

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 6. Auflage .....	7
Abkürzungsverzeichnis .....	37
<b>Teil A Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts .....</b>	<b>43</b>
<b>Kapitel I Allgemeines .....</b>	<b>45</b>
<b>1 Umwandlungsmethoden .....</b>	<b>45</b>
1.1 Umwandlung mit Vermögensübertragung .....	45
1.1.1 Einzelrechtsnachfolge .....	45
1.1.2 Gesamtrechtsnachfolge .....	46
1.1.2.1 Allgemeines .....	46
1.1.2.2 Steuerschuldverhältnis .....	47
1.1.2.3 Verfahrensrecht .....	47
1.1.2.4 Adressierung/Bekanntgabe .....	47
1.1.3 Sonderfall: Anwachsung .....	48
1.2 Umwandlung ohne Vermögensübertragung .....	49
1.3 Sonderfall: Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG .....	49
<b>2 Umwandlungsgründe .....</b>	<b>52</b>
2.1 Betriebswirtschaftliche Gründe .....	52
2.1.1 Beschaffung von Eigenkapital .....	52
2.1.2 Haftungsbeschränkung .....	52
2.1.3 Anpassung an betriebswirtschaftliche Erfordernisse .....	52
2.1.4 Neustrukturierung eines Konzerns .....	53
2.1.5 Neustrukturierung beim Generationenwechsel .....	53
2.1.6 Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern .....	53
2.1.7 Vereinfachte Kapitalherabsetzung .....	53
2.1.8 Vermeidung der Insolvenz .....	53
2.2 Steuerliche Gründe .....	53
2.2.1 Besteuerungsunterschiede .....	53
2.2.2 Nutzung von Verlustvorträgen .....	55
2.2.2.1 Übergang des Verlustabzugs .....	55
2.2.2.2 Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger .....	55
2.2.2.3 Nutzung des Verlustabzugs durch Übertragung eines Gewinnbetriebs auf eine Verlustgesellschaft .....	56
2.2.3 Schaffung der Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft .....	56
<b>3 Wesentliche steuerrechtliche Fragen bei einer Umwandlung .....</b>	<b>57</b>
3.1 Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger bzw. beim Einbringenden .....	57
3.1.1 Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung von Kö bzw. Formwechsel einer KapGes in eine PersGes .....	57
3.1.2 Einbringungsvorgänge .....	58
3.2 Besteuerung des Übertragungsgewinns bzw. Einbringungsgewinns .....	58
3.2.1 Körperschaft als übertragender Rechtsträger .....	58
3.2.2 Natürliche Person oder Personengesellschaft als übertragender Rechtsträger .....	58

3.3	Verbleibender Verlustabzug beim übertragenden Rechtsträger bzw. Einbringenden .....	59
3.4	Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger .....	61
3.5	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses .....	62
3.5.1	Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung von einer Körperschaft auf ein Personenunternehmen sowie Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft .....	62
3.5.2	Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung sowie Voll- oder Teilübertragung von Körperschaft auf Körperschaft .....	62
3.5.3	Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft .....	62
3.5.4	Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	62
3.6	Abschreibungen beim übernehmenden Rechtsträger .....	63
3.7	Auswirkungen auf der Ebene des Gesellschafters .....	63
3.7.1	Umwandlung von Körperschaft auf Personengesellschaft oder natürliche Person .....	63
3.7.2	Umwandlung von Körperschaft auf Körperschaft .....	63
3.7.3	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft .....	64
3.7.3.1	Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft .....	64
3.7.3.2	Abspaltung einer Personengesellschaft .....	64
3.7.3.3	Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft .....	64
3.7.3.4	Ausgliederung einer Einzelfirma .....	65
3.7.3.5	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge .....	65
3.7.4	Einbringung in eine Personengesellschaft .....	65
3.7.4.1	Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft .....	65
3.7.4.2	Abspaltung einer Personengesellschaft .....	65
3.7.4.3	Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft .....	65
3.7.4.4	Ausgliederung einer Einzelfirma .....	65
3.7.4.5	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch Einzelrechtsnachfolge .....	66
<b>4</b>	<b>Umwandlungen und Vermögensübertragungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes .....</b>	<b>66</b>
4.1	Homogener Formwechsel .....	66
4.2	Veräußerung durch natürliche Person oder Personengesellschaft .....	66
4.3	Veräußerungen durch Körperschaften .....	67
4.4	Tauschvorgänge (§ 6 Abs. 6 EStG) .....	67
4.5	Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 EStG) .....	67
4.6	Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 4 EStG) .....	67
4.7	Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 EStG) .....	68
4.8	Bei einer Umwandlung liegen die Tatbestandsvoraussetzungen nicht (vollständig) vor ....	68
<b>5</b>	<b>Besonderheiten der Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung .....</b>	<b>68</b>

<b>Kapitel II Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes und steuerliche Rückwirkung</b> .....	72
<b>1 Allgemeines</b> .....	72
<b>2 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes</b> .....	73
<b>3 Sachlicher Anwendungsbereich</b> .....	76
3.1 Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 1 UmwStG) .....	76
3.1.1 Inländische Umwandlungen (nach dem UmwG) .....	76
3.1.1.1 Verschmelzung .....	77
3.1.1.2 Spaltung .....	82
3.1.1.3 Vermögensübertragung .....	92
3.1.1.4 Formwechsel .....	94
3.1.2 Umwandlungen mit Auslandsbezug .....	97
3.1.2.1 Vergleichbare ausländische Vorgänge .....	97
3.1.2.2 Grenzüberschreitende Umwandlungen .....	100
3.1.2.3 Supranationale Rechtsformen .....	100
3.2 Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 3 UmwStG) .....	103
3.2.1 Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG) ...	104
3.2.2 Austausch von Anteilen (§ 21 UmwStG) .....	104
3.2.3 Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) .....	105
<b>4 Persönlicher Anwendungsbereich</b> .....	106
4.1 Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 2 UmwStG) .....	106
4.1.1 Steuerlicher Übertragungstichtag bis zum 31.12.2021 .....	106
4.1.2 Steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 .....	107
4.2 Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 4 UmwStG) .....	107
<b>5 Steuerliche Rückwirkung (§ 2 UmwStG)</b> .....	108
5.1 Steuerlicher Übertragungstichtag .....	109
5.1.1 Inländische Umwandlungen .....	109
5.1.1.1 Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung .....	109
5.1.1.2 Formwechsel .....	110
5.1.2 Vergleichbare ausländische Vorgänge .....	110
5.2 Steuerrechtliche Rückwirkungsfiktion .....	110
5.2.1 Grundsatz .....	110
5.2.2 Keine Rückwirkung für ausscheidende und abgefundene Anteilseigner .....	112
5.3 Steuerrechtliche Behandlung von im Rückwirkungszeitraum ausscheidenden und neu eintretenden Anteilseignern .....	112
5.3.1 Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person .....	112
5.3.2 Vermögensübergang auf eine Körperschaft .....	112
5.4 Steuerrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum .....	113
5.4.1 Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person .....	114
5.4.1.1 Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete und abgeflossene Ausschüttungsverbindlichkeiten .....	114

5.4.1.2	Vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag begründete Ausschüttungsverbindlichkeiten, die im Rückwirkungszeitraum (oder später) abfließen .....	114
5.4.1.3	Nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag beschlossene Ausschüttungen sowie offene Rücklagen i. S. d. § 7 UmwStG .....	116
5.4.2	Vermögensübergang auf eine Körperschaft .....	116
5.5	Sondervergütungen bei Umwandlung in eine Personengesellschaft .....	117
5.6	Aufsichtsratsvergütungen und sonstige Fälle des Steuerabzugs nach § 50a EStG .....	118
5.7	Vermeidung der Nichtbesteuerung (§ 2 Abs. 3 UmwStG) .....	118
5.8	Beschränkung der Verlustnutzung (§ 2 Abs. 4 UmwStG) .....	118
5.8.1	Beschränkungen beim übertragenden Rechtsträger (Sätze 1 und 2) .....	119
5.8.2	Beschränkungen beim übernehmenden Rechtsträger (Sätze 3 bis 6) .....	121
5.9	Beschränkungen bei stillen Lasten in Finanzinstrumenten und in Beteiligungen an Körperschaften (§ 2 Abs. 5 UmwStG) .....	123
<b>Teil B Umwandlungen von Körperschaften in andere Rechtsformen .....</b>		<b>125</b>
<b>Kapitel I Die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person (§§ 3–8, 10, 18 UmwStG) .....</b>		<b>127</b>
<b>1</b>	<b>Die Voraussetzungen für eine Verschmelzung nach §§ 3–8, 10, 18 UmwStG .....</b>	<b>128</b>
1.1	Ansässigkeit der übertragenden Körperschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG) .....	128
1.2	Der steuerliche Übertragungsstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG) .....	128
1.3	Die Rückwirkungsfiktion (§ 2 Abs. 1 UmwStG) .....	129
1.4	Die steuerlichen Folgen der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG .....	130
1.5	Grenzen der Rückwirkungsfiktion .....	131
<b>2</b>	<b>Die Besteuerung des Vermögensübergangs von der Körperschaft auf die Personengesellschaft oder natürliche Person nach §§ 3–8, 10, 18 UmwStG .....</b>	<b>131</b>
2.1	Prüfungsrecht der Finanzverwaltung hinsichtlich der Umwandlungsvoraussetzungen nach dem UmwG .....	132
2.2	Die Besteuerung der übertragenden Körperschaft .....	133
2.2.1	Der übertragende Rechtsträger i. S. d. § 3 UmwStG .....	133
2.2.2	Die Verschmelzung der Körperschaft nach § 3 UmwStG auf eine Personenhandelsgesellschaft und natürliche Person .....	133
2.2.3	Der Bewertungsgrundsatz (§ 3 Abs. 1 UmwStG) .....	134
2.2.3.1	Exkurs: Meinungsstreit zur Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG .....	134
2.2.3.2	Folgen der Aufdeckung stiller Reserven .....	135
2.2.3.3	Aufstockung der Buchwerte bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft nach § 24 UmwG .....	136
2.2.4	Antrag auf Buchwertfortführung .....	138
2.2.4.1	Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft .....	139
2.2.4.2	Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland .....	139
2.2.4.3	Keine Gegenleistung, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht .....	140
2.2.4.4	Der Ansatz immaterieller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft .....	141
2.2.5	Verschmelzung auf eine natürliche Person .....	144

