

Inhaltsverzeichnis

Der Autor	V
Vorwort	VI
Abkürzungsverzeichnis	XVII

1. Betriebliche Umstrukturierungen

(Gründe, Arten der Reorganisation, Überblick und Grundbegriffe) 1

1.1 Motive für die Umstrukturierung von Unternehmen	1
1.2 Steuerliche Rahmenbedingungen für Umstrukturierungen	2
1.2.1 Gesetzliche Regelung und Analogieverbot	2
1.2.2 Übersicht über die steuerlichen Umstrukturierungsnormen	2
1.2.2.1 Überblick	2
1.2.2.2 Grenzen der Steuervergünstigungen für Umstrukturierungen: Subjektsteuerprinzip und dessen Durchbrechung	6
1.2.2.3 Grenzen der Steuervergünstigungen für Umstrukturierungen: Entstrickungsvorbehalte	8
1.2.2.4 Grenzen der Steuervergünstigungen für Umstrukturierungen: »Veräußerungssperre«	13
1.2.3 Umstrukturierungen und steuerliche Behandlung – ein Überblick	16
1.3 Reorganisation von Sachgesamtheiten	26
1.3.1 Steuerfunktionelle Einheiten (betriebliche Sachgesamtheiten)	26
1.3.2 Betrieb	26
1.3.3 Teilbetrieb	27
1.3.4 Mitunternehmeranteil	28
1.3.5 Teil eines Mitunternehmeranteils	29
1.4 Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern	31
1.4.1 Begriff	31
1.4.2 Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts mit Schulden	32
1.4.3 Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital umfasst	33
1.5 Wesentliche Betriebsgrundlage	35
1.5.1 Begriff und Bedeutung	35
1.5.2 Funktional wesentliche Betriebsgrundlage	36
1.5.2.1 Bedeutung im Betriebsablauf	36
1.5.2.2 Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen II?	37

1.5.3	Quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen	37
1.5.4	Normspezifische Betrachtung der wesentlichen Betriebsgrundlage . . .	38
1.5.4.1	Unentgeltliche Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten.	38
1.5.4.2	Betriebsveräußerung, -aufgabe und Realteilung einer Personengesellschaft (§ 16 EStG)	38
1.5.4.3	Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung	39
1.5.4.4	Umwandlungen und Einbringungen nach dem UmwStG	39
1.5.5	Funktionale Wesentlichkeit ausgewählter Wirtschaftsgüter	40
1.5.5.1	Grundstücke/Erbbaurecht	40
1.5.5.2	Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	41
1.5.5.3	Umlaufvermögen	42
1.5.5.4	Immaterielle Wirtschaftsgüter	42
1.5.5.5	Anteile an Kapitalgesellschaften	43
1.5.5.6	Anteile an Personengesellschaften/Mitunternehmerschaften	43
2.	Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Betrieben einer natürlichen Person und dem Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG)	45
2.1	Grundsätze und Überblick.	45
2.2	Persönlicher Anwendungsbereich	46
2.3	Sachlicher Anwendungsbereich	47
2.4	Konkurrenz zu anderen Rechtsnormen.	49
2.4.1	Verhältnis zu §§ 4 Abs. 1 und 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG	49
2.4.2	Verhältnis zu § 16 EStG und den Einbringungsvorschriften der §§ 20, 24 UmwStG	49
2.4.3	Verhältnis zu § 7 GewStG	50
2.5	Tatbestand der Überführung einzelner Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG	50
2.5.1	»Überführung« zwischen eigenständigen (Sonder-)Betrieben eines Steuersubjekts	50
2.5.2	Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven des überführten Wirtschaftsguts	51
2.6	Rechtsfolgen.	52
2.6.1	Buchwertverknüpfung	52
2.6.2	Sonstige Auswirkungen der Buchwertüberführung	53

