



www.nwb.de

STEUERFACHKURS

LEHRBUCH

► **nwb** E-BOOK

Junge

Lehrbuch Umwandlungssteuerrecht

3. Auflage

Junge

Lehrbuch

Umwandlungssteuerrecht

Steuerfachkurs · Lehrbuch

Lehrbuch Umwandlungssteuerrecht

Von

Bernd Junge, Dipl.-Finanzwirt (FH)

Dozent an der Thüringer Fachhochschule für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Steuern –
Gotha

3., überarbeitete und aktualisierte Auflage

ISBN 978-3-482-**58503-6** – 3., überarbeitete und aktualisierte Auflage 2015
eISBN 978-3-482-**00067-6**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2010
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH & Co. KG, Hamm
Druck: Stückle Druck und Verlag, Ettenheim

VORWORT

Das Umwandlungssteuergesetz vollzieht einen Spagat zwischen der Beseitigung steuerlicher Hindernisse für betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft unter Beteiligung von Rechtsträgern innerhalb des gesamten EU- und EWR-Gebietes einerseits und der Sicherung deutscher Besteuerungsrechte andererseits. Es ist an Komplexität kaum zu überbieten. Im Umwandlungssteuerrecht werden die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und das internationale Steuerrecht miteinander vernetzt. Grundlagenkenntnisse aus diesen Steuerrechtsgebieten sind zwingende Voraussetzung für die Anwendung des Umwandlungssteuerrechts.

Die Anwendung der umwandlungssteuerlichen Regelungen erfordert ein streng systematisches Vorgehen. In diesem Lehrbuch wird in vielen Beispielen der systematische Lösungsweg (immer wieder) aufgezeigt. Mein Anliegen war es, für die in Praxis und Theorie auftretenden Sachverhalte die einzuhaltenden Lösungsschritte aufzuzeigen und damit dem Leser eine Vorlage für die von ihm zu lösenden Fälle an die Hand zu geben. Das Lehrbuch beginnt in dem jeweiligen Abschnitt mit einfachen Einstiegsbeispielen, die dann in der Fortsetzung nach und nach weitere Probleme aufgreifen. Dabei werden auch die Hintergründe und Zusammenhänge einzelner Normen zu deren besseren Verständnis beleuchtet. Komplettiert wird dieses Lehrbuch durch zusammenfassende Beispiele.

Dieses Lehrbuch eignet sich zur Vorbereitung auf die Steuerinspektorenprüfung, die Steuerberaterprüfung und das WP-Examen. Aber auch Studenten an Universitäten und Fachhochschulen mit dem Studienfach Steuerrecht/Steuerlehre bietet das vorliegende Werk einen Einblick in das Umwandlungssteuerrecht. Es kann ebenso eine Hilfe für die in der Steuerrechtspraxis Beschäftigten sein. Der umwandlungssteuerrechtliche Einsteiger findet in diesem Buch erste Orientierungshilfen, der auf diesem Rechtsgebiet Fortgeschrittene wertvolle Entscheidungshilfen.

Auf der Basis des Umwandlungssteuererlasses vom 11.11.2011 wurde dieses Lehrbuch vollständig neu überarbeitet. Die Verwaltung hat mit ihrem Erlass (vom 11.11.2011) zu einigen im Vorfeld diskutierten Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung des durch das SEStEG geänderten Umwandlungssteuergesetzes Stellung bezogen. Die Bestimmung des Begriffes Teilbetrieb und des Einbringungsgegenstandes im Zusammenhang mit der Anwendung der §§ 20, 24 UmwStG sowie die Frage nach der Ermittlung des gemeinen Wertes sind nur eine kleine Auswahl der zu nennenden Beispiele.

In dieser dritten Auflage werden am Ende eines jeden Kapitels Kontrollfragen gestellt, die dem Leser Gelegenheit geben, sich die Kernaussagen in dem jeweiligen Teil und Lösungen zu häufig gestellten Fragen in Erinnerung zu rufen.

Des Weiteren wurden Gesetzesänderungen (z. B. die weiteren Einschränkungen der Verlustnutzung bei rückwirkenden Umwandlungen durch § 2 Abs. 4 Sätze 3 bis 6 UmwStG) eingepflegt und die aktuelle Rechtsprechung eingearbeitet.

Rechtsstand des Buches ist März 2015.

Kassel, im März 2015

Bernd Junge

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig! Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen noch verbessern? Bitte verwenden Sie für Ihr Feedback einfach unser Online-Formular auf:

www.nwb.de/go/feedback_lb

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Quartal ein Buchgeschenk.

INHALTSÜBERSICHT

	Rdn.	Seite
Kapitel 1: Umwandlungen nach Zivilrecht und Verbindungen zum Steuerrecht		2
1.1 Begriff der Umwandlung und Telos des UmwG	1	2
1.2 Umwandlungsarten	8	3
1.3 Vom UmwG ins UmwStG	20	9
1.4 Kontrollfragen		12
Kapitel 2: Umwandlung von Körperschaften in Personenunternehmen		17
2.1 Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person	25	17
2.2 Auf- und Abspaltung auf eine Personengesellschaft	341	125
2.3 Kontrollfragen		126
Kapitel 3: Umwandlung von Körperschaften in Körperschaften		134
3.1 Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft	343	134
3.2 Auf- oder Abspaltung auf eine andere Körperschaft	520	203
3.3 Kontrollfragen		225
Kapitel 4: Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, §§ 20, 22 und 23 UmwStG		232
4.1 Lex specialis zu § 16 EStG	592	232
4.2 Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG	600	234
4.3 Einbringungsvorgänge (Sachlicher Anwendungsbereich)	655	257
4.4 Persönlicher Anwendungsbereich	669	262
4.5 Ansatz mit dem gemeinen Wert als Grundsatz	690	269
4.6 Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert	699	271
4.7 Ertragsteuerliche Folgen für den Einbringenden	729	283
4.8 Einbringungszeitpunkt und Rückbeziehung der Sacheinlage	790	307
4.9 Ertragsteuerliche Folgen für die übernehmende Gesellschaft, § 23 UmwStG	809	316
4.10 Veräußerung steuerverstrickter Anteile innerhalb von sieben Jahren	855	330

	Rdn.	Seite
4.11 Zusammenfassendes Beispiel	950	362
4.12 Kontrollfragen		370
Kapitel 5: Anteilstausch, § 21 UmwStG		377
5.1 Begriff	951	377
5.2 Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Grundsätzen	954	377
5.3 Telos des § 21 UmwStG	955	377
5.4 Sachlicher Anwendungsbereich – Tatbestandsmerkmale eines Anteilstauschs	959	378
5.5 Persönlicher Anwendungsbereich	967	380
5.6 Steuerliche Folgen für den Einbringenden	972	382
5.7 Veräußerung unterhalb des gemeinen Wertes eingebrachter Anteile	1011	395
5.8 Veräußerung unterhalb des gemeinen Wertes erhaltener Anteile	1039	403
5.9 Kontrollfragen		405
Kapitel 6: Einbringung in eine Personengesellschaft, § 24 UmwStG		410
6.1 Grundkonzeption des § 24 UmwStG	1041	410
6.2 Objektiver Tatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG	1051	415
6.3 Einbringungsvorgänge (sachlicher Anwendungsbereich)	1099	432
6.4 Persönlicher Anwendungsbereich	1138	447
6.5 Wertansatz bei der übernehmenden Personengesellschaft	1144	448
6.6 Ertragsteuerliche Folgen beim Einbringenden	1163	452
6.7 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	1185	459
6.8 Rechtsfolgen bei der übernehmenden Personengesellschaft	1190	461
6.9 Veräußerung von (mit-)eingebrachten Anteilen an Kapitalgesellschaften innerhalb von sieben Jahren	1203	465
6.10 Kontrollfragen		467
Stichwortverzeichnis		469

INHALTSVERZEICHNIS

	Rdn.	Seite
Vorwort		V
Inhaltsübersicht		VII
Inhaltsverzeichnis		IX
Literaturhinweise		XXV
Abkürzungsverzeichnis		XXVII

Kapitel 1: Umwandlungen nach Zivilrecht und Verbindungen zum Steuerrecht	2
---	----------

1.1	Begriff der Umwandlung und Telos des UmwG	1	2
1.2	Umwandlungsarten	8	3
1.2.1	Verschmelzung	8	3
1.2.2	Spaltung	10	4
1.2.2.1	Aufspaltung	11	5
1.2.2.2	Abspaltung	12	6
1.2.2.3	Ausgliederung	13	6
1.2.3	Vermögensübertragung	14	6
1.2.4	Formwechsel	16	7
1.3	Vom UmwG ins UmwStG	20	9
1.4	Kontrollfragen		12

Kapitel 2: Umwandlung von Körperschaften in Personenunternehmen	17
--	-----------

2.1	Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person	25	17
2.1.1	Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Vorschriften	26	17
2.1.1.1	Übertragende Körperschaft	27	17
2.1.1.2	Übernehmende Personengesellschaft	28	18
2.1.1.3	Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	29	18
2.1.2	Konzeption und Telos der §§ 3 bis 10 UmwStG	30	18
2.1.3	Sachlicher Anwendungsbereich – Umwandlungsformen	34	19
2.1.3.1	Verschmelzung einer Körperschaft auf ein Personenunternehmen	35	19
2.1.3.1.1	Inländische Verschmelzung	36	19
2.1.3.1.2	Vergleichbare ausländische Vorgänge	37	20

