275	327
c) Sonderfall des Vermögensübergangs in einen nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich der übernehmenden Körperschaft	1277	328
5. Die Ebene der Gesellschafter	1291	329
a) Struktur des § 13 UmwStG	1291	329
b) Ansatz mit dem gemeinen Wert	1296	330
c) Ansatz mit dem Buchwert	1299	332
aa) Antrag des Anteilseigners der übertragenden Körperschaft	1299	332
bb) Keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	1303	334
cc) Anwendung der Fusionsrichtlinie	1310	335
dd) Nicht unter das UmwStG fallende Auslandsverschmelzungen	1315	336
ee) Rechtsfolgen bei Fortführung der Buchwerte oder der Anschaffungskosten der Anteile der übertragenden Körperschaft	1318	337
d) Anwendungsbedarf des § 13 UmwStG	1319	339
X. Vermögensübertragung durch Gesamtrechtsnachfolge von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft im Wege der Spaltung	1351	341
1. Regelungsbereich des § 15 UmwStG	1351	341
a) Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung nach den Vorgaben des Umwandlungsrechts	1351	341
b) Rechtsfolgen einer missglückten Auf- oder Abspaltung	1357	343
aa) Missglückte Aufspaltung	1358	344
bb) Missglückte Abspaltung	1363	345

	Rn	Seite
2. Inhalt des § 15 Abs. 1 UmwStG	1368	346
3. Entsprechende Anwendung des § 11 UmwStG	1381	347
a) Schlussbilanz mit gemeinem Wert	1381	347
b) Schlussbilanz mit einem niedrigeren Wert	1386	349
aa) Teilbetrieb	1395	352
bb) Teilbetriebsfiktionen	1407	358
cc) Zuordnung von Wirtschaftsgütern	1416	362
dd) Weitere Voraussetzungen nach § 15 Abs. 2 UmwStG für die Steuerneutralität bei fiktiven Teilbetrieben	1424	365
ee) Trennung von Gesellschafterstämmen gem. § 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG	1463	378
4. Verhältnismäßiger Untergang eines Verlust-, eines Zins- und eines EBITDA-Vortrags gem. § 15 Abs. 3 UmwStG	1475	383
a) Spaltungsartabhängiger Fortbestand	1475	383
b) Rechtslage vor Unternehmensteuerreformgesetz 2008	1476	384
c) Rechtslage nach Unternehmensteuerreformgesetz 2008	1478	384
d) Rechtslage nach Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22. 12. 2009	1479a	385
aa) Gegenstand der Minderung bei Abspaltungen	1480	386
bb) Minderungsmaßstab	1481	386
5. Die Gesellschafterebene bei Auf- und Abspaltung	1491	387
a) Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft	1491	387
b) Aufteilung der Anteilswerte	1492	388
<b>XI. Kapitalveränderungen bei Umwandlungen</b>	1521	390
1. Technik	1521	390
2. Sachlicher Anwendungsbereich	1522	391
3. Persönlicher Anwendungsbereich	1526	391
4. Behandlung bei der übertragenden Körperschaft	1541	392
a) Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals und Einstellung in das Einlagekonto	1541	392
b) Bestandsverringerung des Einlagekontos	1543	393
c) Anpassung des Nennkapitals bei Abspaltung	1547	394
d) Beispiel einer Kapitalanpassung bei der übertragenden Körperschaft	1548	394