2.2.6	Ausstehende Einlagen .....	144
2.2.6.1	Eingeforderte Einlagen .....	144
2.2.6.2	Nicht eingeforderte Einlagen .....	144
2.2.7	Beteiligung der übertragenden Körperschaft an anderen Gesellschaften .....	145
2.2.7.1	Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft .....	145
2.2.7.2	Beteiligung an einer Körperschaft .....	146
2.2.7.3	Die steuerliche Behandlung der von einer Kapitalgesellschaft gehaltenen eigenen Anteile in der Schlussbilanz .....	146
2.2.8	Die steuerliche Behandlung der zwischen der Körperschaft und dem übernehmenden Rechtsträger bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten in der Schlussbilanz der Körperschaft .....	146
2.2.9	Der Forderungsverzicht mit Besserungsschein in der Schlussbilanz der Körperschaft .....	147
2.2.10	Pensionsrückstellungen .....	147
2.2.11	Der Ansatz von Steuernachforderungen in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft .....	147
2.2.12	Der Ansatz von Umwandlungskosten in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft .....	148
2.3	Die Körperschaft hat ein negatives Betriebsvermögen .....	148
2.4	Änderung der Bilanzansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nach der Umwandlung .....	149
2.5	Verlustabzug nach §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4, 15a EStG, Gewerbeverl. nach § 10a GewStG ....	149
<b>3</b>	<b>Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung bei der übernehmenden Personengesellschaft .....</b>	<b>150</b>
3.1	Die übernehmende Personengesellschaft .....	153
3.2	Verschmelzung auf einen Rechtsträger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt .....	153
3.3	Übernahme des Betriebsvermögens durch die Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 4 Abs. 1 UmwStG) .....	154
3.3.1	Übernahme der Wirtschaftsgüter von der Körperschaft .....	154
3.3.2	Aufstockung der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nach § 24 UmwG .....	154
3.4	Eintritt der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft in die Rechtsstellung der Körperschaft (§ 4 Abs. 2 und 3 UmwStG) .....	155
3.4.1	Der Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 UmwStG) .....	155
3.4.2	Der Eintritt der Personenhandelsgesellschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 3 UmwStG) .....	156
3.4.3	Kein Übergang des verbleibenden Verlustabzugs i. S. d. §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4 oder 15a EStG der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) .....	157
3.5	Die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG .....	158
3.5.1	Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ...	163
3.5.2	Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft im Sonderbetriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft .....	164
3.5.3	Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ...	165
3.5.4	Einzelfragen im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses .....	166
3.5.4.1	Die übertragende Körperschaft hält eigene Anteile .....	166
3.5.4.2	Ausländische Betriebsstätte .....	167
3.5.4.3	Negatives Vermögen der übertragenden Körperschaft .....	167

	3.5.4.4	Die Körperschaft ist an der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft beteiligt .....	168
	3.5.4.5	Entstehung von Sonderbetriebsvermögen .....	168
3.6		Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts der zweiten Stufe nach § 4 Abs. 5 UmwStG .....	168
	3.6.1	Übersicht über die Rechtsentwicklung des § 4 Abs. 5 UmwStG .....	169
	3.6.2	Der Tatbestand des § 4 Abs. 5 UmwStG .....	169
	3.6.2.1	Erhöhung des Übernahmeergebnisses 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) .....	169
	3.6.2.2	Erhöhung des Übernahmeergebnisses um den »negativen Wert des übernommenen Vermögens« .....	170
	3.6.2.3	Hinzurechnung eines Sperrbetrages nach § 50c EStG (Umwandlungen ab 01.01.1995 bis 12.12.2006) .....	172
	3.6.2.4	Minderung des Übernahmeergebnisses um Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG (Umwandlungen ab 13.12.2006) .....	184
	3.6.2.5	Einzelheiten zur Aufteilung des Übernahmeergebnisses .....	184
3.7		Der Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 UmwStG) .....	185
	3.7.1	Einführung .....	185
	3.7.2	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des SEStEG .....	186
3.8		Die Besteuerung des Übernahmegewinns .....	188
	3.8.1	Entstehungszeitpunkt .....	188
	3.8.2	Die Besteuerung des Übernahmegewinns nach § 4 Abs. 7 UmwStG i. d. F. des SEStEG .....	188
	3.8.2.1	Körperschaften als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft (§ 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG) .....	188
	3.8.2.2	Natürliche Personen als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft .....	189
	3.8.2.3	Die Besteuerung des Übernahmegewinns .....	189
3.9		Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen (§ 5 UmwStG) .....	190
	3.9.1	Einführung .....	191
	3.9.2	Anschaffung der Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag (§ 5 Abs. 1 UmwStG) .....	193
	3.9.2.1	Die übernehmende Personenhandelsgesellschaft hat ihre Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft (§ 5 Abs. 1, 1. Alt. UmwStG) .....	193
	3.9.2.2	Gegen Abfindung aus der Körperschaft ausscheidende Gesellschafter (§ 5 Abs. 1, 2. Alt. UmwStG) .....	198
	3.9.3	Übernahmeergebnisermittlung für die Gesellschafter der Körperschaft nach § 5 Abs. 2 bis 3 UmwStG .....	200
	3.9.3.1	Der Gesellschafter ist wesentlich i. S. d. § 17 EStG an der übertragenden Körperschaft beteiligt (§ 5 Abs. 2 UmwStG) .....	200
	3.9.3.2	Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gehören am steuerlichen Übertragungstichtag zu einem Betriebsvermögen (§ 5 Abs. 3 UmwStG) .....	205
	3.9.3.3	Einbringungsgeborene Anteile (§ 5 Abs. 4 UmwStG) .....	214

3.10	Umwandlungen mit Auslandsbezug .....	215
3.10.1	Reine Inlandsverschmelzung .....	216
3.10.1.1	Ausländisches Betriebsvermögen .....	216
3.10.1.2	Art der Gesellschafter .....	216
3.10.2	Hinausverschmelzung auf eine ausländische EU-Personengesellschaft .....	216
3.10.2.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen .....	216
3.10.2.2	Art der Gesellschafter .....	216
3.10.3	Hineinverschmelzung von einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf ein inländisches Personenunternehmen .....	217
3.10.3.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen .....	217
3.10.3.2	Art der Gesellschafter .....	217
3.10.4	Reine Auslandsverschmelzung zweier ausländischer Rechtsträger .....	217
3.10.4.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen .....	217
3.10.4.2	Art der Gesellschafter .....	218
<b>4</b>	<b>Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG) .....</b>	<b>218</b>
4.1	Anwendungsbereich des § 7 UmwStG .....	219
4.2	Die Ermittlung der Bezüge aus Kapitalvermögen i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG .....	220
4.3	Steuerliche Behandlung der Bezüge i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG .....	221
4.3.1	Anteilseigner, für die ein Übernahmeergebnis ermittelt wird .....	222
4.3.2	Anteilseigner, für die kein Übernahmeergebnis ermittelt wird .....	223
4.4	Der Tatbestand des § 7 Satz 2 UmwStG .....	224
<b>5</b>	<b>Verfahrensfragen zu §§ 4 ff. UmwStG .....</b>	<b>224</b>
<b>6</b>	<b>Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft (§ 6 UmwStG) .....</b>	<b>225</b>
6.1	Der Übernahmefolgegewinn der Personengesellschaft (§ 6 Abs. 1 UmwStG) .....	225
6.1.1	Der Zeitpunkt der Entstehung und die Ermittlung des Übernahmefolgegewinns .....	226
6.1.2	Bildung einer Rücklage .....	226
6.1.3	Pensionsrückstellung zugunsten eines Gesellschafters der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	227
6.2	Der Übernahmefolgegewinn eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft (§ 6 Abs. 2 UmwStG) .....	227
6.2.1	Der Übernahmefolgegewinn des Mitunternehmers .....	227
6.2.2	Bildung einer Rücklage .....	228
6.3	Gewinnerhöhung bei der Verschmelzung der übertragenden Körperschaft auf ihren Alleingesellschafter (§ 6 Abs. 1 UmwStG) .....	228
6.3.1	Forderungen des Alleingesellschafters gegenüber der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	228
6.3.2	Forderungen der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Alleingesellschafter .....	229
6.4	Gestaltungsmisbrauch i. R. d. § 6 Abs. 3 UmwStG .....	229
<b>7</b>	<b>Die Körperschaftsteuererhöhung (§ 10 UmwStG) .....</b>	<b>230</b>