	Rdn.	Seite
2.1.3.2 Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	47	22
2.1.4 Persönlicher Anwendungsbereich	48	22
2.1.4.1 Übertragender Rechtsträger/umwandelnder Rechtsträger	49	22
2.1.4.2 Übernehmender Rechtsträger	56	24
2.1.4.3 Persönliche Anwendungsvoraussetzungen am Übertragungstichtag	62	25
2.1.5 Steuerliche Folgen für die übertragende Körperschaft	63	26
2.1.5.1 Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz	63	26
2.1.5.2 Grundsätzlicher Bewertungsmaßstab und Übertragungsgewinn	70	28
2.1.5.2.1 Gemeiner Wert als Bewertungsgrundsatz	70	28
2.1.5.2.2 Übertragungsgewinn und daraus resultierende Steuerschulden	80	29
2.1.5.3 Buch- oder Zwischenwertansatz	86	33
2.1.5.3.1 Materielle Voraussetzungen für eine Minderbewertung	92	34
2.1.5.3.1.1 Betriebsvermögen beim Übernehmer und Sicherstellung der Besteuerung	93	34
2.1.5.3.1.2 Kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	101	36
2.1.5.3.1.3 Keine Gegenleistung neben den Gesellschaftsrechten	115	39
2.1.5.3.2 Antrag	128	42
2.1.5.3.2.1 Antrag mit Einreichen der steuerlichen Schlussbilanz	130	43
2.1.5.3.2.2 Keine nachträgliche Änderung der Wahlrechtsausübung	134	43
2.1.5.3.2.3 Antrag für Zwischenwertansatz	136	44
2.1.5.3.2.4 Antragsberechtigter und zuständiges Finanzamt	139	45
2.1.5.4 Einzelne Bilanzpositionen in der steuerlichen Übertragungsbilanz	143	46
2.1.5.5 Körperschaftsteuererhöhung nach § 10 UmwStG	150	48
2.1.5.6 Anrechnung fiktiver ausländischer Steuern nach § 3 Abs. 3 UmwStG	151	48

	Rdn.	Seite
2.1.6 Steuerliche Folgen für die übernehmende Rechtsträgerin und deren Gesellschafter	155	51
2.1.6.1 „Up-stream-merger“ als Grundfall	156	51
2.1.6.2 Beteiligungskorrekturgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG	159	52
2.1.6.3 Besteuerung offener Rücklagen nach § 7 UmwStG	169	54
2.1.6.4 Ermittlung und Besteuerung des Übernahmegewinns oder -verlusts	183	59
2.1.6.4.1 Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG	183	59
2.1.6.4.1.1 Übernahmewert der übergegangenen Wirtschaftsgüter	185	63
2.1.6.4.1.2 Steuerfreies (neutrales) Auslandsvermögen	189	64
2.1.6.4.1.3 Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft – Einlage- und Überführungsfiktion gem. § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG	197	67
2.1.6.4.1.4 Gesellschafterbezogene Ermittlung	205	69
2.1.6.4.1.5 Umwandlungskosten	215	73
2.1.6.4.1.6 Sperrbetrag nach § 50c EStG	220	74
2.1.6.4.1.7 Kürzung um Kapitaleinkünfte i. S. d. § 7 UmwStG	221	74
2.1.6.4.1.8 Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft („Down-stream-merger“)	224	75
2.1.6.4.2 Besteuerung des Übernahmeergebnisses	225	76
2.1.6.4.2.1 Übernahmeverlust, § 4 Abs. 6 UmwStG	225	76
2.1.6.4.2.2 Übernahmegewinn, § 4 Abs. 7 UmwStG	233	83
2.1.6.5 Übernahmefolgewinn – steuermindernde Rücklage gemäß § 6 UmwStG	242	88
2.1.6.5.1 Verbindlichkeiten der übertragenden Körperschaft gegenüber der Übernehmerin	244	89
2.1.6.5.2 Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern der Übernehmerin	249	89

	Rdn.	Seite
2.1.6.5.3 Pensionsrückstellungen zugunsten der Gesellschafter	251	90
2.1.6.5.4 Forderungen der übertragenden Körperschaft gegen die Übernehmerin	256	91
2.1.6.5.5 Missbrauchsklausel, § 6 Abs. 3 UmwStG	258	92
2.1.6.6 Steuerliche Rechtsnachfolge	261	92
2.1.6.6.1 Bewertung	262	93
2.1.6.6.1.1 Bilanzansatz und Wertverknüpfung, § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG	262	93
2.1.6.6.1.2 Bilanzierungsmöglichkeiten in Gesamthandsbilanz und Ergänzungsbilanzen	266	93
2.1.6.6.2 Abschreibungen	267	95
2.1.6.6.2.1 Buchwertübernahme	267	95
2.1.6.6.2.2 Zwischenwertansatz oder Ansatz mit dem gemeinen Wert	268	95
2.1.6.6.3 Weitere Folgen des Eintritts in die Rechtsstellung	272	96
2.1.6.6.4 Besitzzeitanrechnung	277	97
2.1.6.6.5 Kein Übergang von Verlusten und Zinsvortrag	278	97
2.1.6.6.6 Umwandlung einer Unterstützungskasse	279	98
2.1.6.6.7 Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen, § 8 UmwStG	280	98
2.1.7 Steuerliche Rückwirkung, § 2 UmwStG	288	100
2.1.7.1 Steuerlicher Übertragungstichtag	288	100
2.1.7.2 Steuerlicher Rückwirkungszeitraum	298	104
2.1.7.2.1 Bilanzierung und Einkünftezurechnung	299	104
2.1.7.2.2 Anteilsveräußerungen Gesellschafterwechsel	301	105
2.1.7.2.3 Gewinnausschüttungen	303	105
2.1.7.2.3.1 Vor dem Übertragungstichtag begründete Ausschüttungsverbindlichkeiten	303	106
2.1.7.2.3.2 Nach dem Übertragungstichtag begründete Ausschüttungen	308	107

	Rdn.	Seite
2.1.7.2.4 Rechtsgeschäfte zwischen übertragender Körperschaft und Übernehmerin	311	108
2.1.7.2.5 Rechtsgeschäfte zwischen übertragender Körperschaft und den Gesellschaftern	313	109
2.1.7.3 Umwandlung mit Auslandsbezug – Vermeidung „weißer Einkünfte“	321	112
2.1.7.4 Verlustnutzungsausschluss	322	112
2.1.8 Formwechsel, § 9 UmwStG	324	114
2.1.9 Gewerbesteuer, § 18 UmwStG	329	115
2.1.10 Zusammenfassendes Beispiel	340	120
2.2 Auf- und Abspaltung auf eine Personengesellschaft	341	125
2.3 Kontrollfragen		126

Kapitel 3: Umwandlung von Körperschaften in Körperschaften **134**

3.1 Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft	343	134
3.1.1 Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Vorschriften	345	134
3.1.1.1 Übertragende Körperschaft	345	134
3.1.1.2 Übernehmende Körperschaft	347	135
3.1.1.3 Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	349	135
3.1.2 Konzeption und Telos der §§ 11 bis 13 UmwStG	350	136
3.1.3 Sachlicher Anwendungsbereich – Umwandlungsformen	355	137
3.1.3.1 Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft	355	137
3.1.3.2 Vermögensübertragung i. S. d. § 174 UmwG	358	138
3.1.4 Persönlicher Anwendungsbereich	359	139
3.1.5 Steuerliche Folgen für die übertragende Körperschaft, § 11 UmwStG	363	140
3.1.5.1 Pflicht zur Erstellung einer steuerlichen Übertragungsbilanz	363	140
3.1.5.2 Gemeiner Wert als grundsätzlicher Bewertungsmaßstab	367	141
3.1.5.3 Ermittlung und Besteuerung des Übertragungsgewinns	369	141
3.1.5.4 Buch- oder Zwischenwertansatz	375	142
3.1.5.4.1 Sicherstellung der Besteuerung bei der übernehmenden Körperschaft	376	143

	Rdn.	Seite
3.1.5.4.2	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	377 143
3.1.5.4.2.1	Inlandsverschmelzung	380 144
3.1.5.4.2.2	Hinausverschmelzung	382 144
3.1.5.4.2.3	Hereinverschmelzung	385 145
3.1.5.4.2.4	Auslandsverschmelzung	387 146
3.1.5.4.3	Keine Gegenleistung neben den Gesellschaftsrechten	390 146
3.1.5.4.3.1	Keine Gegenleistung	391 147
3.1.5.4.3.2	Gesellschaftsrechte als (unschädliche) Gegenleistung	394 148
3.1.5.4.3.3	Andere („schädliche“) Gegenleistungen	395 148
3.1.5.4.4	Beteiligungskorrekturgewinn bei der Abwärtsverschmelzung	404 153
3.1.5.4.5	Antrag	406 154
3.1.5.5	Einzelne Bilanzpositionen	409 154
3.1.5.6	Anrechnung fiktiver ausländischer Steuern, § 11 Abs. 3 und § 3 Abs. 3 UmwStG	412 157
3.1.5.7	Vermögensübertragung i. S. d. § 174 UmwG	413 157
3.1.6	Steuerliche Folgen für die übernehmende Körperschaft, § 12 UmwStG	415 158
3.1.6.1	Beteiligungskorrekturgewinn bei der Aufwärtsverschmelzung	419 158
3.1.6.2	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses	424 160
3.1.6.2.1	Übernahmewert der übergegangenen Wirtschaftsgüter	427 160
3.1.6.2.2	Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft	430 161
3.1.6.2.3	Umwandlungskosten	432 161
3.1.6.2.4	Anwendung des § 8b KStG	435 162
3.1.6.3	Übernahmefolgegewinn – steuermindernde Rücklage gem. § 6 UmwStG	436 163
3.1.6.4	Steuerliche Rechtsnachfolge	442 165
3.1.6.5	Kein Übergang von Verlusten und Zinsvortrag	448 166
3.1.6.6	Ausschüttungsfiktion bei Verschmelzung auf nicht steuerpflichtige oder steuerfreie Körperschaft	450 167
3.1.7	Steuerliche Rückwirkung, § 2 UmwStG	451 167
3.1.7.1	Anteilsübertragungen im Rückwirkungszeitraum	455 168