	Rn	Seite
5. Behandlung bei der übernehmenden Körperschaft	1556	394
a) Hinzurechnung der Bestände des steuerlichen Einlagekontos	1556	394
b) Beteiligung der übernehmenden Kapitalgesellschaft an der übertragenden Körperschaft = upstream-merger	1559	395
c) Beteiligung der übertragenden Kapitalgesellschaft an der übernehmenden Körperschaft = downstream-merger	1561	396
6. Aufspaltung mit Kapitalanpassung der umwandlungsbeteiligten Gesellschaften	1571	397
7. Erhöhung des Nennkapitals ohne Zuführung von außerhalb der Umwandlung stehenden Mitteln	1601	403
XII. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	1631	404
1. Strukturänderung durch das SEStEG	1631	404
2. Erforderlicher Regelungsbereich des § 20 UmwStG	1632	404
3. Die Einbringungsvorgänge des § 20 UmwStG	1641	405
4. Entsprechende Anwendung des § 20 UmwStG	1661	409
5. Sachliche Anwendungsvoraussetzungen des § 20 UmwStG	1662	410
a) Einbringung eines Betriebs	1664	410
aa) Einkunftsartbezogenheit	1664	410
bb) Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage	1667	411
cc) Aufdeckung aller stillen Reserven und besondere Besteuerung	1677	416
dd) Eigentumsübertragung	1680	418
b) Einbringung eines Teilbetriebs	1685	419
aa) Definition des Teilbetriebs nach nationalem Recht	1685	419
bb) Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen	1699	420
cc) Der Teilbetrieb nach Europarecht	1701	421
dd) Geänderte Auffassung der Verwaltung und sich hieraus ergebende Folgen	1707a	424
ee) Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen	1707b	424
c) Mitunternehmeranteil	1708	425
aa) Umfang des Mitunternehmeranteils	1708	425
bb) Klassifizierung des Sonderbetriebsvermögens	1714	427
cc) Passives Sonderbetriebsvermögen	1732	432
dd) Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils	1733	433

	Rn	Seite
ee) Teilmitunternehmeranteil	1739	435
ff) Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko	1745	438
gg) Atypische stille Beteiligungsverhältnisse	1748	439
hh) Mitunternehmeranteile als Vermögen eines Betriebs und bei Doppelstöckigkeit	1749	439
d) Gegenleistung	1750	440
aa) Neue Gesellschaftsanteile	1750	440
bb) Sonstige Leistungen	1764	444
6. Persönlicher Anwendungsbereich	1781	446
a) Aufnehmende Gesellschaft	1781	446
b) Einbringender	1792	449
aa) Einbringende gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UmwStG	1794	449
bb) Einbringende gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG	1800	451
7. Rechtsfolgen bei Tatbestandserfüllung des § 20 Abs. 1 UmwStG	1821	455
a) Wertansatz bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	1822	455
aa) Regelmäßiger Wertansatz	1822	455
bb) Wahl eines niedrigeren Werts als des gemeinen Werts	1825	457
b) Rechtsfolgen der Wahlrechtsausübung nach § 20 UmwStG bei der übernehmenden Körperschaft	1866	474
aa) Wertansatz geringer als gemeiner Wert	1867	474
bb) Ansatz des gemeinen Werts	1883	479
c) Verluste bei Einbringung	1897	482
aa) Übernahme durch die aufnehmende Gesellschaft	1897	482
bb) Verlustbehandlung beim übertragenden Unternehmen	1900	483
d) Zinsvortrag/EBITDA-Vortrag	1902	483
e) Einbringungsfolgegewinn	1906	484
f) Fiktive Anrechnung ausländischer Steuern	1908	484
aa) Regelungstatbestand des § 20 Abs. 7 UmwStG	1908	484
bb) Regelungstatbestand des § 20 Abs. 8 UmwStG	1909	485
g) Rechtsfolgen der Wahlrechtsausübung nach § 20 UmwStG für den Einbringenden	1911	487