<b>8</b>	<b>Gewerbsteuer bei der Verschmelzung von einer Körperschaft auf eine natürliche Person oder auf eine Personenhandelsgesellschaft sowie bei einem Formwechsel in eine Personengesellschaft (§ 18 UmwStG)</b> .....	231
8.1	Die Gewerbesteuerpflicht des Übertragungsgewinns der Körperschaft (§ 18 Abs. 1 UmwStG) .....	232
8.1.1	Einführung .....	232
8.1.2	Der Übertragungsgewinn .....	232
8.1.2.1	Umwandlung auf einen Rechtsträger mit Betriebsvermögen .....	232
8.1.2.2	Umwandlung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen .....	233
8.1.2.3	Der übernehmende Rechtsträger ist nicht gewerbsteuerpflichtig ...	233
8.1.2.4	Vortragsfähiger Fehlbetrag i. S. d. § 10a GewStG .....	233
8.2	Besteuerung des Übernahmegewinns der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft (§ 18 Abs. 2 UmwStG) – Gewerbesteuerpflicht eines Übernahmegewinns oder -verlusts .....	234
8.3	Der Missbrauchstatbestand (§ 18 Abs. 3 UmwStG) .....	234
8.3.1	Der Betrieb oder Teilbetrieb i. S. d. § 18 Abs. 3 UmwStG .....	234
8.3.1.1	Der übernommene Betrieb oder Teilbetrieb .....	234
8.3.1.2	Der am steuerlichen Übertragungstichtag bei der Personengesellschaft vorhandene Betrieb .....	235
8.3.1.3	Der übernommene Teilbetrieb und der im Zeitpunkt der Umwandlung bei dem aufnehmenden Rechtsträger vorhandene Teilbetrieb .....	235
8.3.2	Der Mitunternehmeranteil i. S. d. § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG .....	235
8.3.3	Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils .....	236
8.3.3.1	Die Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs .....	236
8.3.3.2	Die Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils .....	237
8.3.3.3	Die unentgeltliche Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils .....	237
8.3.3.4	Die natürliche Person als aufnehmender Rechtsträger .....	237
8.3.4	Einbringung des übernommenen Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine andere Kapital- oder Personengesellschaft .....	237
8.3.5	Realteilung der Personengesellschaft .....	238
8.3.6	Die Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG auf einen Formwechsel .....	238
8.3.7	Formwechsel der übernehmenden Personengesellschaft .....	238
8.4	Die Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 3 UmwStG .....	239
8.5	Die steuerlichen Folgen des § 18 Abs. 3 UmwStG .....	239
<b>9</b>	<b>Umsatzsteuer</b> .....	240
<b>10</b>	<b>Grunderwerbsteuer</b> .....	241
<b>11</b>	<b>Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen (§ 8 UmwStG)</b> ....	241
11.1	Die steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen für die übertragende Körperschaft .....	243
11.2	Steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen für die Gesellschafter der Körperschaft .....	243
11.2.1	Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen .....	243
11.2.2	Wesentliche Beteiligung eines Gesellschafters .....	244
11.2.3	Alt-einbringungsgeborene Anteile .....	244

<b>Kapitel II Formwechsel einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft in eine Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)</b> .....	245
<b>1 Einführung</b> .....	245
<b>2 Der Formwechsel im Umwandlungsgesetz</b> .....	246
2.1 Das Umwandlungsverfahren .....	246
2.2 Das Identitätsprinzip .....	247
<b>3 Formwechsel Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)</b> .....	247
3.1 Die steuerliche Übertragungsbilanz und die steuerliche Eröffnungsbilanz (§ 9 Satz 2 UmwStG) .....	247
3.2 Steuerlicher Übertragungsstichtag und steuerliche Rückwirkung des Formwechsels (§ 9 Satz 2 und 3 UmwStG) .....	248
3.3 Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und § 10 UmwStG (§ 9 Satz 1 UmwStG) .....	249
3.3.1 Formwechsel in eine Personengesellschaft mit Betriebsvermögen .....	249
3.3.1.1 Entsprechende Anwendung des § 3 UmwStG bei der Kapitalgesellschaft .....	249
3.3.1.2 Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 bis 3 UmwStG auf die Personengesellschaft .....	250
3.3.1.3 Das Übernahmeergebnis i. S. d. § 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG .....	251
3.3.1.4 Entsprechende Anwendung des § 6 UmwStG .....	251
3.3.2 Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen (§ 9 Satz 1, § 8 UmwStG) .....	251
<b>4 Formwechsel einer eingetragenen Genossenschaft in eine Personengesellschaft i. S. d. § 38a LwAnpG</b> .....	252
<b>5 Grunderwerbsteuer</b> .....	252
<b>6 Umsatzsteuer</b> .....	252
<b>7 Gewerbesteuer</b> .....	253
<b>8 Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH &amp; Co. KG</b> .....	253
<b>Kapitel III Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Verschmelzung</b> .....	254
<b>1 Allgemeines</b> .....	254
<b>2 Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG)</b> .....	256
2.1 Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz .....	256
2.1.1 Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz .....	257
2.1.2 Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter dem Grunde nach .....	257
2.1.3 Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter der Höhe nach .....	258
2.1.3.1 Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert .....	258
2.1.3.2 Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert .....	259

2.1.3.3	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert .....	264
2.1.3.4	Ausübung des Wahlrechts auf Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert .....	264
2.1.4	Besonderheiten bei einer Abwärtsverschmelzung .....	265
2.1.4.1	Beteiligungskorrekturgewinn .....	265
2.1.4.2	Kein Durchgangserwerb eigener Anteile .....	266
2.1.4.3	Voraussetzungen für Buchwertansatz .....	267
2.2	Fiktive Anrechnung bei grenzüberschreitender Verschmelzung innerhalb der Europäischen Union .....	268
2.3	Besteuerung des Übertragungsergebnisses .....	268
2.4	Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger .....	268
2.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals .....	269
2.6	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG) .....	270
2.7	Verschmelzungskosten .....	270
<b>3</b>	<b>Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft (§ 12 UmwStG) .....</b>	<b>270</b>
3.1	Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz (§ 12 Abs. 1 UmwStG) ....	271
3.1.1	Grundsatz .....	271
3.1.2	Keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz .....	272
3.1.3	Erweiterte Wertaufholung – Beteiligungskorrekturgewinn .....	274
3.2	Steuerrechtliche Behandlung des Übernahmeergebnisses (§ 12 Abs. 2 UmwStG) .....	274
3.2.1	Grundsatz .....	274
3.2.2	Wert, mit dem die übergehenden WG anzusetzen sind .....	274
3.2.3	Bw der Anteile an der übertragenden Kö .....	275
3.2.4	Kosten des Vermögensübergangs .....	275
3.2.5	Anwendung des § 8b KSt bei einer Aufwärtsverschmelzung .....	276
3.2.6	Besonderheit bei einer Organschaft .....	279
3.3	Eintritt in die steuerrechtliche Rechtsstellung (§ 12 Abs. 3 UmwStG) .....	280
3.3.1	Grundsatz .....	280
3.3.2	Dauer der Zugehörigkeit eines WG zum BV .....	280
3.3.3	Wertaufholungsgebot .....	281
3.3.4	Kein Übergang von Verlusten .....	282
3.3.5	Absetzung für Abnutzung .....	282
3.3.6	Unterstützungskassen .....	284
3.3.7	Beteiligung an Mitunternehmerschaft .....	284
3.4	Übernahmefolgegewinn (§ 12 Abs. 4 i. V. m. § 6 UmwStG) .....	284
3.5	Vermögensübertragung in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich einer anderen Körperschaft (§ 12 Abs. 5 UmwStG) .....	286
3.6	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto .....	286
3.6.1	Ermittlung und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos .....	287
3.6.1.1	Grundsatz .....	287
3.6.1.2	Besonderheit: Aufwärtsverschmelzung .....	288
3.6.1.3	Besonderheit: Abwärtsverschmelzung .....	289
3.6.2	Anpassung des Nennkapitals nach Verschmelzung .....	290