3.	Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Mitunternehmerbereich (§ 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG)	54
3.1	Grundsätze und Überblick.	54
3.2	Persönlicher Anwendungsbereich	55
3.3	Sachlicher Anwendungsbereich	55
3.4	Verhältnis zu anderen Rechtsnormen	56
3.4.1	Verhältnis zu §§ 4 Abs. 1 und 6 Abs. 1 und 6 EStG	56
3.4.2	Verhältnis zu § 6 Abs. 3 EStG	56
3.4.3	Verhältnis zu § 16 EStG (Betriebsveräußerung, Realteilung)	57
3.4.4	Verhältnis zu § 24 UmwStG	57
3.4.5	Verhältnis zu § 7 GewStG	58
3.4.6	Verhältnis zu § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung)	58
3.5	Tatbestand der Übertragungen von Wirtschaftsgütern im Mitunternehmerbereich gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	58
3.5.1	Übertragungsvorgänge und gemeinsame Grundsätze	58
3.5.2	Begünstigung nur von Einzelwirtschaftsgütern	59
3.5.3	Sicherstellung der Erfassung der stillen Reserven	59
3.5.4	Unentgeltliche Übertragung	60
3.5.5	Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	61
3.5.6	Vorgänge des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG	63
3.5.7	Vorgänge des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG	64
3.5.8	Vorgänge des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG	64
3.6	Nicht von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG erfasste Übertragungsvorgänge im Mitunternehmerbereich	65
3.6.1	Übertragung zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwestergesellschaften	65
3.6.2	Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften	66
3.7	Rechtsfolgen	67
3.7.1	Buchwertansatz bei der Übertragung	67
3.7.2	Körperschaftsklausel I: Teilwertansatz bei der Übertragung im Fall der »Beteiligung von Körperschaften« (§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG)	67
3.7.3	Rückwirkender Teilwertansatz bei »Verletzung der Sperrfrist« (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG)	69
3.7.4	Körperschaftsklausel II: Rückwirkender Teilwertansatz (§ 6 Abs. 5 Satz 6 EStG)	70

3.7.5	Weitere Rechtsfolgen von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	71
4.	Einbringung von (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG)	73
4.1	Die Sacheinlage als Tatbestand des § 20 UmwStG und Methode der Steuervergünstigung	73
4.2	Rechtsnatur der Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG (Veräußerungsvorgänge)	75
4.3	Folgen einer Einbringung, wenn einzelne Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG nicht erfüllt sind	76
4.3.1	Kein begünstigter Einbringungsgegenstand	76
4.3.2	Keine Einbringung gegen »neue« Anteile an der Übernehmerin	76
4.3.3	Keine begünstigte einbringende Person oder übernehmende Gesellschaft	77
4.4	Voraussetzungen der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG)	77
4.4.1	Überblick	77
4.4.2	Einbringungsgegenstand	78
4.4.2.1	Betrieb (mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen)	78
4.4.2.2	Teilbetrieb (im Ganzen)	80
4.4.2.3	Mitunternehmeranteil	81
4.4.3	Person des Einbringenden	81
4.4.4	Übernehmende Gesellschaft	83
4.4.5	Art der Einbringung	83
4.4.6	Gegenleistung für die Einbringung	84
4.5	Rechtsfolgen der Sacheinlage für die übernehmende Gesellschaft	86
4.5.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 20 Abs. 2 UmwStG)	86
4.5.1.1	Grundsätze der Bewertung	86
4.5.1.2	Regelbewertung: Gemeiner Wert	86
4.5.1.3	Wertmaßstab: Buchwert	87
4.5.1.4	Wertmaßstab: Zwischenwert	88
4.5.1.5	Antrag auf Ansatz des Buchwerts oder eines Zwischenwerts (Minderbewertung gem. § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG)	88
4.5.1.6	Nachträgliche Änderung des Wertansatzes	89
4.5.1.7	Einschränkungen der Buchwerteinbringung (§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 bis 4 und S. 4 UmwStG)	90
4.5.2	Einbringungsfolgegewinn	92

4.5.3	Einbringungskosten	92
4.5.4	Steuerliche Wirksamkeit der Einbringung (Einbringungsstichtag, § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG)	93
4.5.5	Weitere steuerliche Behandlung des eingebrachten Betriebsvermögens	94
4.5.5.1	Rechtsnachfolge (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG)	94
4.5.5.2	Übernommene stille Lasten	95
4.5.6	Verlustverwertung (§§ 20 Abs. 9, 23 Abs. 5 UmwStG, 8d KStG)	95
4.5.7	Wertaufstockung (§ 23 Abs. 2 UmwStG)	95
4.6	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den Einbringenden	96
4.6.1	Auswirkungen der Sacheinlage auf die steuerlichen Verhältnisse vor der Einbringung	96
4.6.2	Einbringungsgewinn	102
4.6.2.1	Ermittlung	102
4.6.2.2	Versteuerung	104
4.6.3	Entnahmegewinne im Rückbezugszeitraum	106
4.6.4	Anschaffungskosten der neuen Anteile an der Übernehmerin	106
4.6.5	Besteuerung der Anteile an der Übernehmerin innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung (§ 22 UmwStG)	108
4.6.5.1	Systematik	108
4.6.5.2	Regelungsbereich	109
4.6.5.3	Nachträgliche Gewinnrealisierung bei Einbringung (Einbringungsgewinn I) – Ermittlung und Versteuerung	110
4.6.5.4	Schädliche »Veräußerung« der »sperrfristverhafteten« Anteile (§ 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG)	112
4.6.5.5	Ersatztatbestände (§ 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG)	114
4.6.5.6	Fehlender Nachweis (§ 22 Abs. 3 UmwStG)	117
4.6.5.7	Weitere Auswirkungen der »Sperrfristverletzung« (Anteilsveräußerungsgewinn)	118
5.	Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Anteiltausch, § 21 UmwStG)	119
5.1	Anteiltausch	119
5.1.1	Regelungsbereich	119
5.1.2	Abgrenzung zu anderen Regelungen über Anteilsübertragungen	120
5.1.3	Einbringung von Anteilen als entgeltliche Übertragung	121