	Rn	Seite
aa) Steuerlicher Übertragungsstichtag (Einbringungszeitpunkt)	1911	487
bb) Grundsatz der Wertverknüpfung	1929	491
cc) Wertverknüpfungsdurchbrechung für Anschaffungskosten der Anteile	1934	493
dd) Sonderfall einbringungsgeborene Anteile	1938	495
ee) Ermittlungsschema für die Ermittlung der Anschaffungskosten	1944	497
ff) Ermittlung und Besteuerung des Veräußerungs-(Einbringungs-)gewinns mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer	1945	498
gg) Besteuerung des Veräußerungs-/Einbringungsgewinns mit GewSt	1962	502
hh) Weitere Rechtsfolgen der Einbringung beim Einbringenden	1965	503
h) Rechtsfolgen einer Verfügung über die erworbenen Neuanteile nach Einbringung	1968	504
aa) Einbringung zum gemeinen Wert	1968	504
bb) Einbringung zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert (Buchwert oder Zwischenwert)	1969	504
cc) Veräußerungsersatztatbestände	1996	513
8. Anteilstausch gem. § 21 UmwStG	2011	519
a) Sachlicher Anwendungsbereich	2011	519
b) Anwendungskonkurrenzen und Anwendungskonflikte gegenüber § 20 UmwStG	2021	522
c) Subjektiver Anwendungsbereich	2033	526
aa) Einbringender Ausgangsrechtsträger	2033	526
bb) Übernehmende Gesellschaft	2035	527
cc) Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden (erworbene Gesellschaft)	2039	527
d) Zeitpunkt des Anteilstauschs	2040	528
e) Regelmäßiger Wertansatz bei Anteilstausch	2042	528
f) Wahl eines niedrigeren Werts	2044	530
aa) Unmittelbare Mehrheit der Stimmrechte	2045	530
bb) Keine unmittelbare Mehrheit der Stimmrechte	2059a	535
g) Rechtsfolgen des Anteilstauschs für die erworbene Gesellschaft	2060	535

	Rn	Seite
h) Rechtsfolgen eines Anteilstauschs nach § 21 UmwStG für den Einbringenden	2062	535
aa) Grundsätzliche Veräußerungs- und Anschaffungspreisbestimmung	2062	535
bb) Ausnahmen	2063	535
cc) Minderung der Buchwerte und der Anschaffungskosten	2096	546
dd) Einbringung von einbringungsgeborenen Anteilen	2097	547
i) Kosten des Anteilstauschs	2100	548
j) Einbringungsgewinn bei Anteilstausch	2104	549
aa) Modifizierung der allgemeinen Anteilsgewinnbesteuerung	2104	549
bb) Einbringungsverlust	2106	549
cc) Freibeträge	2108	550
dd) Ausschluss eines Sondertarifs	2113	551
ee) Ermittlung des Einbringungsgewinns	2115	551
ff) Besteuerung des Einbringungsgewinns	2117	552
k) Rechtsfolgen einer Verfügung über die i. R. eines Anteilstauschs eingebrachten Anteile	2118	552
aa) Voraussetzungen einer rückwirkenden Besteuerungsänderung	2118	552
bb) Sinn der rückwirkenden Besteuerungsänderung	2120	552
cc) Der Einbringungsgewinn II	2121	553
dd) Sachverhalte, die keine rückwirkende Besteuerungsänderung auslösen	2124	557
ee) Einbringender Personenkreis gem. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	2134	559
ff) Übernehmende Gesellschaft	2136	559
gg) Veräußerungsersatztatbestände nach Anteilstausch	2137	560
9. Veräußerungen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts und durch steuerbefreite Körperschaften	2156	563
a) Besondere Gewinnbesteuervorschrift	2156	563
b) Begrenzter Anwendungsumfang und Fiktion	2158	563
10. Unentgeltliche Rechtsnachfolge	2176	565
11. Mitverstrickung von Anteilen	2183	566
12. Rückwirkende Einbringungsgewinne infolge fehlenden Nachweises	2201	570