<b>4</b>	<b>Auswirkungen bei den Anteilseignern der übertragenden Gesellschaft (§ 13 UmwStG)</b>	291
4.1	Allgemeines	291
4.2	Veräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert (§ 13 Abs. 1 UmwStG)	293
4.3	Ansatz der erhaltenen Anteile mit dem Buchwert der bisherigen Anteile (§ 13 Abs. 2 UmwStG)	294
4.3.1	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des Besteuerungsrechts	295
4.3.2	Anwendung des Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie	296
4.3.3	Neue Anteile treten steuerrechtlich an die Stelle der alten Anteile	296
4.3.3.1	Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG sowie Einschränkung einer (Teil-)Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG bzw. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2, 3, Buchst. b Satz 3 EStG	297
4.3.3.2	Beteiligung i. S. d. § 17 EStG	297
4.3.3.3	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F.	298
4.3.3.4	Anrechnung von Besitzzeiten	298
4.4	Gegenleistung besteht nicht in Anteilen	299
4.4.1	Barabfindung	299
4.4.2	Veräußerung im Rückwirkungszeitraum	299
4.4.3	Ausgleichszahlungen der Anteilseigner untereinander	299
4.4.4	Zuzahlungen durch die übernehmende Körperschaft	300
<b>5</b>	<b>Auswirkungen der Verschmelzung auf eine Organschaft</b>	302
5.1	Verschmelzung des Organträgers	302
5.1.1	Organträger als übertragender Rechtsträger	302
5.1.1.1	Fortsetzung einer bestehenden Organschaft mit dem übernehmenden Rechtsträger	302
5.1.1.2	Erstmalige Begründung einer Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger	303
5.1.1.3	Beendigung der Organschaft bei Abwärtsverschmelzung	303
5.1.1.4	Organschaftliche Ausgleichsposten	303
5.1.1.5	Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags	303
5.1.1.6	Zurechnung des Organeinkommens bei Verschmelzung des Organträgers	303
5.1.2	Organträger als übernehmender Rechtsträger	303
5.2	Verschmelzung der Organgesellschaft	304
5.2.1	Organgesellschaft als übertragender Rechtsträger	304
5.2.1.1	Verschmelzung auf eine andere Gesellschaft	304
5.2.1.2	Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags	304
5.2.1.3	Zurechnung eines Übertragungsgewinns bzw. -verlusts	304
5.2.2	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger	304
5.2.2.1	Fortgeltung der Organschaft	304
5.2.2.2	Übernahmegewinn bzw. -verlust und Gewinnabführung	304
5.2.2.3	Mehr- und Minderabführungen	304

<b>Kapitel IV Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Spaltung</b> .....	305
<b>1 Allgemeines</b> .....	305
1.1 Aufspaltung .....	305
1.2 Abspaltung .....	305
1.3 Ausgliederung .....	306
1.4 Vergleich mit der Verschmelzung .....	306
1.5 Vergleich mit der Realteilung .....	307
<b>2 Steuerliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft</b> .....	307
2.1 Grundsatz .....	307
2.2 Entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG .....	308
2.2.1 Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen .....	309
2.2.2 Prüfschema .....	310
2.3 Teilbetriebsvoraussetzungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG .....	312
2.3.1 Begriff des Teilbetriebs .....	313
2.3.2 Teilbetrieb im Aufbau .....	313
2.3.3 Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilbetriebsvoraussetzungen .....	313
2.3.4 Zuordnungsgrundsätze .....	314
2.3.5 Übertragenes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein .....	314
2.3.6 Verbleibendes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein .....	316
2.3.7 Fiktive Teilbetriebe .....	317
2.3.7.1 Fiktiver Teilbetrieb »Mitunternehmeranteil« .....	317
2.3.7.2 Fiktiver Teilbetrieb »100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft« .....	318
2.3.8 Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen .....	318
2.4 Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG) .....	319
2.4.1 Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 1 UmwStG .....	319
2.4.2 Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG .....	319
2.4.2.1 Erwerb oder Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100%igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) .....	320
2.4.2.2 Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG) .....	324
2.4.2.3 Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG) ..	328
2.4.3 Kürzung verrechenbarer Verluste, verbleibender Verlustvorträge, nicht ausgeglichener negativer Einkünfte, eines Zinsvortrags und eines EBITDA-Vortrags (§ 15 Abs. 3 UmwStG) .....	329
2.4.4 Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG) .....	330
2.4.5 Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals und Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto .....	330
2.5 Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft (§ 12 UmwStG) .....	332
2.5.1 Ansatz der übergegangenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz .....	332
2.5.2 Übernahmeergebnis .....	332
2.5.3 Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft .....	333
2.5.4 Übernahmefolgegewinn .....	334
2.5.5 Auswirkungen für die Gewerbesteuer .....	334

2.5.6	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG sowie Anpassung des Nennkapitals nach der Spaltung .....	334
2.5.6.1	Grundsatz .....	334
2.5.6.2	Besonderheit Aufwärtsspaltung .....	336
2.5.6.3	Besonderheit Abwärtsspaltung .....	336
2.5.7	Überblick über die Veränderungen beim Einlagekonto, Sonderausweis und einem unbelasteten Teilbetrag .....	336
2.6	Auswirkungen beim Anteilseigner (§ 13 UmwStG) .....	337
2.6.1	Entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG .....	337
2.6.2	Besonderheiten bei der Aufspaltung oder Abspaltung .....	339
2.6.3	Aufteilung des Buchwerts bzw. der Anschaffungskosten bei Aufspaltung oder Abspaltung .....	341
2.6.4	Zeitpunkt des Anteilstauschs .....	342
<b>3</b>	<b>Auswirkungen der Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Organshaft</b> .....	<b>342</b>
3.1	Aufspaltung oder Abspaltung des Organträgers .....	343
3.1.1	Organträger als übertragender Rechtsträger .....	343
3.1.1.1	Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags .....	343
3.1.1.2	Zurechnung des Organeinkommens bei Verschmelzung des Organträgers .....	343
3.1.2	Organträger als übernehmender Rechtsträger .....	344
3.2	Aufspaltung oder Abspaltung der Organgesellschaft .....	344
3.2.1	Organgesellschaft als übertragender Rechtsträger .....	344
3.2.1.1	Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags .....	344
3.2.1.2	Zurechnung eines Übertragungsgewinns bzw. -verlusts .....	344
3.2.2	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger .....	344
3.2.2.1	Fortgeltung der Organshaft .....	344
3.2.2.2	Mehr- und Minderabführungen .....	344
	<b>Kapitel V Umwandlung auf eine Personengesellschaft durch Spaltung</b> .....	<b>345</b>
<b>1</b>	<b>Allgemeines</b> .....	<b>345</b>
<b>2</b>	<b>Steuerrechtliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft</b> .....	<b>345</b>
2.1	Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG) .....	347
2.2	Entsprechende Anwendung des § 15 UmwStG .....	347
2.3	Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 UmwStG .....	348
2.3.1	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen .....	348
2.3.2	Prüfschema .....	350
2.3.3	Folgen bei der übertragenden Körperschaft (§ 3 UmwStG) .....	351
2.3.3.1	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 1 UmwStG .....	351
2.3.3.2	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 2 UmwStG .....	351
2.3.3.3	Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 3 UmwStG .....	352
2.3.3.4	Gewerbesteuer .....	353
2.3.3.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals und Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto .....	353

2.3.4	Folgen bei der übernehmenden Personengesellschaft .....	354
2.3.4.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4 bis 6 und 8 UmwStG .....	354
2.3.4.2	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer .....	355
2.3.5	Folgen bei den Anteilseignern .....	355
2.3.5.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4 und 5 UmwStG .....	355
2.3.5.2	Entsprechende Anwendung des § 7 UmwStG .....	355
<b>Teil C Einbringungstatbestände .....</b>		<b>357</b>
<b>Kapitel I Einbringung von Unternehmen(-teilen) oder Anteilen an Kapitalgesellschaften in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Sacheinlage bzw. Anteilstausch, §§ 20 bis 23 und 25 UmwStG) .....</b>		<b>359</b>
<b>1</b>	<b>Allgemeines und Übersicht über die Einbringungsvorschriften .....</b>	<b>359</b>
1.1	Einleitung .....	359
1.2	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG (Konzeptwechsel und Internationalisierung) .....	362
1.3	Die Einbringungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes – Aufbau und Übersicht ...	366
1.4	Grundsystematik der Einbringung .....	373
1.4.1	Möglichkeiten der Umstrukturierung .....	373
1.4.2	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerungsvorgang .....	374
1.4.2.1	Betriebseinbringung (§ 20 UmwStG) .....	374
1.4.2.2	Formwechsel einer Personengesellschaft (§ 25 UmwStG) .....	375
1.4.2.3	Anteilstausch (§ 21 UmwStG) .....	376
1.4.3	Besteuerungsmethode der Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nach den §§ 20 ff. UmwStG .....	376
1.4.3.1	Einbringung ohne Steuerbelastung .....	377
1.4.3.2	Begünstigte Einbringung bedeutet keinen Steuerverzicht .....	377
1.4.3.3	Besteuerung der aus einer Einbringung erhaltenen Anteile .....	378
1.4.3.4	Systematische Ausnahmen und Einschränkungen der Steuervergünstigung .....	381
1.4.3.5	Verdoppelung der stillen Reserven bei steuerbegünstigter Einbringung ohne Doppelversteuerung .....	385
1.5	Systematische Stellung der Einbringungsvorschriften .....	387
1.5.1	Konkurrenzverhältnis der §§ 20 ff. UmwStG zu anderen Ertragsteuervorschriften .....	387
1.5.1.1	Sonderrecht: UmwStG .....	387
1.5.1.2	Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§ 20 UmwStG) .....	388
1.5.1.3	Anteilstausch (§ 21 UmwStG) .....	389
1.5.2	Keine analoge Anwendung der Einbringungsvorschriften .....	390
<b>2</b>	<b>Anwendungsbereich der Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG .....</b>	<b>391</b>
2.1	Zeitlicher Anwendungsbereich .....	391
2.2	Sachlicher Anwendungsbereich .....	391
2.2.1	Anwendung der Betriebseinbringung nach § 20 UmwStG .....	391
2.2.2	Anwendung des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG .....	392
2.2.3	Anwendung des Formwechsels nach § 25 UmwStG .....	392