	Rdn.	Seite
3.1.7.2	Gewinnausschüttungen	461 169
3.1.7.3	Rechtsbeziehungen zwischen übertragender und übernehmender Körperschaft	467 170
3.1.7.4	Vermeidung der Nichtbesteuerung	468 170
3.1.7.5	Beschränkung der Verlustnutzung	469 170
3.1.7.5.1	Verluste des übertragenden Rechtsträgers	171
3.1.7.5.2	Verluste des übernehmenden Rechtsträgers	469a 171
3.1.8	Gewerbesteuer, § 19 UmwStG	470 173
3.1.9	Veränderungen des steuerlichen Eigenkapitals, § 29 KStG	474 175
3.1.9.1	Aufwärtsverschmelzung auf die zu 100 % beteiligte Muttergesellschaft	483 176
3.1.9.2	Aufwärtsverschmelzung auf eine weniger als 100 % beteiligte Körperschaft	484 178
3.1.9.3	Seitwärtsverschmelzung	487 180
3.1.9.4	Abwärtsverschmelzung	488 182
3.1.10	Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft, § 13 UmwStG	490 186
3.1.10.1	Anwendungsbereich des § 13 UmwStG	492 186
3.1.10.2	Tausch zum gemeinen Wert als Grundsatz	502 188
3.1.10.3	Ansatz mit Buchwert bzw. Anschaffungskosten	509 190
3.1.10.3.1	Keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	514 191
3.1.10.3.2	Anwendung des Art. 8 der Fusionsrichtlinie 2009/133/EG	515 192
3.1.10.3.3	Antrag	517 193
3.1.11	Zusammenfassendes Beispiel	519 195
3.2	Auf- oder Abspaltung auf eine andere Körperschaft	520 203
3.2.1	Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Grundsätzen	525 203
3.2.2	Anwendungsbereich des § 15 UmwStG	527 204
3.2.3	Entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG	535 206
3.2.3.1	Anwendung des § 11 Abs. 1 UmwStG auf die übertragende Körperschaft	536 206
3.2.3.2	Anwendung des § 12 UmwStG auf die übernehmende Körperschaft	540 208
3.2.3.3	Anwendung des § 13 Abs. 1 UmwStG auf die Anteilseigner	546 212
3.2.4	Voraussetzungen für einen Buch- oder Zwischenwertansatz	550 212
3.2.4.1	Teilbetrieb	552 213
3.2.4.1.1	Begriff	552 213

	Rdn.	Seite
3.2.4.1.2 Übertragung eines „ganzen“ Teilbetriebs	557	215
3.2.4.2 Missbrauchsregelungen des § 15 Abs. 2 UmwStG	565	216
3.2.4.2.1 Erwerb und Aufstockung von fiktiven Teilbetrieben	567	217
3.2.4.2.2 Spaltung zur Veräußerung an Außenstehende	572	218
3.2.4.2.3 Trennung von Gesellschafterstämmen ohne personelle Kontinuität	584	221
3.2.5 Minderung von Verlustvorträgen bei einer Abspaltung	590	222
3.3 Kontrollfragen		225
Kapitel 4: Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, §§ 20, 22 und 23 UmwStG		232
4.1 Lex specialis zu § 16 EStG	592	232
4.1.1 Begriff der Einbringung	592	232
4.1.2 Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Vorschriften	593	232
4.1.3 Der Telos des § 20 UmwStG	595	233
4.2 Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG	600	234
4.2.1 Gegenstand der Einbringung	601	234
4.2.1.1 Betrieb	604	235
4.2.1.1.1 Allgemeines	604	235
4.2.1.1.2 Sachlich selbständiger Betrieb oder unselbständiger Betriebsteil	608	236
4.2.1.1.3 Gewerbebetrieb kraft Rechtsform	610	236
4.2.1.1.4 Ruhender Betrieb	611	237
4.2.1.1.5 Wesentliche Betriebsgrundlagen	612	237
4.2.1.1.6 Funktional wesentliche Betriebsgrundlage	617	239
4.2.1.1.7 Zu einem Betrieb gehörender Anteil an einer Kapitalgesellschaft	619	240
4.2.1.1.8 Zu einem Betrieb gehörender Mitunternehmeranteil	622	241
4.2.1.1.9 Besitzunternehmen bei einer Betriebsaufspaltung	623	241
4.2.1.1.10 Zurückbehaltung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen	626	242
4.2.1.2 Teilbetrieb	629	244
4.2.1.3 Mitunternehmeranteil	636	247
4.2.1.3.1 Allgemeines	636	247
4.2.1.3.2 Sonderbetriebsvermögen	638	247

	Rdn.	Seite
4.2.1.3.3 Bruchteil eines Mitunternehmeranteils	641	248
4.2.1.4 Einbringung von Betriebsvermögen einer Personengesellschaft	642	250
4.2.2 Gewährung neuer Anteile	646	252
4.2.2.1 Neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft	646	252
4.2.2.2 Gewährung neuer Anteile und weiterer Wirtschaftsgüter	652	253
4.2.2.3 Überspringen von stillen Reserven auf andere Anteile	653	255
4.3 Einbringungsvorgänge (Sachlicher Anwendungsbereich)	655	257
4.3.1 Einbringungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge	656	258
4.3.2 Einbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge	659	258
4.3.3 Formwechsel, § 25 UmwStG	663	259
4.3.4 Kombinierte Einbringungsvorgänge	668	262
4.4 Persönlicher Anwendungsbereich	669	262
4.4.1 Übernehmende Gesellschaft	670	262
4.4.2 Übertragender Rechtsträger/Einbringender	676	264
4.4.2.1 Natürliche Person	677	264
4.4.2.2 Juristische Person	681	265
4.4.2.3 Personengesellschaft	685	267
4.4.3 Persönliche Anwendungsvoraussetzungen im Einbringungszeitpunkt	689	269
4.5 Ansatz mit dem gemeinen Wert als Grundsatz	690	269
4.6 Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert	699	271
4.6.1 Voraussetzungen für den Buch- oder Zwischenwertansatz im Einzelnen	702	271
4.6.1.1 Körperschaftsteuerpflicht der übernehmenden Gesellschaft	702	271
4.6.1.2 Kein negatives Eigenkapital	703	272
4.6.1.3 Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts	708	275
4.6.1.3.1 Einbringung des inländischen (Teil-)Betriebs in ausländische Kapitalgesellschaft	709	275
4.6.1.3.2 Einbringung der ausländischen Betriebsstätte in ausländische Kapitalgesellschaft	712	276
4.6.1.3.3 Beschränkung des Besteuerungsrechts	713	277
4.6.1.4 Antrag	714	277
4.6.2 Einschränkung des Bewertungswahlrechts bei zusätzlichen Gegenleistungen	724	279
4.7 Ertragsteuerliche Folgen für den Einbringenden	729	283

	Rdn.	Seite
4.7.1 Betriebsveräußerung – Ermittlung und Versteuerung des Einbringungsgewinns	730	283
4.7.1.1 Ermittlung des Einbringungsgewinns	731	283
4.7.1.1.1 Veräußerungspreis	732	284
4.7.1.1.2 Einbringungskosten	737	284
4.7.1.1.3 Buchwert	739	285
4.7.1.1.4 Zurückbehaltene (funktional) unwesentliche Wirtschaftsgüter	741	285
4.7.1.1.5 Gewinnzuschläge aus der Auflösung von steuerfreien Rücklagen	742	286
4.7.1.2 Natürliche Person als Einbringender	743	286
4.7.1.2.1 Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	744	286
4.7.1.2.2 Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG	746	287
4.7.1.2.3 Weitere einkommensteuerliche Folgen für den Einbringenden	749	289
4.7.1.2.4 Gewerbesteuer	756	291
4.7.1.3 Körperschaft als Einbringender	759	291
4.7.1.4 Personengesellschaft als Einbringende	761	292
4.7.1.5 Anrechnung fiktiver ausländischer Steuern	768	295
4.7.1.5.1 Einbringung einer ausländischen Betriebsstätte in eine ausländische Gesellschaft	768	295
4.7.1.5.2 Beteiligung an einer ausländischen hybriden Gesellschaft	772	297
4.7.1.6 Untergang des Zinsvortrags	776	298
4.7.2 Erhaltene (neue) Anteile – Ermittlung der Anschaffungskosten	777	298
4.7.2.1 Tatsächlicher Übernahmewert	779	299
4.7.2.2 Gemeiner Wert bei Ausschluss des inländischen Besteuerungsrechts	780	300
4.7.2.3 Abzug zusätzlich gewährter Wirtschaftsgüter	781	300
4.7.2.4 Entnahmen und Einlagen im Rückbezugszeitraum	782	301
4.7.2.5 Erhöhung der Anschaffungskosten um Aufgeld und Einbringungskosten	784	303
4.7.3 Einbringung von einbringungsgeborenen Anteilen alten Rechts	786	304
4.8 Einbringungszeitpunkt und Rückbeziehung der Sacheinlage	790	307
4.8.1 Einbringungszeitpunkt, § 20 Abs. 6 UmwStG	790	307
4.8.2 Einkommensermittlung im Rückbezugszeitraum	796	308
4.8.2.1 Verträge mit der übernehmenden Gesellschaft	798	309