	Rn	Seite
a) Die Regelung nach dem Gesetz	2201	570
b) Die Ergänzungen durch die Verwaltung	2205	571
aa) Zuständiges Finanzamt für den Nachweis	2205	571
bb) Die Nachweisform	2206	572
cc) Nachweisfrist und erstmaliger Nachweis	2209	572
dd) Folgen der Versäumnis der Nachweisfrist	2211	574
ee) Verspäteter Nachweis	2212	574
ff) Nachweisverpflichteter	2213	575
13. Bescheinigung über einen nachträglichen Einbringungsgewinn	2217	576
14. Rechtsfolgen der Auslösung eines Einbringungsgewinns I oder II bei der übernehmenden Gesellschaft	2241	578
a) Voraussetzungen des Entstehens eines Erhöhungsbetrags im Fall eines Einbringungsgewinns I	2242	579
b) Voraussetzungen des Entstehens eines Erhöhungsbetrags im Fall eines Einbringungsgewinns II	2244	582
c) Rechtsfolgen eines Erhöhungsbetrags aufgrund eines Einbringungsgewinns I	2246	582
d) Rechtsfolgen eines Erhöhungsbetrags aufgrund eines Einbringungsgewinns II	2254	585
15. Zusammenfassendes Beispiel zu § 20 UmwStG	2261	586
<b>XIII. Einbringung in eine Personengesellschaft</b>	2291	591
1. § 24 UmwStG im Lichte des SEStEG	2291	591
2. Erforderlicher Regelungsbereich des § 24 UmwStG	2306	593
3. Entscheidungsablauf bei einer Einbringung in eine Personengesellschaft in Gestalt einer OHG	2321	595
a) Interessenlage des Einbringenden	2322	596
aa) Vor- und Nachteile für den Einbringenden bei Buchwertansatz in der OHG-Bilanz	2323	596
bb) Vor- und Nachteile für den Einbringenden bei Zwischenwertansatz in der OHG-Bilanz	2325	597
cc) Vor- und Nachteile für den Einbringenden bei Ansatz des gemeinen Werts in der OHG-Bilanz	2329	599
dd) Konkrete Hochrechnung der individuellen Steuerbelastung des Einbringenden bei Ansatz des gemeinen Werts	2331	600
b) Interessenlage der Übernehmerin	2335	601
c) Bewertung der Einlagen des Mitgesellschafters	2338	602

	Rn	Seite
d) Eröffnungsbilanz der OHG	2339	602
aa) Problem Gründungskosten	2341	604
bb) Problem gleichmäßige Beteiligung	2343	604
4. Voraussetzungen des § 24 UmwStG	2366	615
a) Einbringungsgegenstand und Einbringungstatbestand	2367	615
b) Übernehmende Personengesellschaft	2376	622
c) Mitunternehmerstellung als Gegenleistung	2380	623
d) Bilanzierung	2385	627
5. Zeitpunkt der Sacheinlage	2391	627
a) Fall der Einzelrechtsnachfolge	2391	627
b) Fall der Gesamtrechtsnachfolge	2392	628
c) Bedeutung des Einbringungsstichtags	2394	628
6. Rechtsfolgen einer Einbringung	2401	629
a) Rechtsfolgen für die übernehmende Personengesellschaft	2401	629
b) Rechtsfolgen beim Einbringenden	2411	634
<b>XIV. Weitere mit der Einbringung zusammenhängende Problemfelder</b>	2425	637
1. Unentgeltliche Aufnahme	2426	637
a) Auffassung der Finanzverwaltung	2426	637
b) Auffassung des X. BFH-Senats	2427	638
2. Ergänzende Hinweise zu § 6 Abs. 3 EStG	2429	638
a) Darstellung des persönlichen Anwendungsbereichs durch das BMF-Schreiben	2429	639
b) Grundsachverhalte des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG	2432a	641
c) Verhältnis § 6 Abs. 3 Satz 1 zu Satz 2 EStG und Sperrfrist	2433	641
d) Verstoß gegen die fünfjährige Behaltefrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG	2437	645
e) Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	2440	647
3. Entgeltliche Aufnahme	2441a	650
a) In ein Einzelunternehmen	2441a	650
aa) Zuzahlung in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft	2441a	650
bb) Zuzahlung in das Privatvermögen des Einbringenden	2442	650
b) In eine Personengesellschaft	2442a	651
aa) Geldzahlung oder Sachleistung des Eintretenden in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft	2442a	651