2.3	Persönlicher Anwendungsbereich .....	393
2.3.1	Persönlicher Anwendungsbereich für Betriebseinbringungen (§§ 20, 25 UmwStG) .....	394
2.3.2	Persönlicher Anwendungsbereich für den Anteilstausch (§ 21 UmwStG) .....	396
2.4	Anwendungsbeispiele .....	396
2.4.1	Zahlreiche Einbringungsmöglichkeiten .....	396
2.4.2	Begünstigte Übertragungsvorgänge betrieblicher Sachgesamtheiten auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft .....	397
2.4.3	Fälle des Anteilstauschs i. S. d. § 21 UmwStG .....	399
<b>3</b>	<b>Einbringung von Unternehmen(-steilen) in eine Kapitalgesellschaft/ Genossenschaft – Begriff und Tatbestand der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) .....</b>	<b>400</b>
3.1	Allgemeines – Sacheinlage als umwandlungssteuerrechtlicher Begriff .....	400
3.2	Entsprechende Anwendung der Einbringungs Vorschriften bei fehlgeschlagener Sacheinlage? .....	402
3.3	Einbringungsobjekte .....	403
3.3.1	Betrieb .....	404
3.3.1.1	Definition .....	404
3.3.1.2	Betrieb mit Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften .....	405
3.3.1.3	Betriebseinbringung durch eine Personengesellschaft .....	407
3.3.1.4	Betriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen) .....	408
3.3.2	Teilbetrieb .....	425
3.3.2.1	Teilbetriebsbegriff .....	426
3.3.2.2	»Europäischer« Teilbetriebsbegriff .....	426
3.3.2.3	Teilbetriebe als Einbringungsgegenstand .....	428
3.3.2.4	Perspektive und Zeitpunkt der Teilbetriebsbeurteilung .....	428
3.3.2.5	Teilbetriebe i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG (Beispiele) .....	429
3.3.2.6	Gewerblicher Teilbetrieb .....	430
3.3.2.7	Land- und forstwirtschaftlicher Teilbetrieb .....	432
3.3.2.8	Teilbetrieb einer selbständigen Tätigkeit (Teilpraxis) .....	433
3.3.2.9	Teilbetriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen) .....	434
3.3.2.10	Teilbetriebseinbringung (Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen) .....	435
3.3.3	Mitunternehmeranteil .....	436
3.3.3.1	Begriff des Mitunternehmeranteils .....	436
3.3.3.2	Mitunternehmeranteile bei der Einbringung .....	437
3.3.3.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen) .....	439
3.3.3.4	Sonderbetriebsvermögen und wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbereich .....	443
3.3.3.5	Bruchteil eines Mitunternehmeranteils als Einbringungsgegenstand .....	445
3.4	Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als aufnehmende Gesellschaft .....	447
3.5	Einbringung von Unternehmensteilen .....	448
3.5.1	Begriff der »Einbringung« und Bedeutung der verschiedenen Einbringungsarten .....	448

3.5.2	Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Einzelübertragung) .....	450
3.5.2.1	Grundsätze .....	450
3.5.2.2	Sachgründung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft .....	450
3.5.2.3	Sachkapitalerhöhung bei einer Kapitalgesellschaft .....	452
3.5.2.4	Bargründung oder Barkapitalerhöhung mit »Sacheinlage-Aufgeld« .....	452
3.5.2.5	Einbringung im Wege der Anwachsung .....	453
3.5.3	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung/Spaltung) .....	454
3.5.4	Einbringung durch Formwechsel einer Personengesellschaft .....	456
3.5.5	Einbringung durch ausländische Umwandlung .....	457
3.5.6	Einbringung durch Gesamtrechts- und Einzelrechtsnachfolge .....	458
3.6	Gewährung neuer Gesellschaftsanteile als Gegenleistung .....	459
3.6.1	Neue Anteile als Entgelt für die Sacheinbringung .....	459
3.6.2	Verschleierte Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung .....	461
3.6.2.1	Rechtslage vor Änderung des GmbHG und des AktG (d. h. vor dem 01.11.2008 bzw. 01.09.2009) .....	461
3.6.2.2	Rechtslage ab Inkrafttreten der Neuregelungen des GmbHG und AktG (ab dem 01.11.2008 bzw. 01.09.2009) .....	461
3.6.3	Neue Anteile für die Einbringung/sonstige Gegenleistungen .....	462
3.6.3.1	»Neue« Anteile als Mindestgegenleistung .....	462
3.6.3.2	Sonstige Gegenleistungen (i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG) ...	463
3.7	Einbringende Person .....	464
<b>4</b>	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage (Übersicht) .....</b>	<b>465</b>
<b>5</b>	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb .....</b>	<b>470</b>
5.1	Übergangsgewinnermittlung .....	470
5.2	Einbringungsbedingtes Rumpfwirtschaftsjahr .....	471
5.3	Gewinn aus der Einbringung von Betriebsvermögen .....	471
5.4	Folgeauswirkungen der Sacheinlage .....	471
<b>6</b>	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage für die aufnehmende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft .....</b>	<b>473</b>
6.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens .....	473
6.1.1	Grundsätze .....	473
6.1.2	Regelbewertung (gemeiner Wert) und abweichende Bewertung (Antrag auf Minderansatz) gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG .....	474
6.1.3	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus? .....	475
6.1.4	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt? .....	476
6.1.4.1	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für den steuerlichen Ansatz? .....	476
6.1.4.2	Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft .....	477
6.1.4.3	Antrag auf Minderbewertung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG (Form, Inhalt und Frist) .....	477
6.1.4.4	Ausübung des Bewertungswahlrechts im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils .....	479
6.1.5	Inhalt des Bewertungswahlrechts .....	480
6.1.5.1	Gegenstand der Bewertung .....	480
6.1.5.2	Buchwertansatz .....	481

	6.1.5.3	Zwischenwertansatz .....	482
	6.1.5.4	Gemeiner Wert (Regelansatz) .....	484
6.1.6		Ist die Bewertung gem. § 20 Abs. 2 UmwStG nachträglich änderbar? .....	486
	6.1.6.1	Änderung des Bewertungsantrags/Bilanzänderung .....	486
	6.1.6.2	Bilanzberichtigung .....	487
6.1.7		Einschränkungen des Bewertungswahlrechts .....	488
	6.1.7.1	Grundlagen .....	488
	6.1.7.2	Sacheinlagegegenstand mit negativem Kapital (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG) .....	488
	6.1.7.3	Sacheinlage mit sonstigen Gegenleistungen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG) .....	490
	6.1.7.4	Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts aus dem eingebrachten Betriebsvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 3 UmwStG) .....	493
	6.1.7.5	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts bei fehlendem Besteuerungsrecht für die erhaltenen Anteile .....	494
6.2		Kosten der Einbringung .....	495
6.3		Zeitpunkt der Einbringung (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG) .....	497
	6.3.1	Bedeutung des Einbringungszeitpunkts .....	497
	6.3.2	Steuerlicher Übertragungsstichtag .....	498
	6.3.3	Rückbeziehung der Einbringung .....	498
	6.3.3.1	Sinn und Zweck der Rückbeziehung .....	499
	6.3.3.2	Von der Rückbeziehung erfasste Steuerarten .....	499
	6.3.3.3	Antrag auf Rückbeziehung .....	500
	6.3.3.4	Ausnahmen von der Rückbeziehung .....	500
	6.3.3.5	Rückbezugszeitraum und Einbringungszeitpunkt .....	500
	6.3.3.6	Auswirkung der Rückbeziehung auf die Übernehmerin .....	501
6.4		Gewinnermittlung mit dem übernommenen Vermögen (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG) .....	503
	6.4.1	Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 23 UmwStG) .....	503
	6.4.2	Buchwertansatz .....	505
	6.4.3	Zwischenwertansatz .....	507
	6.4.4	Ansatz zum gemeinen Wert .....	508
	6.4.4.1	Besteuerungsgrundsätze in Abhängigkeit von der Art der Einbringung .....	508
	6.4.4.2	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Umwandlung .....	509
	6.4.4.3	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Einzelrechtsnachfolge .....	510
6.5		Einbringungsfolgegewinn .....	511
6.6		Verlustverwertung durch die übernehmende Gesellschaft (§§ 20 Abs. 6 Satz 4 und Abs. 9, 23 Abs. 5 UmwStG) .....	512
	6.6.1	Einkommensteuer/Körperschaftsteuer .....	512
	6.6.1.1	Verlustvortrag des Einbringenden .....	512
	6.6.1.2	Durch eine Körperschaft eingebrachte Verluste im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG) .....	513
	6.6.1.3	Eigene Verluste der Übernehmerin im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG) .....	513
	6.6.1.4	Verwertung von Verlustpotenzial aus Finanzinstrumenten und Anteilen an Kapitalgesellschaften bei rückbezogener Einbringung (§ 2 Abs. 5 UmwStG) .....	514
	6.6.2	Gewerbeverluste .....	514