	Rdn.	Seite
4.8.2.2 Umwandlung einer Personengesellschaft – Beurteilung von Sondervergütungen	800	310
4.8.2.3 Entnahmen und Einlagen im Rückbezugszeitraum	803	310
4.8.2.4 Im Rückbezugszeitraum ausgeschiedene Mitunternehmer	805	313
4.8.2.5 Beschränkung der Verlustnutzung	807a	313
4.9 Ertragsteuerliche Folgen für die übernehmende Gesellschaft, § 23 UmwStG	809	316
4.9.1 Einbringung als Anschaffungsgeschäft	809	316
4.9.2 Ansatz mit dem Buchwert	811	317
4.9.2.1 Abschreibungen	812	317
4.9.2.2 Steuerfreie Rücklagen	818	318
4.9.2.3 Besitzzeitanrechnung	819	319
4.9.2.4 Pensionsrückstellungen	820	319
4.9.2.5 Zinsvortrag	821	319
4.9.2.6 Verluste	822	319
4.9.2.6.1 Verluste des Einbringenden	822	319
4.9.2.6.2 Verluste der übernehmenden Gesellschaft	823	320
4.9.2.7 Einbringungskosten	824	320
4.9.3 Einbringung mit einem Zwischenwert	827	321
4.9.3.1 Gleichmäßige Buchwertaufstockung	827	321
4.9.3.2 Modifizierte steuerliche Rechtsnachfolge	832	323
4.9.3.2.1 Abschreibungen nach § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6 EStG	836	323
4.9.3.2.2 Degressive Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter nach § 7 Abs. 2 EStG	837	325
4.9.3.2.3 Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	838	325
4.9.4 Einbringung zum gemeinen Wert	839	325
4.9.4.1 Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge	844	326
4.9.4.2 Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge	846	327
4.9.5 Verlustabzugsverbot bei der Gewerbesteuer	849	327
4.9.6 Einbringungsfolgegewinn	851	328
4.10 Veräußerung steuerverstrickter Anteile innerhalb von sieben Jahren	855	330
4.10.1 Zielsetzung des § 22 UmwStG	856	330
4.10.2 Ermittlung und (rückwirkende) Versteuerung des Einbringungsgewinns I	861	332
4.10.2.1 Voraussetzungen für die Versteuerung des Einbringungsgewinns I	861	332

	Rdn.	Seite
4.10.2.1.1 Veräußerung	862	332
4.10.2.1.2 Siebenjährige Sperrfrist	865	333
4.10.2.1.3 Steuerverstrickte (sperrfristbehaftete) Anteile	866	334
4.10.2.1.4 Teilentgeltliche Übertragung	872	335
4.10.2.1.5 Veräußerung eines Anteils an der einbringenden Personengesellschaft	873	335
4.10.2.2 Ermittlung des Einbringungsgewinns I	874	335
4.10.2.3 Im eingebrachten Betriebsvermögen enthaltene Anteile an Kapitalgesellschaften	883	339
4.10.2.4 Rückwirkende Versteuerung des Einbringungs- gewinns I	886	343
4.10.2.5 Nachträgliche Anschaffungskosten auf die erhaltenen Anteile	891	343
4.10.3 Besteuerung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung	892	344
4.10.4 Buchwertaufstockungen bei der übernehmenden Gesellschaft	898	344
4.10.4.1 Wirtschaftsgutbezogene gleichmäßige Buchwertaufstockungen	900	345
4.10.4.2 Antrag	903	346
4.10.4.3 Bescheinigung nach § 22 Abs. 5 UmwStG	905	346
4.10.4.4 Mitteilungspflichten	907	346
4.10.4.5 Ausgeschiedene Wirtschaftsgüter	908	347
4.10.5 Veräußerungsersatztatbestände, § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG	914	348
4.10.5.1 Unentgeltliche Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft	915	348
4.10.5.2 Entgeltliche Übertragung (gegen Gewährung von Kapitalgesellschaftsanteilen)	917	349
4.10.5.3 Auflösung, Kapitalherabsetzung und Rückzahlung aus dem Einlagekonto	920	351
4.10.5.4 Ketteneinbringung	921	352
4.10.5.5 Übertragung der aus der Folgeeinbringung erhaltenen Anteile	924	353
4.10.5.6 Wegfall der Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG	925	354
4.10.6 Nachweispflichten, § 22 Abs. 3 UmwStG	930	355
4.10.7 Juristische Person des öffentlichen Rechts oder steuerbefreite Körperschaft als Veräußerer	939	357
4.10.8 Unentgeltliche Rechtsnachfolge, § 22 Abs. 6 UmwStG	940	357
4.10.9 Mitverstrickung von Anteilen, § 22 Abs. 7 UmwStG	946	358

	Rdn.	Seite
4.11 Zusammenfassendes Beispiel	950	362
4.12 Kontrollfragen		370

Kapitel 5: Anteilstausch, § 21 UmwStG	377
--	------------

5.1 Begriff	951	377
5.2 Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Grundsätzen	954	377
5.3 Telos des § 21 UmwStG	955	377
5.4 Sachlicher Anwendungsbereich – Tatbestandsmerkmale eines Anteilstauschs	959	378
5.4.1 Einbringung von Kapitalgesellschaftsanteilen	961	379
5.4.2 Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft	963	379
5.4.3 Verhältnis § 21 zu § 20 UmwStG	965	380
5.5 Persönlicher Anwendungsbereich	967	380
5.6 Steuerliche Folgen für den Einbringenden	972	382
5.6.1 (Einfacher) Anteilstausch	973	382
5.6.2 Qualifizierter Anteilstausch	976	383
5.6.2.1 Begriff	980	384
5.6.2.2 Bewertungswahlrecht der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag	985	385
5.6.2.3 Einschränkung des Bewertungswahlrechts bei zusätzlichen Gegenleistungen	992	386
5.6.2.4 Grundsätzliche Wertverknüpfung beim Einbringenden	993	388
5.6.2.5 Ausnahme von der Wertverknüpfung des § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	994	388
5.6.2.5.1 Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für eingebrachte Anteile	995	389
5.6.2.5.2 Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für erhaltene Anteile	998	389
5.6.2.5.3 Einbringung unter dem gemeinen Wert nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG	999	390
5.6.3 Einbringung von einbringungsgeborenen Anteilen alten Rechts	1006	392
5.6.4 Besteuerung des Einbringungsgewinns	1007	392
5.6.5 Zeitpunkt des Anteilstauschs – keine Rückbeziehung	1009	393
5.7 Veräußerung unterhalb des gemeinen Wertes eingebrachter Anteile	1011	395
5.7.1 Zielsetzung des § 22 Abs. 2 UmwStG	1012	395

	Rdn.	Seite
5.7.2 Ermittlung und (rückwirkende) Versteuerung des Einbringungsgewinns II	1013	395
5.7.2.1 Voraussetzungen für die Versteuerung des Einbringungsgewinns II	1013	395
5.7.2.2 Ermittlung des Einbringungsgewinns II	1020	397
5.7.2.3 Rückwirkende Versteuerung des Einbringungsgewinns II	1027	400
5.7.2.4 Nachträgliche Anschaffungskosten auf die erhaltenen Anteile	1030	401
5.7.3 Erhöhung der Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile	1032	401
5.7.4 Veräußerungsersatztatbestände	1035	402
5.7.5 Nachweispflichten, § 22 Abs. 3 UmwStG	1036	402
5.7.6 Unentgeltliche Rechtsnachfolge, § 22 Abs. 6 UmwStG	1037	403
5.7.7 Mitverstrickung von eingebrachten Anteilen, § 22 Abs. 7 UmwStG	1038	403
5.8 Veräußerung unterhalb des gemeinen Wertes erhaltener Anteile	1039	403
5.9 Kontrollfragen		405
Kapitel 6: Einbringung in eine Personengesellschaft, § 24 UmwStG		410
6.1. Grundkonzeption des § 24 UmwStG	1041	410
6.1.1 Einbringung als Betriebsveräußerung	1041	410
6.1.2 Steuerstundungsmöglichkeit durch § 24 UmwStG	1047	411
6.1.3 Bilanzierungsmöglichkeiten der übernehmenden Personengesellschaft im Falle einer Buchwertübertragung	1050	412
6.2 Objektiver Tabestand des § 24 Abs. 1 UmwStG	1051	415
6.2.1 Gegenstand der Einbringung	1051	415
6.2.1.1 Betrieb	1055	415
6.2.1.2 Teilbetrieb	1058	416
6.2.1.3 Mitunternehmeranteil	1062	417
6.2.2 Erwerb oder Erweiterung einer Mitunternehmerstellung	1065	419
6.2.2.1 Einbringung in eine Personengesellschaft	1066	419
6.2.2.2 Gewährung/Erweiterung eines Mitunternehmeranteils	1068	419
6.2.2.2.1 Personengesellschaft mit betrieblichen Einkünften	1069	420
6.2.2.2.2 Gesellschafter als Mitunternehmer	1070	420
6.2.2.2.3 Erwerb von Gesellschaftsrechten	1072	421