5.2	»Einfacher Anteiltausch«	121
5.3	Qualifizierter Anteiltausch	121
5.3.1	Tatbestand (§ 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG)	121
5.3.2	»Einbringung« der Anteile gegen Erwerb »neuer« Anteile an der Übernehmerin	122
5.3.3	Einbringung einer »mehrheitsvermittelnden« Beteiligung	122
5.4	Zeitpunkt des Anteiltauschs	125
5.5	Rechtsfolgen des Anteiltauschs für die übernehmende Gesellschaft .	126
5.5.1	Bewertung der eingebrachten Beteiligung (§ 21 Abs. 1 S. 1 bis 4 UmwStG)	126
5.5.1.1	Grundsätze (Regelbewertung zum gemeinen Wert und Minderbewertung auf Antrag)	126
5.5.1.2	Steuerbegünstigter Anteiltausch nur »auf Antrag« (§ 21 Abs. 1 S. 2 und 3 UmwStG)	127
5.5.1.3	Einschränkung der Buchwert-/Anschaffungskostenfortführung bei sonstigen Gegenleistungen (§ 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 und S. 4 UmwStG)	127
5.5.1.4	Keine Buchwert- oder Anschaffungskostenfortführung bei niedrigeren gemeinen Wert	128
5.5.2	Steuerliche Rechtsnachfolge (§ 23 Abs. 1 UmwStG)	128
5.5.3	Erhöhung des Buchansatzes der Beteiligung (§ 23 Abs. 2 UmwStG; Grunderwerbsteuer)	129
5.5.3.1	Wertaufstockung	129
5.5.3.2	Grunderwerbsteuer durch Anteilsvereinigung	129
5.6	Rechtsfolgen des Anteiltauschs für den Einbringenden	130
5.6.1	Anschaffungskosten der erworbenen Anteile (§ 21 Abs. 2 S. 1 bis 3 UmwStG)	130
5.6.1.1	Überblick	130
5.6.1.2	Ermittlung der Anschaffungskosten	130
5.6.1.3	Antrag auf Minderbewertung beim Anteiltausch »über die Grenze« .	131
5.6.2	Einbringungsgewinn	134
5.6.2.1	Ermittlung	134
5.6.2.2	Versteuerung	134
5.6.3	Besteuerung der erworbenen Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung (§ 22 UmwStG)	135
5.6.3.1	Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns (§ 22 Abs. 2 UmwStG)	135