6.7	Wertaufstockung des eingebrachten Betriebsvermögens im Fall der nachträglichen Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 23 Abs. 2 UmwStG) .....	515
6.7.1	Inhalt der Regelung .....	515
6.7.2	Voraussetzungen für die Wertaufstockung .....	516
6.7.3	Ermittlung der Aufstockungsbeträge und steuerliche Behandlung .....	517
<b>7</b>	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage für den Einbringenden</b> .....	<b>518</b>
7.1	Überblick .....	518
7.1.1	Einbringung und Gewinnrealisierung .....	518
7.1.2	Erwerb der neuen Anteile durch Sacheinlage .....	518
7.1.3	Einbringung und Verletzung steuerlicher Verbleibens- und Sperrfristen .....	519
7.2	Einbringungsgewinn .....	519
7.2.1	Allgemeines .....	519
7.2.2	Berechnung des Einbringungsgewinns .....	520
7.2.3	Veräußerungspreis für das eingebrachte Vermögen .....	521
7.2.4	Kosten der Einbringung .....	521
7.2.5	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG .....	522
7.2.6	Auswirkung der Einbringung auf zurückbehaltene unwesentliche Wirtschaftsgüter .....	523
7.3	Zeitpunkt der Entstehung des Einbringungsgewinns .....	524
7.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns .....	525
7.4.1	Grundsätzliches .....	525
7.4.2	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer .....	525
7.4.2.1	Einkunftsart .....	525
7.4.2.2	Besteuerungs- oder Feststellungsverfahren .....	525
7.4.2.3	Steuerpflicht des Einbringungsgewinns .....	526
7.4.2.4	Freibeträge und Tarifiermäßigung (§ 16 Abs. 4 und § 34 EStG) .....	527
7.4.3	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer .....	529
7.4.4	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Gewerbesteuer .....	530
7.4.4.1	Einbringung eines Gewerbebetriebs oder Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person .....	531
7.4.4.2	Einbringung eines (Teil-)Betriebs durch Körperschaften .....	532
7.4.4.3	Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch Körperschaften .....	532
7.4.4.4	Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder von Mitunternehmeranteilen durch eine Personengesellschaft .....	532
7.5	Entnahmen bei rückbezogener Einbringung .....	533
7.6	Anschaffungskosten der durch Sacheinlage erworbenen Anteile (§ 20 Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 UmwStG) .....	535
7.7	Einbringungsgeborene Anteile alten Rechts (§ 21 UmwStG 1995) .....	536
7.7.1	Weitergeltung des Rechts der einbringungsgeborenen Anteile .....	536
7.7.2	Anschaffungskosten bei Einbringung (§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995) .....	538
7.7.3	Nachträgliche Anschaffungskosten .....	538
7.7.4	Nachträgliche Anschaffungskostenminderung .....	539
7.7.5	Einbringungsgeborene Anteile – Definition und Entstehung .....	539
7.7.6	Einlage/Einbringung der Anteile i. S. d. § 21 UmwStG 1995 in ein Betriebsvermögen .....	541
7.7.7	Entnahme der einbringungsgeborenen Anteile aus einem Betriebsvermögen .....	542
7.7.8	Laufende Besteuerung der einbringungsgeborenen Anteile .....	542
7.7.9	Unentgeltliche Übertragung von einbringungsgeborenen Anteilen .....	543
7.7.9.1	Rechtsnachfolge .....	543
7.7.9.2	Teilentgeltliche Übertragung .....	544

7.7.10	Einbringungsgeborene Anteile bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft und bei Kapitalerhöhungsmaßnahmen .....	544
7.7.10.1	Übersicht .....	544
7.7.10.2	Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln der Gesellschaft .....	544
7.7.10.3	Übertragung des Bezugsrechts .....	545
7.7.10.4	Eigene Inanspruchnahme des Bezugsrechts .....	546
7.7.10.5	Gründung einer Kapitalgesellschaft mit mehreren Gesellschaftern .....	547
7.7.10.6	Verfahren .....	547
7.7.11	Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Hauptrealisationstatbestand, § 21 Abs. 1 UmwStG 1995) .....	548
7.7.11.1	Aufdeckung stiller Reserven durch entgeltliche Übertragung .....	548
7.7.11.2	Veräußerungsvorgänge .....	548
7.7.12	Gewinnrealisierung ohne Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Ersatzrealisationstatbestände, § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995) .....	549
7.7.12.1	Übersicht .....	549
7.7.12.2	Besteuerung auf Antrag des Anteilseigners .....	550
7.7.12.3	Wegfall des Besteuerungsrechts .....	551
7.7.12.4	Kapitalrückzahlung an den Anteilseigner der einbringungsgeborenen Anteile .....	553
7.7.12.5	Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft .....	555
7.7.13	Berechnung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen .....	555
7.7.13.1	Gewinnermittlung .....	555
7.7.13.2	Veräußerungspreis .....	557
7.7.13.3	Gemeiner Wert der Anteile .....	558
7.7.13.4	Kosten .....	558
7.7.14	Versteuerung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen .....	559
7.7.14.1	Realisierung der stillen Reserven bei der Einkommensteuer .....	559
7.7.14.2	Realisierung stiller Reserven bei der Körperschaftsteuer .....	561
7.7.14.3	Realisierung stiller Reserven bei der Gewerbesteuer .....	562
7.7.15	Stundung der Steuern auf den Gewinn aus einbringungsgeborenen Anteilen ...	563
7.7.15.1	Stundungsregelung in § 21 Abs. 2 Satz 3 ff UmwStG 1995 .....	563
7.7.15.2	Stundungsregelung für natürliche Personen bei Entstrickung innerhalb der EU/EWR für Vorgänge bis 31.12.2021 (§ 27 Abs 3 Nr 3 S 2 UmwStG i. d. F. des SEStEG .....	565
7.7.15.3	Stundungsregelung und Wegfall der Steuer für natürliche Personen bei Entstrickung ab 01.01.2022 (§ 27 Abs 3 Nr 3 S 2 Nr 2 UmwStG i. d. F. des JStG 2022) .....	565
7.8	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung (§ 22 UmwStG) .....	566
7.8.1	Regelungsinhalt, Bedeutung und Kritik .....	566
7.8.2	Rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung bei Veräußerung von Anteilen aus einer Betriebseinbringung (§ 22 Abs. 1 UmwStG) .....	568
7.8.3	Vorgänge, die zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung führen – Tatbestand (§ 22 Abs. 1 Sätze 1 und 6 UmwStG) .....	569
7.8.3.1	Übersicht .....	569
7.8.3.2	Sperrfristverhaftete Anteile (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) .....	569
7.8.3.3	Schädliches Ereignis: Veräußerung der maßgebenden Anteile innerhalb der »Sperrfrist« .....	572
7.8.3.4	Unentgeltliche Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG) ....	579

7.8.3.5	(Weiter-)Einbringung der erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG) .....	580
7.8.3.6	Auflösung und Abwicklung der Kapitalgesellschaft, Kapitalrückzahlung oder Ausschüttung aus dem Einlagekonto (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3) .....	581
7.8.3.7	Buchwerteinbringungen mit anschließender Anteilsveräußerung oder Weitereinbringung (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 und 5 UmwStG) .....	583
7.8.3.8	Verlust der persönlichen Anwendungsvoraussetzungen (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 und Abs. 8 UmwStG) .....	584
7.8.3.9	Schädliches Ereignis: Nichterbringung des Nachweises i. S. d. § 22 Abs. 3 UmwStG .....	586
7.8.4	Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns – Rechtsfolgen der »schädlichen Verfügung« über die erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 1 Sätze 1–4 und 7 UmwStG) .....	588
7.8.4.1	Nachträgliche Entstehung und Festsetzung eines Einbringungsgewinns (sog. Einbringungsgewinn I) .....	588
7.8.4.2	Ermittlung des Einbringungsgewinns I .....	589
7.8.4.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns I .....	590
7.8.5	Gewinn aus der Veräußerung der sperrfristverhafteten Anteile (Sonderregelungen für juristische Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften, § 22 Abs. 4 UmwStG) .....	592
7.8.5.1	Juristische Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften als Anteilseigner von sperrfristverhafteten Anteilen .....	592
7.8.5.2	Sonderregelung nach § 22 Abs. 4 UmwStG für die Anteilsveräußerung aus dem Hoheitsbereich oder der Vermögensverwaltung .....	592
7.8.6	Nachträgliche Anschaffungskosten für erhaltene Anteile bei rückwirkender Einbringungsgewinnbesteuerung .....	594
7.8.7	Beispiele zu den Rechtsfolgen einer Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung .....	595
<b>8</b>	<b>Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (Anteilstausch, § 21 UmwStG) .....</b>	<b>597</b>
8.1	Regelung des § 21 UmwStG und Abgrenzung zu anderen Bestimmungen .....	597
8.2	»Einfacher« Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) .....	598
8.2.1	Tatbestand .....	598
8.2.2	Rechtsfolge .....	599
8.3	Qualifizierter Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) .....	599
8.3.1	Tatbestand .....	599
8.3.1.1	Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften .....	600
8.3.1.2	Mehrheitsvermittelnde Beteiligung .....	602
8.3.1.3	Übernehmende Gesellschaft .....	604
8.3.1.4	»Einbringung« der Anteile .....	604
8.3.1.5	Gegenleistung: Neue Anteile .....	604
8.3.1.6	Zusatzleistungen neben der Anteilsgewährung .....	605