	Rdn.	Seite
6.2.2.2.4	Gesellschafterkonten	1075 421
6.2.2.2.5	Gesamthänderisch gebundenes Kapitalrücklagenkonto	1077 422
6.2.2.2.6	Unentgeltliche Übertragung auf einen anderen Gesellschafter	1079 423
6.2.2.2.7	Vermögensverschiebung zulasten oder zugunsten einer mitbeteiligten Kapitalgesellschaft	1081 424
6.2.2.2.8	Erweiterung eines Mitunternehmeranteils	1083 425
6.2.2.2.9	Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen	1085 427
6.2.3	Einbringung gegen ein gemischtes Entgelt	1088 428
6.2.3.1	Sonstige Gegenleistungen	1088 428
6.2.3.2	Abgrenzung eines Kapitalkontos vom Gesellschafterdarlehen	1092 429
6.2.4	§ 24 UmwStG ganz oder teilweise ausschließende Fälle	1097 431
6.3	Einbringungsvorgänge (sachlicher Anwendungsbereich)	1099 432
6.3.1	Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung von Personengesellschaften	1100 432
6.3.2	Ausgliederung von Vermögensteilen	1105 434
6.3.3	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	1108 434
6.3.3.1	Gründung einer Personengesellschaft mit Sacheinlageverpflichtung	1109 434
6.3.3.2	Aufnahme in ein Einzelunternehmen gegen Geld- oder Sacheinlage	1112 435
6.3.3.3	Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft	1116 436
6.3.3.4	Änderung der Beteiligungsverhältnisse durch Einlagezahlungen	1119 438
6.3.3.5	Betriebsübertragung durch Personengesellschaft („Anwachungsmodell“)	1120 439
6.3.4	Aufnahme in ein (Einzel-)Unternehmen	1122 440
6.3.4.1	Aufnahme gegen Zuzahlung in das Privatvermögen	1123 441
6.3.4.1.1	Ansatz des gemeinen Wertes des für eigene Rechnung eingebrachten Anteils	1127 442
6.3.4.1.2	Ansatz des Buch- oder Zwischenwertes	1129 442
6.3.4.1.3	Der Zuzahlung in das Privatvermögen entsprechende Vorgänge	1132 443
6.3.4.2	Unentgeltliche Aufnahme	1134 444
6.4	Persönlicher Anwendungsbereich	1138 447

	Rdn.	Seite
6.4.1 Übernehmende Gesellschaft	1138	447
6.4.2 Übertragender Rechtsträger/Einbringender	1139	447
6.5 Wertansatz bei der übernehmenden Personengesellschaft	1144	448
6.5.1 Ansatz mit dem gemeinen Wert als Grundsatz	1144	448
6.5.2 Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert	1150	449
6.5.2.1 Steuerverstrickung im Inland	1151	449
6.5.2.2 Antrag	1156	450
6.6 Ertragsteuerliche Folgen beim Einbringenden	1163	452
6.6.1 Natürliche Person als Einbringender	1163	452
6.6.1.1 Einkommensteuer	1163	452
6.6.1.2 Gewerbesteuer	1170	455
6.6.2 Körperschaft als Einbringende	1174	456
6.6.3 Personengesellschaft als Einbringende	1176	457
6.6.4 Einbringungszeitpunkt	1180	458
6.7 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	1185	459
6.8 Rechtsfolgen bei der übernehmenden Personengesellschaft	1190	461
6.8.1 Buchwertansatz	1194	461
6.8.2 Zwischenwertansatz	1199	464
6.8.3 Gemeiner Wert	1201	465
6.8.4 Einbringungsfolgegewinn	1202	465
6.9 Veräußerung von (mit-)eingebrachten Anteilen an Kapitalgesellschaften innerhalb von sieben Jahren	1203	465
6.10 Kontrollfragen		467
Stichwortverzeichnis		469

LITERATURHINWEISE

Brähler, Umwandlungssteuerrecht: Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 7. Auflage, Wiesbaden 2013

Buyer/Klein/Müller, Änderung der Unternehmensform, Herne 2010

Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht: Umstrukturierung von Unternehmen, Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung, 7. Auflage, Stuttgart 2012

Hagemann/Jakob/Ropohl/Viebrock, SEStEG; Das neue Konzept der Verstrickung und Entstrickung sowie die Neufassung des Umwandlungssteuerrechts, NWB-Sonderheft 1/2007, Herne 2007

Klingebiel/Patt/Rasche/Krause, Umwandlungssteuerrecht, 3. Auflage, Stuttgart 2012

Weber, Fallsammlung Umwandlungssteuerrecht, 5. Auflage, Herne 2015

Köllen/Reichert/Vogl/Wagner, Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 4. Auflage, Herne 2014

Pricewaterhouse Coopers AG (Hrsg.), Reform des Umwandlungssteuerrechts: Auswirkungen des SEStEG auf Reorganisationen und internationale Entstrickungen, Stuttgart 2007

Rick/Gierschmann/Gunsenheimer/Schneider/Kremer, Lehrbuch Einkommensteuer, 20. Auflage, 2014

Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz Kommentar, Köln 2013

Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz (EStG) Kommentar, 30. Ausgabe, München 2011

Schmitt/Hörtnagel/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz (UmwG, UmwStG), 6. Auflage, München 2013

Volb, Lehr- und Trainingsbuch Besteuerung der Gesellschaften, Herne 2009

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	an angegebenem Ort
ABL. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzungen für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen

B

BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BergbauRatG	Rationalisierungsgesetz für den Bergbau
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter BFH-Urteile (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzministerium/Bundesfinanzminister
BR-Drucks.	Drucksache des Bundesrats
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksache des deutschen Bundestages
Buchst.	Buchstabe
BW	Buchwert
bzw.	beziehungsweise

D

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt

E

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch/Hinweis zu den EstR
EstR	Einkommensteuerrichtlinie
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Entscheidungen des EuGH
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum

F

f./ff.	folgende/die folgenden
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)

G

gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuerrichtlinie
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrS	Großer Senat des BFH

H

H	Hinweis
h. A.	herrschende Ansicht
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz

I

i. H. v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
i. R.	im Rahmen
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit

K

KapSt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz

L

LLC	Limited Liability Company
-----	---------------------------

M

m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

N

Nr.	Nummer
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

O

OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt(en)
OHG	offene Handelsgesellschaft

R

R	Richtlinie
Rdn.	Randnummer
REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen
Rz.	Randziffer

S

s.	siehe
SB	Schlussbilanz
SCE	Europäische Genossenschaft (Societas Cooperativa-Europaea)
SE	Europäische Gesellschaft (Societas Europaea)
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannt
SolZ	Solidaritätszuschlag

T

Tz.	Textziffer
-----	------------

U

u. a.	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass vom 11. 11. 2011
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
u. U.	unter Umständen

V

v.	vom
vgl.	vergleiche
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit

Z

z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

KAPITEL 1: UMWANDLUNGEN NACH ZIVILRECHT UND VERBINDUNGEN ZUM STEUER- RECHT

1.1	Begriff der Umwandlung und Telos des UmwG	2
1.2	Umwandlungsarten	3
1.2.1	Verschmelzung	3
1.2.2	Spaltung	4
1.2.2.1	Aufspaltung	5
1.2.2.2	Abspaltung	6
1.2.2.3	Ausgliederung	6
1.2.3	Vermögensübertragung	6
1.2.4	Formwechsel	7
1.3	Vom UmwG ins UmwStG	9
1.4	Kontrollfragen	12

Kapitel 1: Umwandlungen nach Zivilrecht und Verbindungen zum Steuerrecht

1.1 Begriff der Umwandlung und Telos des UmwG

- 1 Umwandlung bedeutet im Gesellschaftsrecht die **Änderung** der **rechtlichen Strukturen** eines **Unternehmensträgers**. Ist die Unternehmensträgerin eine Gesellschaft z. B. in der Rechtsform einer KG und soll das Unternehmen aus betriebswirtschaftlichen Motiven künftig von einer (anderen) Gesellschaft z. B. in der Rechtsform einer AG geführt werden, stellt sich die Frage, nach welchen rechtlichen Grundlagen der Übergang von der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft erfolgen kann. Es genügt nicht, das „K“ in der KG einfach durch das „A“ zu ersetzen.

Nach dem Typenzwang im deutschen Gesellschaftsrecht können Gesellschaften nicht frei nach dem Willen ihrer Gründer konstruiert oder nach den Vorstellungen der Beteiligten umstrukturiert werden. Zum einen sind die nach deutschem Recht zulässigen Gesellschaftsformen abschließend gesetzlich geregelt (numerus clausus der Gesellschaftsformen; geschlossene Zahl der Gesellschaftsformen). Zum anderen sind Umstrukturierungen im Hinblick auf die Rechtsform der Gesellschaft nur innerhalb des gesetzlichen Rahmens zulässig.