5.6.3.2 Tatbestände, die einen rückwirkenden Einbringungsgewinn auslösen (§ 22 Abs. 2 S. 1, 6 und Abs. 3 UmwStG)	136
5.6.3.3 Ermittlung des (nachträglichen) Einbringungsgewinns II	138
5.6.3.4 Steuerliche Behandlung des Einbringungsgewinns II	139
6. Einbringung von (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)	140
6.1 Allgemeines (Bedeutung, Regelungsbereich, Einbringungstatbestand)	140
6.1.1 Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft	140
6.1.2 Einbringungstatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG als Betriebsveräußerung	140
6.1.3 Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich	141
6.1.3.1 Vorgang der Einbringung	141
6.1.3.2 Person des Einbringenden	141
6.1.3.3 Aufnehmende Personengesellschaft	141
6.2 Voraussetzungen des Einbringungsvorgangs nach § 24 Abs. 1 UmwStG	142
6.2.1 Übersicht	142
6.2.2 Gegenstände der Einbringung	142
6.2.3 Einbringung gegen Erwerb oder Erweiterung einer Mitunternehmerbeteiligung	143
6.3 Konkurrenz zu anderen Normen	144
6.4 Anwendungsbeispiele für Einbringungssachverhalte	145
6.5 Nicht begünstigte Einbringungs- und Umstrukturierungsvorgänge	148
6.5.1 Keine Einbringung i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG	148
6.5.2 Einbringung mit Zuzahlung in das Vermögen des Einbringenden	149
6.6 Zeitpunkt der Einbringung	151
6.7 Auswirkungen der Einbringung für die übernehmende Gesellschaft (§ 24 Abs. 2, 4 und 6 UmwStG)	152
6.7.1 Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 24 Abs. 2 UmwStG)	152
6.7.1.1 Regelbewertung (§ 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG)	152
6.7.1.2 Ansatz des Buchwerts oder Zwischenwerts auf Antrag (§ 24 Abs. 2 S. 2 und 3 UmwStG)	152
6.7.1.3 Gesetzliche Einschränkungen der Buchwertfortführung (§ 24 Abs. 2 S. 2 und S. 4 UmwStG)	153
6.7.2 Weitere Behandlung des eingebrachten Betriebsvermögens	155

6.7.2.1	Fortführung der Einnahmen-Überschussrechnung (bei Buchwert)	155
6.7.2.2	Übernommene stille Lasten (bei Zwischenwert oder gemeiner Wert)	155
6.7.2.3	Formeller Bilanzenzusammenhang	155
6.7.2.4	Grundsätze und Fortführung der Ergänzungsbilanzen	156
6.7.2.5	Steuerliche Rechtsnachfolge bei Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert.	157
6.7.2.6	Einbringung zum gemeinen Wert.	158
6.7.3	Einbringungskosten	158
6.7.4	Wertaufstockung bei nachträglichem Einbringungsgewinn	159
6.7.5	Gewerbesteuerlicher Fehlbetrag.	159
6.8	Auswirkungen der Sacheinlage für den Einbringenden (§ 24 Abs. 3 und 5 UmwStG).	160
6.8.1	Einbringungsgewinn	160
6.8.2	Gewinnermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr	161
6.8.3	Einbringungsgewinn (Einkunftsart, Steuerpflicht und Verfahren)	162
6.8.4	Einbringungsgewinn (Versteuerung bei der Einkommensteuer)	162
6.8.5	Einbringungsgewinn (Versteuerung bei der Körperschaftsteuer)	164
6.8.6	Einbringungsgewinn (Versteuerung bei der Gewerbesteuer)	164
6.8.6.1	Einbringung durch eine natürliche Person	164
6.8.6.2	Einbringung durch eine Körperschaft	165
6.8.6.3	Einbringung durch eine Personengesellschaft	165
6.8.7	Nachträglicher Einbringungsgewinn (§ 24 Abs. 5 UmwStG)	166
6.8.8	Veräußerung der »einbringungsgeborenen« Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft	166
7.	Formwechsel von Unternehmen	167
7.1	Formwechsel von Kapitalgesellschaften	167
7.2	Formwechsel von Personengesellschaften.	167
7.3	Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.	168
7.4	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft .	169
8.	Realteilung von Personengesellschaften (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG)	172
8.1	Begriff und sachlicher Anwendungsbereich	172
8.2	Tatbestand der Realteilung	173
8.2.1	Übersicht	173
8.2.2	Zuteilung von Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft	174

8.2.3	Übertragung des Vermögens auf den einzelnen Mitunternehmer	175
8.2.4	Übertragung des Vermögens »in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer«.	176
8.3	Rechtsfolgen der Realteilung	177
8.3.1	Realteilung ohne Wertausgleich.	177
8.3.1.1	Steuerneutraler Vorgang	177
8.3.1.2	Darstellung der Buchwertfortführung.	178
8.3.1.3	Bilanzierung.	179
8.3.2	Realteilung mit Wert-/Spitzenausgleich	179
8.3.3	Realteilung mit rückwirkender Gewinnrealisierung (Behaltefrist, § 16 Abs. 3 S. 3 EStG)	180
8.3.4	Gewinnrealisierende Realteilung bei Beteiligung von Körperschaften (§ 16 Abs. 3 S. 4 EStG)	181
8.3.5	Nachträgliche Gewinnrealisierung bei Veräußerung von Anteilen an Körperschaften nach Realteilung mit Teilbetrieben (§ 16 Abs. 5 EStG)	182
	Stichwortverzeichnis	185