8.3.2	Bewertung der eingebrachten Beteiligung bei der Übernehmerin (§ 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG) .....	605
8.3.2.1	Regelbewertung .....	605
8.3.2.2	Abweichende Bewertung auf Antrag (Bewertungswahlrecht) .....	605
8.3.2.3	Einschränkung des Bewertungswahlrechts .....	607
8.3.2.4	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts durch § 50i EStG ...	608
8.3.2.5	Keine Begrenzung der Übernahme von Anschaffungskosten/ Buchwert bei einem negativen Wert .....	608
8.4	Zeitpunkt des Anteilstauschs .....	609
8.5	Rechtsfolgen des Anteilstauschs für die übernehmende Gesellschaft .....	609
8.5.1	Bewertung der eingebrachten Beteiligung (§ 21 Abs. 1 UmwStG) .....	609
8.5.2	Nachträgliche Aufstockung der Anschaffungskosten auf Antrag (§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG) .....	609
8.5.3	Einbringungskosten .....	610
8.5.4	Weitere Besteuerungsgrundsätze für die erworbene Beteiligung (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG) .....	610
8.5.5	Auswirkungen auf Verluste der Übernehmerin .....	611
8.6	Rechtsfolgen des qualifizierten Anteilstauschs für den Einbringenden .....	611
8.6.1	Beteiligung einbringungsgeborener Anteile alten Rechts am Anteilstausch .....	611
8.6.2	Anschaffungskosten der erworbenen Anteile (§ 21 Abs. 2 UmwStG) .....	611
8.6.2.1	Grundsatz und Überblick .....	611
8.6.2.2	Grundsatz: Bestimmung der Anschaffungskosten durch den Wertansatz der Übernehmerin (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) .....	613
8.6.2.3	Ausnahme: Vom Wertansatz der Übernehmerin abweichende Anschaffungskosten auf Antrag (§ 21 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UmwStG) ...	614
8.6.3	Einbringungsgewinn (Ermittlung) .....	617
8.6.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns .....	618
8.6.4.1	Einkommensteuer .....	618
8.6.4.2	Körperschaftsteuer .....	619
8.6.4.3	Gewerbsteuer .....	620
8.7	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach dem Anteilstausch (§ 22 Abs. 2, 3 und 5 bis 7 UmwStG) .....	621
8.7.1	Regelungsinhalt und Sinn und Zweck der Bestimmung .....	621
8.7.2	Tatbestand für eine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) .....	622
8.7.2.1	»Veräußerung« der eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) .....	622
8.7.2.2	Veräußerungersatztatbestände bezogen auf die eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG) .....	623
8.7.2.3	Nachweispflicht über die Zurechnung der eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 3 UmwStG) .....	623
8.7.2.4	»Sperrfristverhaftete Anteile« .....	624
8.7.2.5	Keine Anwendbarkeit der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 2 KStG beim Einbringenden .....	625
8.7.2.6	Erhaltene Anteile sind noch nicht veräußert oder stille Reserven nicht nach § 6 AStG besteuert (§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG) .....	625
8.7.3	Rechtsfolge: Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns .....	626
8.7.3.1	Ermittlung des Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG) .....	626
8.7.3.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns II .....	627

8.7.3.3	Nachträgliche Anschaffungskosten für die erhaltenen Anteile des Einbringenden .....	628
8.7.3.4	Verfahrensrecht .....	629
8.7.3.5	Beispiel für die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns II .....	629
<b>Kapitel II Einbringung von Unternehmen(-steilen) in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) .....</b>		<b>631</b>
<b>1</b>	<b>Einleitung und Anwendungsbereich .....</b>	<b>631</b>
1.1	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft .....	631
1.2	Bedeutung der Vorschrift .....	632
1.3	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG .....	633
1.4	Persönlicher Anwendungsbereich .....	634
<b>2</b>	<b>Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG als Unterfall der Betriebsveräußerung .....</b>	<b>634</b>
<b>3</b>	<b>Grundlagen und Systematik der Steuervergünstigung des § 24 UmwStG .....</b>	<b>636</b>
3.1	Steuerbegünstigte Einbringung nach § 24 Abs. 1 UmwStG .....	636
3.1.1	Durchbrechung des Realisationsprinzips .....	636
3.1.2	Regelungsprinzip der »Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft« (§ 24 UmwStG) .....	638
3.2	Unentgeltliche Aufnahme von Angehörigen in ein Einzelunternehmen oder unentgeltliche Begründung einer atypischen Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil (Kombination von § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG) .....	639
3.3	Aufnahme von Gesellschaftern in eine Personengesellschaft gegen Zahlung in das Vermögen der Altgesellschafter (Kombination von § 16 EStG und § 24 UmwStG) .....	641
<b>4</b>	<b>Regelungsbereich .....</b>	<b>642</b>
4.1	Globaler und universeller Anwendungsrahmen .....	642
4.2	Anwendungsbeispiele .....	643
4.3	Nicht von § 24 UmwStG erfasste Einbringungssachverhalte .....	646
<b>5</b>	<b>Systematische Einordnung .....</b>	<b>648</b>
5.1	§ 24 UmwStG als Sondernorm .....	648
5.2	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen .....	650
5.3	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Einlagen .....	650
5.4	§ 24 UmwStG als abgeschlossene Regelung .....	650
<b>6</b>	<b>Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG) .....</b>	<b>651</b>
6.1	Allgemeines und Definition der Einbringung .....	651
6.2	Einbringungsgegenstände .....	652
6.2.1	Übersicht .....	652
6.2.2	Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil .....	654
6.2.3	100%ige Kapitalbeteiligung als Teilbetrieb .....	655
6.3	Einbringender .....	656
6.4	Aufnehmende »Personengesellschaft« .....	656

6.5	Vorgänge der »Einbringung«	657
6.5.1	Allgemeines und Begriff	657
6.5.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	658
6.5.3	Einbringung durch Anwachsung	659
6.5.4	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung)	659
6.5.5	Einbringung durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge und Bildung von Sonderbetriebsvermögen	660
6.6	Mitunternehmerstellung als Gegenleistung	663
6.6.1	Gewährung von Gesellschaftsrechten	663
6.6.2	Mischentgelt (Gesellschaftsrechte und sonstiges Entgelt, z. B. Darlehensgewährung)	666
6.6.3	Keine Begünstigung: Einbringung gegen Zuzahlung in das persönliche Vermögen des Einbringenden	669
6.6.3.1	Zuzahlung in das (steuerliche) Privatvermögen	669
6.6.3.2	Zuzahlung in das steuerliche Betriebsvermögen des Einbringenden	672
<b>7</b>	<b>Rechtsfolgen der Einbringung gemäß § 24 Abs. 2 bis 6 UmwStG (Übersicht)</b>	672
<b>8</b>	<b>Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb</b>	677
8.1	Umstellung der Gewinnermittlungsart	677
8.2	Rumpfwirtschaftsjahr	678
<b>9</b>	<b>Rechtsfolgen der Einbringung für die aufnehmende Personengesellschaft (§ 24 Abs. 2, 4 und 6 UmwStG)</b>	678
9.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 24 Abs. 2 UmwStG)	678
9.1.1	Bewertung (Allgemeines)	678
9.1.2	Regelbewertung und abweichende Wertansätze auf Antrag (§ 24 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG)	679
9.1.3	Umfang und Einschränkungen des Bewertungswahlrechts (Antrag auf Minderbewertung gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)	680
9.1.3.1	Gegenstand der Bewertung	680
9.1.3.2	Keine Bewertungseinschränkung bei negativem Kapital des eingebrachten Vermögens	680
9.1.3.3	Einschränkung der Minderbewertung bei Entstrickung des eingebrachten Vermögens (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG)	680
9.1.3.4	Einschränkung der Minderbewertung bei sonstigen Gegenleistungen ab 2015 (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Satz 4 UmwStG)	681
9.1.4	Inhalt des Bewertungswahlrechts und Antrag nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	683
9.1.5	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus?	684
9.1.6	Eigenes Bewertungswahlrecht für jeden Einbringungstatbestand	685
9.1.7	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt?	686
9.1.7.1	Antrag und Umsetzung in einer Einbringungsbilanz	686
9.1.7.2	Bilanzerstellung auch bei Buchwertfortführung?	686
9.1.7.3	Handelsrechtliche Maßgeblichkeit bei der Wahlrechtsausübung?	687
9.1.7.4	Buchwert- oder Zwischenwertansatz unter Zuhilfenahme von Ergänzungsbilanzen	688
9.1.8	Ist der Antrag auf Minderbewertung (nachträglich) änderbar?	690