- 2 Eine Gesellschaft ist eine rechtliche Einheit, der die Fähigkeit zuerkannt wird, Trägerin eines Unternehmens und Eigentümerin des Unternehmensvermögens zu sein. Wird das **bisher** von einer **KG** betriebene Unternehmen **künftig** von einer **AG** geführt, so handelt es sich dabei – abgesehen von dem Fall einer Umwandlung durch Formwechsel nach dem fünften Buch des UmwG – um zwei verschiedene Unternehmensträger (Rechtsträger), die jeweils nach den speziell für sie geltenden rechtlichen Regeln zu gründen und aufzulösen sind. Fraglich ist, nach welchen rechtlichen Grundlagen das bisher der KG gehörende Vermögen nunmehr der AG zugerechnet werden kann.
- 3 Die Vermögensübertragung von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger erfolgt nach allgemeinem Zivilrecht grundsätzlich im Wege der **Einzelrechtsnachfolge**. Das bedeutet, dass bei der Übertragung von Vermögenswerten für jede einzelne Sache, jedes einzelne Recht und jede einzelne Verpflichtung jeweils eigene Voraussetzungen erfüllt sein müssen und jeweils ein spezielles Rechtsgeschäft abgeschlossen werden muss (**Spezialitätsprinzip** im Sachenrecht). Zur Übereignung eines Grundstücks bedarf es einer notariell zu beurkundenden Einigung von Erwerber und Veräußerer und der Eintragung im Grundbuch (§§ 873, 925 BGB). Das Eigentum an beweglichen Sachen wird nach den §§ 929 ff. BGB durch Einigung und Besitzverschaffung übertragen. Auf die Übertragung von Forderungen und Rechten finden die Vorschriften über die Abtretung (§§ 398 ff. BGB) Anwendung. Verbindlichkeiten können nur mit Zustimmung jedes einzelnen Gläubigers übertragen werden (§§ 414 ff. BGB).

Diese Grundsätze der Einzelrechtsnachfolge stellen ein beträchtliches Hindernis für Vermögensübertragungen eines ganzen Unternehmens dar und würden in vielen Fällen zum Scheitern einer wirtschaftlich gebotenen Umstrukturierung führen. Hinzu kommt, dass bei einer gewünschten Auflösung der bisherigen Unternehmensträgerin nach allgemeinem Gesellschaftsrecht eine Liquidation (Abwicklung) durchzuführen ist.

Das bedeutet, dass das positive Gesellschaftsvermögen zunächst zur Berichtigung der Gesellschaftsverbindlichkeiten einzusetzen ist. Ein verbleibendes positives Vermögen ist auf die Gesellschafter zu verteilen. Diese Abwicklung hätte zwangsläufig die Beendigung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit zur Folge.

Mit dem UmwG bietet der (Zivilrechts-)Gesetzgeber den Teilnehmern am Wirtschafts- 4
verkehr ein Regelwerk an, das ihnen die **Anpassung** ihrer **rechtlichen Strukturen** an die
veränderten Umstände des Wirtschaftslebens erleichtert. Die wesentlichen Eckpunkte
des UmwG sind:

- ▶ Vermögensübergang als Ganzes einschließlich der Verbindlichkeiten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge
- ▶ Erlöschen des übertragenden Rechtsträgers ohne Abwicklung (bei der Verschmelzung und Aufspaltung)

Das im **UmwG** kodifizierte Umwandlungsrecht ist **spezielles Zivil-** bzw. **Handelsrecht**, 5
das neben das allgemeine Zivil- und Handelsrecht tritt. Es lässt den Beteiligten die
Wahl, die Umstrukturierung nach allgemeinen zivilrechtlichen Regelungen zu gestalten
oder das UmwG in Anspruch zu nehmen.

Im UmwG sind rechtseinheitlich vier **Umwandlungsarten** abschließend beschrieben 6
und geregelt. Es sind dies:

- ▶ die Verschmelzung
- ▶ die Spaltung
- ▶ die Vermögensübertragung
- ▶ der Formwechsel

Andere Umwandlungen sind nur möglich, wenn sie durch ein besonderes Bundes- oder 7
Landesgesetz ausdrücklich vorgesehen sind (§ 1 Abs. 2 UmwG).

1.2 Umwandlungsarten

1.2.1 Verschmelzung

Bei einer Verschmelzung wird das gesamte Vermögen eines Rechtsträgers auf einen 8
anderen

- ▶ entweder schon bestehenden (Verschmelzung durch Aufnahme)
- ▶ oder neu gegründeten (Verschmelzung durch Neugründung)

Rechtsträger im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** unter Auflösung ohne Abwicklung
übertragen. Den Anteilsinhabern der übertragenden Rechtsträger wird dabei im Wege
des **Anteilstauschs** eine Beteiligung an dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger
gewährt.

- 9 Die Verschmelzung ist für folgende **Rechtsträger** möglich:

von (übertragende Rechtsträger)	auf (übernehmende Rechtsträger)
Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) und Partnerschaftsgesellschaft	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) und Partnerschaftsgesellschaft Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft
Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA)	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) Partnerschaftsgesellschaft Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft natürliche Person (Alleingesellschafter)
Genossenschaft	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) Partnerschaftsgesellschaft Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft
Verein	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) Partnerschaftsgesellschaft Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft Verein
Genossenschaftlicher Prüfungsverband	Genossenschaftlichen Prüfungsverband
VVaG	AG VVaG

1.2.2 Spaltung

- 10 Spaltungen sind für folgende Rechtsträger möglich:

von (übertragende Rechtsträger)	auf (übernehmende Rechtsträger)
Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) und Partnerschaftsgesellschaft	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) und Partnerschaftsgesellschaft Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft
Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) und Genossenschaft	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) Partnerschaftsgesellschaft Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft

Verein	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) Partnerschaftsgesellschaft Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft Verein
Genossenschaftlicher Prüfungsverband	Genossenschaftlichen Prüfungsverband Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA); nur Ausgliederung
VVaG	GmbH; nur Ausgliederung AG, KGaA (nur Auf-, Abspaltung) VVaG (nur Auf-, Abspaltung)
Einzelkaufmann	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG); nur Ausgliederung Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA); nur Ausgliederung Genossenschaft; nur Ausgliederung
Stiftung	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG); nur Ausgliederung Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA); nur Ausgliederung
Gebietskörperschaft	Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG); nur Ausgliederung Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA); nur Ausgliederung Genossenschaft (nur Ausgliederung)

Das UmwG unterteilt die Spaltung in § 123 in drei Arten.

1.2.2.1 Aufspaltung

Die Aufspaltung ist das Spiegelbild der Verschmelzung. Ein Rechtsträger teilt sein Vermögen unter Auflösung ohne Abwicklung auf und überträgt die Teile als Gesamtheit im Wege der Sonderrechtsnachfolge (partielle Gesamtrechtsnachfolge) auf **mindestens zwei andere** 11

- schon bestehende (Aufspaltung zur Aufnahme)
- oder neu gegründete (Aufspaltung zur Neugründung)

Rechtsträger. Den Anteilsinhabern des sich aufspaltenden Rechtsträgers werden dabei im Wege des Anteilstauschs Beteiligungen an den übernehmenden oder neuen Rechtsträgern gewährt.

1.2.2.2 Abspaltung

- 12 Bei der Abspaltung bleibt der **übertragende**, sich spaltende **Rechtsträger als Rumpfunternehmen** bestehen und überträgt wiederum im Wege der Sonderrechtsnachfolge einen Teil oder mehrere Teile seines Vermögens jeweils als Gesamtheit auf einen oder mehrere andere
- bereits bestehende (Abspaltung zur Aufnahme)
 - oder neu gegründete (Abspaltung zur Neugründung)

Rechtsträger. Die Anteilsinhaber des sich spaltenden Rechtsträgers erhalten eine Beteiligung an dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger.

1.2.2.3 Ausgliederung

- 13 Die Ausgliederung entspricht im Wesentlichen der Abspaltung. Die Anteile an den übernehmenden oder neuen Rechtsträgern fallen jedoch nicht den Anteilsinhabern des sich spaltenden Rechtsträgers, sondern dem **Vermögen des Rumpfunternehmens** selbst zu.

1.2.3 Vermögensübertragung

- 14 Die Vermögensübertragung wird als Vollübertragung und als Teilübertragung zugelassen. Ihre Konstruktion entspricht bei der **Vollübertragung** der Verschmelzung und bei der **Teilübertragung** der Spaltung. Der Unterschied besteht darin, dass die Gegenleistung für die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger nicht in Anteilen an den übernehmenden oder neuen Rechtsträgern besteht, sondern in einer **Barleistung**.
- 15 Vermögensübertragungen sind für folgende Rechtsträger möglich:

von (übertragende Rechtsträger)	auf (übernehmende Rechtsträger)
Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA)	Öffentliche Hand
Versicherungs-AG	VVaG öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen
VVaG	Versicherungs-AG öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen
öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen	VVaG Versicherungs-AG

1.2.4 Formwechsel

Beim Formwechsel **ändern sich** lediglich das **Rechtskleid** und die **Struktur** des Rechtsträgers. Seine Identität bleibt gewahrt. Es wird kein Vermögen übertragen. 16

Ein Formwechsel ist für folgende Rechtsformen möglich: 17

von	in
Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) und Partnerschaftsgesellschaft	Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft
Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA)	GbR Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) Partnerschaftsgesellschaft Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft
Genossenschaft	Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA)
Verein	Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) Genossenschaft
Körperschaft/Anstalt des öffentlichen Rechts	Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA)

[illegible]