	Rn	Seite
bb) Einbringung eines Einzelunternehmens durch C	2442b	651
cc) Zuzahlung in das Privatvermögen der Altgesellschafter	2443	651
c) Einbringung zum Buchwert	2444	652
d) Einbringung zu gemeinen Werten	2445	653
4. Einlage von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens als Veräußerung	2447	653
5. AfA nach Einlage	2451	658
6. Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter	2456a	660
a) Übertragung nach § 6 Abs 5 Satz 3 Nr. 1 EStG	2477	668
b) Übertragung nach § 6 Abs 5 Satz 3 Nr. 2 EStG	2478	669
c) Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG	2481	670
d) Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz. 4 EStG und rückwirkender Ansatz des Teilwerts	2484	676
e) Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an einem Wirtschaftsgut i. S. d. § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG	2492	681
f) Verhältnis von § 6 Abs. 5 EStG zu anderen Vorschriften	2500	684
aa) Fortführung des Unternehmens (§ 6 Abs. 3 EStG)	2501	684
bb) Realteilung	2502	684
cc) Veräußerung	2503	684
dd) Tausch	2504	685
<b>XV. Realteilung einer Personengesellschaft</b>	2506	685
1. Einleitung	2506	685
2. Realteilung und Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit	2510	688
a) Ausgangslage	2510	688
b) Realteilung mit Teilbetrieben	2511	689
c) Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern ab 1. 1. 2001	2517	691
d) Realteilung mit Spitzenausgleich	2527	694
e) Realteilung und Gewerbeverlustvortrag nach § 10a GewStG	2528	695
f) Umsatzsteuer	2531	696
g) Grunderwerbsteuer	2532	698
h) Verfahrensrecht	2532a	699

- i) **Abgrenzung der Realteilung zu § 16 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1, § 6 Abs. 3 und 5 EStG**

Rn	Seite
2532e	699

## **E. GRUNDERWERBSTEUER BEI UMWANDLUNGEN**

<b>I. Allgemeiner Teil</b>	2533	704
1. Anknüpfungspunkt: Wechsel des Rechtsträgers	2533	704
2. Inländisches Grundstück	2534	704
3. Bemessungsgrundlage	2537	706
4. Steuersatz	2538	706
<b>II. Formwechselnde Umwandlung</b>	2539	707
1. Direkte Auswirkungen für den Grundbesitz des formwechselnden Rechtsträgers	2539	707
a) Gesellschaftsebene	2539	707
b) Gesellschafterebene	2540	708
2. Mögliche Konsequenzen für die Anwendung der Vergünstigungen aus §§ 5, 6 und 6a GrEStG	2542	709
a) Wegfall der Vergünstigung nach § 5 GrEStG	2542	709
b) Wegfall der Vergünstigung nach § 6 GrEStG	2545	710
c) Formwechsel und § 6a GrEStG	2548	712
<b>III. Verschmelzung und Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder andere Körperschaft</b>	2549	712
1. Unmittelbarer Grundstücksübergang	2549	712
2. Anwachsung	2560	716
3. Fiktive Grundstückserwerbe	2564	717
a) § 1 Abs. 2a GrEStG (Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft)	2564	717
b) § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung)	2573	723
c) § 1 Abs. 3a GrEStG (wirtschaftliche Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung)	2586a	730
<b>IV. Einbringung von Vermögen in eine Kapitalgesellschaft</b>	2587	733
1. Einbringung im Wege der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge	2587	733
2. Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge	2592	735
<b>V. Einbringung von Vermögen in eine Personengesellschaft</b>	2595	735

	Rn	Seite
1. Einbringung im Wege der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge	2595	735
2. Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge	2599	736
a) Mögliche Steuertatbestände	2599	736
b) Steuerbefreiungen	2602	737
c) Steuervergünstigung nach § 5 GrEStG	2604	738
d) Steuervergünstigung nach § 6 GrEStG	2608	741
<b>VI. Realteilung einer Personengesellschaft</b>	2613	743
1. Mögliche Steuertatbestände	2613	743
2. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen	2617	744
3. Bemessungsgrundlage	2621	745
4. Steuerschuldner	2622	746
<b>VII. Anwendbarkeit der Konzernklausel in § 6a GrEStG auf übertragende Umwandlungen und Einbringungen</b>	2623	746
1. Begrenzter Anwendungsbereich	2623	746
2. Herrschendes Unternehmen und abhängige Gesellschaft	2627	748
3. Begünstigte Erwerbsvorgänge	2633	752
4. Begünstigungsfähige Grunderwerbsteuertatbestände	2635	754
5. Vor- und Nachbehaltensfristen	2640	756
a) Vorbehaltensfrist	2640	756
b) Nachbehaltensfrist	2643	757
<b>Stichwortverzeichnis</b>		761