9.2	Gewinnermittlung nach der Einbringung	691
9.2.1	Gewinnermittlungsart	691
9.2.2	Fortführung der einbringungsbedingt erstellten Ergänzungsbilanzen	692
9.2.2.1	Ergebniswirksame Weiterentwicklung der Ergänzungsbilanzen	692
9.2.2.2	Buchwerteinbringung	692
9.2.2.3	Einbringung zum Zwischenwert	694
9.2.2.4	Einbringung zum gemeinen Wert	694
9.2.3	Behandlung des übernommenen Vermögens bei der Gewinnermittlung (§ 23 UmwStG)	695
9.2.3.1	Grundlagen	695
9.2.3.2	Einbringung zu Buchwerten	695
9.2.3.3	Zwischenwertansatz	697
9.2.3.4	Einbringung unter Ansatz der gemeinen Werte	697
9.2.3.5	Verlustverwertung	698
9.3	Einbringungskosten	699
9.4	Zeitpunkt der Einbringung (§ 24 Abs. 4 2. HS UmwStG)	699
9.4.1	Bedeutung	699
9.4.2	Einbringungsstichtag und Rückbeziehungsmöglichkeiten	700
9.4.2.1	Grundsatz	700
9.4.2.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	701
9.4.2.3	Rückwirkende Einbringung bei Umwandlung	701
9.4.2.4	Rückwirkende Einbringung bei »Mischeinbringung«	702
9.4.2.5	Bestimmung über die Rückbeziehung der Einbringung	702
9.4.2.6	Wirkung der Rückbeziehung des Einbringungsstichtags	703
9.5	Einbringungsfolgegewinn	703
9.6	Keine Verwertung eines Zinsvortrags des Einbringenden (§ 24 Abs. 6 UmwStG)	704
<b>10</b>	<b>Rechtsfolgen der Einbringung für die einbringende Person (§ 24 Abs. 3 und 5 UmwStG)</b>	<b>704</b>
10.1	Einbringungsgewinn	704
10.1.1	Entstehung eines Einbringungsgewinns	704
10.1.2	Zeitpunkt der Entstehung	705
10.1.3	Ermittlung des Einbringungsgewinns	705
10.1.3.1	Stichtagsbezogene Berechnung nach Betriebsveräußerungsgrundsätzen	705
10.1.3.2	Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter	706
10.1.3.3	Veräußerungspreis	707
10.1.3.4	Kosten der Einbringung	707
10.1.3.5	Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter	708
10.1.4	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG	708
10.1.5	Einbringender als Kommanditist mit verrechenbaren Verlusten	708
10.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer	709
10.2.1	Persönliche Steuerpflicht und Stundung der Steuer	709
10.2.2	Einkunftsart	709
10.2.3	Verfahren	710
10.2.4	Sachliche Steuerpflicht	710
10.2.5	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)	710
10.2.6	Tarifermäßigung (§ 34 EStG)	711
10.2.6.1	Entnahmegewinne bei Buchwerteinbringung	711
10.2.6.2	Einbringung zum Zwischenwert	711
10.2.6.3	Ansatz zum gemeinen Wert	712

10.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer .....	715
10.4	Nachträglicher Einbringungsgewinn in den Sonderfällen des § 24 Abs. 5 UmwStG .....	715
10.4.1	Allgemeines .....	715
10.4.2	Tatbestand für den nachträglichen Einbringungsgewinn .....	716
10.4.3	Rechtsfolge: Nachträglicher Einbringungsgewinn .....	717
10.5	Veräußerung der einbringungsbedingt erworbenen (Mitunternehmer-)Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft .....	719
<b>11</b>	<b>Gewerbsteuer</b> .....	720
11.1	Übersicht .....	720
11.1.1	Gewerbsteuerpflichtiger Einbringungsgewinn .....	720
11.1.2	Gewerbeverluste .....	722
11.2	Einbringungsergebnis (Gewinn/Verlust) .....	723
11.2.1	Einbringender ist eine natürliche Person .....	724
11.2.2	Einbringender ist eine Körperschaft .....	726
11.2.3	Einbringender ist eine Personengesellschaft .....	727
11.3	Verlustverwertung bei der Gewerbesteuer .....	728
11.3.1	Allgemeine Grundsätze der Behandlung eines Gewerbeverlustes .....	728
11.3.1.1	Periodenübergreifender Verlustausgleich .....	728
11.3.1.2	Voraussetzung für den Verlustausgleich: Fortführung der Unternehmensidentität .....	729
11.3.1.3	Voraussetzung für den Verlustausgleich: Beibehalt der Unternehmeridentität .....	730
11.3.2	Verlustabzug bei Einbringung durch natürliche Personen oder Personengesellschaften .....	730
11.3.3	Verlustabzug bei Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft, Genossenschaft oder optierende Gesellschaft .....	733
<b>12</b>	<b>Umsatzsteuer</b> .....	735
12.1	Einbringung als Leistungsaustausch .....	735
12.1.1	Nicht steuerbare Geschäftsveräußerung bei (Teil-)Betriebseinbringung .....	735
12.1.2	Einbringung der 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft .....	735
12.1.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils .....	736
12.1.4	Irrtümlich ausgewiesene Umsatzsteuer .....	736
12.2	Leistungen der übernehmenden Personengesellschaft .....	737
12.3	Rechtsfolgen .....	737
12.3.1	Rückwirkende Einbringung .....	737
12.3.2	Keine Gesamtrechtsnachfolge der Erwerberin bei Geschäftsveräußerung im Ganzen .....	737
12.3.3	Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG) .....	737
12.3.4	Vorsteuerabzug des Einbringenden .....	738
12.3.5	Vorsteuerabzug der übernehmenden Personengesellschaft .....	738

<b>Teil D Umwandlungen der öffentlichen Hand</b> .....	739
<b>Kapitel I Verwaltungsrecht</b> .....	741
<b>1 Einführung</b> .....	741
<b>2 Organisationsformen der öffentlichen Verwaltung</b> .....	741
2.1 Körperschaften des öffentlichen Rechts .....	741
2.2 Gebietskörperschaften .....	741
2.3 Gemeindeverbände .....	742
2.4 Behörden .....	742
2.5 Anstalten des öffentlichen Rechts .....	742
2.6 Regiebetriebe .....	743
2.7 Eigenbetriebe .....	743
2.8 Sondervermögen .....	743
2.9 Zweckverbände .....	744
<b>Kapitel II Steuerrecht</b> .....	745
<b>1 Einführung</b> .....	745
<b>2 Hoheitsbetriebe</b> .....	745
<b>3 Betriebe gewerblicher Art (§ 4 KStG)</b> .....	747
3.1 Einführung .....	747
3.2 Der Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG) .....	748
3.3 Umstrukturierungen im Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art .....	749
3.3.1 Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes .....	749
3.3.2 Die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben gewerblicher Art innerhalb der Körperschaft des öffentlichen Rechts .....	750
3.3.2.1 Die Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art .....	751
3.3.2.2 Die Zusammenfassung von wechselseitig technisch- wirtschaftlich verflochtenen Betrieben gewerblicher Art .....	751
3.3.2.3 Die Zusammenfassung von Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben (Betriebe gewerblicher Art) .....	752
3.3.2.4 Die Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art .....	753
3.3.2.5 Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben .....	753
3.3.2.6 Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Einrichtungen, die kein Betrieb gewerblicher Art sind .....	753
3.3.3 Die Zusammenfassung der Ergebnisse von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft .....	753

<b>4</b>	<b>Umstrukturierungen der öffentlichen Hand unter Einbeziehung des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes</b> .....	755
4.1	Umwandlungsgesetz .....	756
4.1.1	Einführung .....	756
4.1.2	Ausgliederung (§§ 123 Abs. 1, 124, 168 UmwG) .....	756
4.1.2.1	Der übertragende Rechtsträger (§§ 124, 168 UmwG) .....	757
4.1.2.2	Der übernehmende Rechtsträger (§ 168 UmwG) .....	757
4.1.2.3	Die Ausgliederung eines Unternehmens i. S. d. § 168 UmwG .....	757
4.1.2.4	Das Umwandlungsverfahren .....	757
4.2	Umwandlungssteuergesetz .....	758
4.2.1	Einführung .....	758
4.2.2	Umwandlung eines Hoheitsbetriebs .....	758
4.2.3	Ausgliederung eines Betriebs gewerblicher Art auf eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) .....	759
4.2.3.1	Ausgliederung eines Betriebs aus einer Gebietskörperschaft oder aus einem Zusammenschluss von Gebietskörperschaften nach §§ 123, 124 und 168 UmwG .....	759
4.2.3.2	Die Ausgliederung eines Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG .....	759
4.2.3.3	Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine Gebietskörperschaft in eine Kapitalgesellschaft .....	760
4.2.3.4	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts .....	761
4.2.4	Sacheinlage in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 24 UmwStG) .....	761
4.2.4.1	Einführung .....	761
4.2.4.2	Einbringung eines Betriebs in eine Personenhandelsgesellschaft durch eine Gebietskörperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	762
4.2.4.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils durch eine Gebietskörperschaft in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	762
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 .....	763
4.2.5	Einbringung von Betriebsvermögen aus einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	763
4.2.5.1	Einführung .....	763
4.2.5.2	Einbringender i. S. d. §§ 20, 24 UmwStG .....	764
4.2.5.3	Einbringung von Betriebsvermögen durch den Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG) .....	764

4.2.6	Formwechsel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§§ 191, 301 UmwG) .....	766
4.2.6.1	Der Regelungsbereich der §§ 190 ff. UmwG .....	766
4.2.6.2	Der Formwechsel einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts im Steuerrecht .....	766
4.2.7	Vermögensübertragungen auf Gebietskörperschaften .....	766
4.2.7.1	Umwandlungsgesetz .....	766
4.2.7.2	Umwandlungssteuergesetz .....	767
<b>5</b>	<b>Zusammenfassende Übersicht über die Umwandlungsmöglichkeiten der öffentlichen Hand .....</b>	<b>768</b>
	Stichwortregister .....	771