ABB. 2: Ablaufplan einer Verschmelzung/Spaltung	
Zivilrecht	Steuerrecht
Vorbereitungsphase (Vorbereitung der gesellschaftsrechtlichen Beschlüsse): ► Entwurf eines Umwandlungsvertrages (Verschmelzungs- oder Spaltungs – und Übernahmevertrag oder Verschmelzungs- oder Spaltungsplan) (§§ 4, 5 UmwG, § 126 UmwG) in notarieller Form ► Verschmelzungsbericht (§ 8 UmwG), Spaltungsbericht (§ 127 UmwG), Umwandlungsbericht (§ 192 UmwG) ► Prüfung der Verschmelzung (§ 9 UmwG) oder der Spaltung (§ 125 UmwG) durch einen unabhängigen sachverständigen Prüfer (Wirtschaftsprüfer)	
Beschlussphase: Beschluss, durch den die Anteilsinhaber der beteiligten Rechtsträger auf einer Versammlung dem Verschmelzungs- oder Spaltungs- und Übernahmevertrag zustimmen	
Vollzugsphase:	
Übertragender Rechtsträger: Anmeldung der Umwandlung zur Eintragung in das Handelsregister durch das Vertretungsorgan (Geschäftsführer) unter Beifügung des Umwandlungsvertrags, eine Niederschrift des Umwandlungsbeschlusses, des Prüfungsberichts und	
einer Schlussbilanz die nach den Vorschriften über die Jahresbilanz (zu Buchwerten) zu erstellen und auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist (§ 17 Abs. 2 UmwG)	Aufstellung einer steuerlichen Schlussbilanz (Übertragungsbilanz) auf den steuerlichen Übertragungsstichtag = Stichtag, auf den die Handelsbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt worden ist (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) = Ende des letzten Wirtschaftsjahres der übertragenden Körperschaft
Eintragung in das Handelsregister des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers	
Übernehmender Rechtsträger: Anmeldung der Umwandlung zur Eintragung in das Handelsregister durch das Vertretungsorgan (Geschäftsführer)	
Eintragung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers. Mit der (konstitutiven) Eintragung 1. geht das Vermögen der übertragenden Rechtsträger einschließlich der Verbindlichkeiten auf den übernehmenden Rechtsträger über, 2. erlöschen die übertragenden Rechtsträger 3. werden die Anteilsinhaber der übertragenden Rechtsträger Anteilsinhaber des übernehmenden Rechtsträger	

1.3 Vom UmwG ins UmwStG

Das UmwStG knüpft an das UmwG an und beseitigt steuerliche Hindernisse für betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft. Nach allgemeinen ertragsteuerlichen Vorschriften führen die Umwand-

lungsvorgänge grundsätzlich zur Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven bei dem bisherigen Vermögensinhaber. Unter Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips bietet das UmwStG den Umwandlungsbeteiligten unter den jeweils in den einschlägigen Normen beschriebenen Voraussetzungen an, den **Umwandlungsvorgang steuerneutral** zu gestalten. Dafür werden keine Steuerbefreiungen gewährt; es wird lediglich die Möglichkeit geschaffen, stille Reserven auf den jeweils anderen (übernehmenden) Rechtsträger zu übertragen.

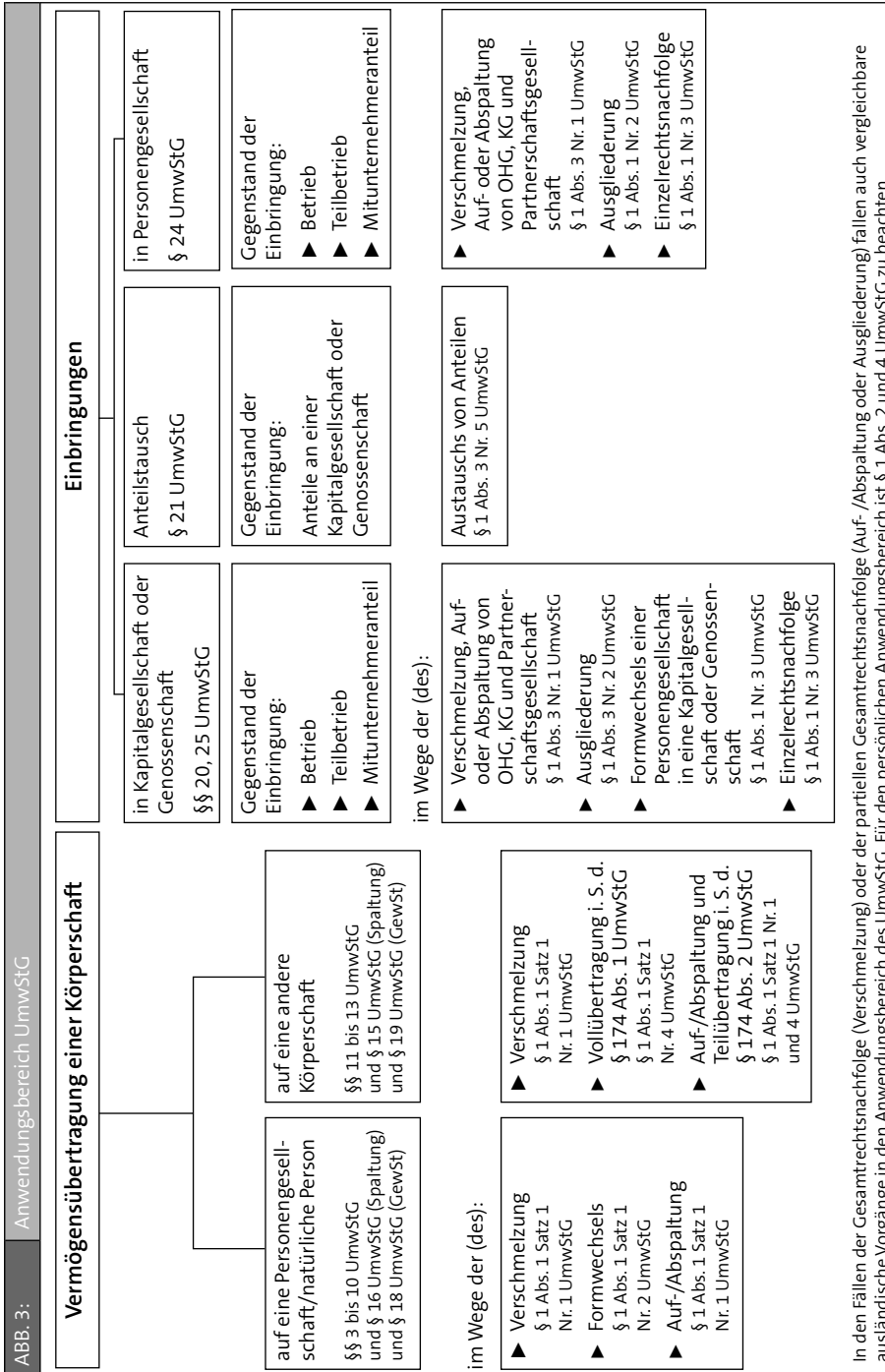
- 21 Trotz übereinstimmender Zielsetzung mit dem UmwG (Erleichterung der Umstrukturierung von Unternehmen) und weitgehender Abhängigkeit vom UmwG (s. Anwendungsvoraussetzungen in § 1 UmwStG) folgt das UmwStG in Aufbau und Systematik nicht dem UmwG. Der Grund dafür sind die **speziellen ertragsteuerlichen Gegebenheiten**. Die Körperschaften sind körperschaftsteuerrechtsfähig. Bei den Personengesellschaften gilt das Transparenzprinzip (Durchgriffsbesteuerung bei den Gesellschaftern). Diese Differenzierung ist Grundlage für Aufbau und Gliederung des UmwStG.
- 22 Das UmwStG regelt die ertragsteuerlichen Folgen der durch eine Umwandlung erfolgten Vermögensübertragungen.

Dabei geht es im	um
Zweiten bis Fünften Teil §§ 3 – 19 UmwStG	Vermögensübertragungen von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen ▶ durch Verschmelzung §§ 3 – 10 UmwStG ▶ durch Auf- oder Abspaltung § 16 UmwStG auf andere Körperschaften ▶ durch Verschmelzung §§ 11 – 13 UmwStG ▶ durch Auf- oder Abspaltung § 15 UmwStG
Sechsten bis Achten Teil §§ 20 – 25 UmwStG	Einbringungen ▶ in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft §§ 20, 22, 23, 25 UmwStG ▶ Anteilstausch §§ 21, 22 UmwStG ▶ in eine Personengesellschaft §§ 24, 23 UmwStG

- 23 Der **Formwechsel** einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft wird ertragsteuerlich der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft gleichgestellt.

Der **Formwechsel** einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft wird ertragsteuerlich der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gleichgestellt.

Die Vermögensübertragungen i. S. d. §§ 174 ff. UmwG werden hier wegen ihres Ausnahmecharakters vernachlässigt.



1.4 Kontrollfragen



FRAGEN

	Rdn.
1. Warum kann eine KG nicht einfach in eine AG (oder umgekehrt) umbenannt werden?	1 f.
2. Welches Ziel verfolgt das UmwG und wie wird dieses Ziel erreicht?	4
3. Beschreiben Sie das Verhältnis des UmwG zum BGB und zu den gesellschaftsrechtlichen Regeln im HGB und GmbHG!	5
4. Welche Umwandlungsarten werden durch das UmwG geregelt und gibt es darüber hinaus noch andere Möglichkeiten der Umwandlung von Unternehmensträgern?	6 f.
5. Was ist unter einer Verschmelzung zu verstehen und welche Verschmelzungsvarianten gibt es?	8
6. Kann eine GbR Beteiligte an einer Verschmelzung oder Spaltung sein?	9 f.
7. Beschreiben Sie den Unterschied zwischen einer Abspaltung und einer Ausgliederung!	11 f.
8. Was sind Vermögensübertragungen i. S. d. UmwG?	14 f.
9. Durch welche Besonderheit zeichnet sich der Formwechsel aus?	16 f.
10. Nach welchen ertragsteuerlichen Gegebenheiten ist das UmwStG gegliedert?	21
11. Wie wird ein Formwechsel ertragsteuerlich behandelt?	23

KAPITEL 2: UMWANDLUNG VON KÖRPERSCHAFTEN IN PERSONENUNTERNEHMEN

2.1	Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person	17
2.1.1	Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Vorschriften	17
2.1.1.1	Übertragende Körperschaft	17
2.1.1.2	Übernehmende Personengesellschaft	18
2.1.1.3	Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	18
2.1.2	Konzeption und Telos der §§ 3 bis 10 UmwStG	18
2.1.3	Sachlicher Anwendungsbereich – Umwandlungsformen	19
2.1.3.1	Verschmelzung einer Körperschaft auf ein Personenunternehmen	19
2.1.3.1.1	Inländische Verschmelzung	19
2.1.3.1.2	Vergleichbare ausländische Vorgänge	20
2.1.3.2	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	22
2.1.4	Persönlicher Anwendungsbereich	22
2.1.4.1	Übertragender Rechtsträger/umwandelnder Rechtsträger	22
2.1.4.2	Übernehmender Rechtsträger	24
2.1.4.3	Persönliche Anwendungsvoraussetzungen am Übertragungstichtag	25
2.1.5	Steuerliche Folgen für die übertragende Körperschaft	26
2.1.5.1	Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz	26
2.1.5.2	Grundsätzlicher Bewertungsmaßstab und Übertragungsgewinn	28
2.1.5.2.1	Gemeiner Wert als Bewertungsgrundsatz	28
2.1.5.2.2	Übertragungsgewinn und daraus resultierende Steuerschulden	29
2.1.5.3	Buch- oder Zwischenwertansatz	33
2.1.5.3.1	Materielle Voraussetzungen für eine Minderbewertung	34
2.1.5.3.1.1	Betriebsvermögen beim Übernehmer und Sicherstellung der Besteuerung	34
2.1.5.3.1.2	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	36
2.1.5.3.1.3	Keine Gegenleistung neben den Gesellschaftsrechten	39

2.1.5.3.2	Antrag	42
2.1.5.3.2.1	Antrag mit Einreichen der steuerlichen Schlussbilanz	43
2.1.5.3.2.2	Keine nachträgliche Änderung der Wahlrechtsausübung	43
2.1.5.3.2.3	Antrag für Zwischenwertansatz	44
2.1.5.3.2.4	Antragsberechtigter und zuständiges Finanzamt	45
2.1.5.4	Einzelne Bilanzpositionen in der steuerlichen Übertragungsbilanz	46
2.1.5.5	Körperschaftsteuererhöhung nach § 10 UmwStG	48
2.1.5.6	Anrechnung fiktiver ausländischer Steuern nach § 3 Abs. 3 UmwStG	48
2.1.6	Steuerliche Folgen für die übernehmende Rechtsträgerin und deren Gesellschafter	51
2.1.6.1	„Up-stream-merger“ als Grundfall	51
2.1.6.2	Beteiligungskorrekturgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG	52
2.1.6.3	Besteuerung offener Rücklagen nach § 7 UmwStG	54
2.1.6.4	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmegewinns oder -verlusts	59
2.1.6.4.1	Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG	59
2.1.6.4.1.1	Übernahmewert der übergegangenen Wirtschaftsgüter	63
2.1.6.4.1.2	Steuerfreies (neutrales) Auslandsvermögen	64
2.1.6.4.1.3	Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft – Einlage- und Überführungsfiktion gem. § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG	67
2.1.6.4.1.4	Gesellschafterbezogene Ermittlung	69
2.1.6.4.1.5	Umwandlungskosten	73
2.1.6.4.1.6	Sperrbetrag nach § 50c EStG	74
2.1.6.4.1.7	Kürzung um Kapitaleinkünfte i. S. d. § 7 UmwStG	74
2.1.6.4.1.8	Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft („Down-stream-merger“)	75
2.1.6.4.2	Besteuerung des Übernahmeergebnisses	76
2.1.6.4.2.1	Übernahmeverlust, § 4 Abs. 6 UmwStG	76

	2.1.6.4.2.2	Übernahmegewinn, § 4 Abs. 7 UmwStG	83
2.1.6.5		Übernahmefolgegewinn – steuermindernde Rücklage gemäß § 6 UmwStG	88
	2.1.6.5.1	Verbindlichkeiten der übertragenden Körperschaft gegenüber der Übernehmerin	89
	2.1.6.5.2	Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern der Übernehmerin	89
	2.1.6.5.3	Pensionsrückstellungen zugunsten der Gesellschafter	90
	2.1.6.5.4	Forderungen der übertragenden Körperschaft gegen die Übernehmerin	91
	2.1.6.5.5	Missbrauchsklausel, § 6 Abs. 3 UmwStG	92
2.1.6.6		Steuerliche Rechtsnachfolge	92
	2.1.6.6.1	Bewertung	93
	2.1.6.6.1.1	Bilanzansatz und Wertverknüpfung, § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG	93
	2.1.6.6.1.2	Bilanzierungsmöglichkeiten in Gesamthandsbilanz und Ergänzungsbilanzen	93
	2.1.6.6.2	Abschreibungen	95
	2.1.6.6.2.1	Buchwertübernahme	95
	2.1.6.6.2.2	Zwischenwertansatz oder Ansatz mit dem gemeinen Wert	95
	2.1.6.6.3	Weitere Folgen des Eintritts in die Rechtsstellung	96
	2.1.6.6.4	Besitzzeitanrechnung	97
	2.1.6.6.5	Kein Übergang von Verlusten und Zinsvortrag	97
	2.1.6.6.6	Umwandlung einer Unterstützungskasse	98
	2.1.6.6.7	Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen, § 8 UmwStG	98
2.1.7		Steuerliche Rückwirkung, § 2 UmwStG	100
	2.1.7.1	Steuerlicher Übertragungstichtag	100
	2.1.7.2	Steuerlicher Rückwirkungszeitraum	104
	2.1.7.2.1	Bilanzierung und Einkünftezurechnung	104
	2.1.7.2.2	Anteilsveräußerungen Gesellschafterwechsel	105
	2.1.7.2.3	Gewinnausschüttungen	105
	2.1.7.2.3.1	Vor dem Übertragungstichtag begründete Ausschüttungsverbind- lichkeiten	106

		2.1.7.2.3.2	Nach dem Übertragungsstichtag begründete Ausschüttungen	107
		2.1.7.2.4	Rechtsgeschäfte zwischen übertragender Körperschaft und Übernehmerin	108
		2.1.7.2.5	Rechtsgeschäfte zwischen übertragender Körperschaft und den Gesellschaftern	109
	2.1.7.3	Umwandlung mit Auslandsbezug – Vermeidung „weißer Einkünfte“		112
	2.1.7.4	Verlustnutzungsausschluss		112
2.1.8	Formwechsel, § 9 UmwStG			114
2.1.9	Gewerbesteuer, § 18 UmwStG			115
2.1.10	Zusammenfassendes Beispiel			120
2.2	Auf- und Abspaltung auf eine Personengesellschaft			125
2.3	Kontrollfragen			126

Kapitel 2: Umwandlung von Körperschaften in Personenunternehmen

2.1 Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person

Bei der Umwandlung einer Körperschaft in ein Personenunternehmen (Personengesellschaft oder natürliche Person) im Wege der Verschmelzung wird das Vermögen der Körperschaft als Ganzes auf das Personenunternehmen übertragen (**Gesamtrechtsnachfolge**). Die übertragende Körperschaft erlischt. Den Anteilsinhabern der Körperschaft wird eine Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft gewährt. 25

2.1.1 Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Vorschriften

Für die ertragsteuerliche Beurteilung der Verschmelzung – und auch des Formwechsels – einer Körperschaft auf bzw. in eine Personengesellschaft sind die **Ebenen** der übertragenden Körperschaft und die der übernehmenden Personengesellschaft sowie die der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft bzw. der Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft auseinander zu halten. 26

2.1.1.1 Übertragende Körperschaft

Bei der übertragenden Körperschaft wäre nach den **allgemeinen Vorschriften** eine **Schlussbesteuerung** durchzuführen. Es müssten alle stillen Reserven aufgedeckt und dem Subjektsteuerprinzip entsprechend noch von der Körperschaft versteuert werden. Mit der Verschmelzung erlischt die übertragende Körperschaft (§ 20 Abs.1 Nr.2 UmwG). Hinsichtlich des übertragenen Vermögens ist entweder eine liquidationsähnliche Sachauskehrung oder ein veräußerungsähnlicher Vorgang anzunehmen. 27

Eine dem Wortlaut des § 11 KStG entsprechende Liquidation ist zwar nicht gegeben, weil die Körperschaft nicht abgewickelt wird (§ 2 UmwG). Es gelten jedoch alle materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter (einschließlich eines Geschäftswertes) als an die Gesellschafter ausgekehrt (Sachausschüttung), was – wie bei einer Liquidation – durch Ansatz des gemeinen Wertes zur Realisierung sämtlicher stillen Reserven führen würde.

Die Verschmelzung kann aber auch als Veräußerung des gesamten Betriebsvermögens an die übernehmende Personengesellschaft mit anschließender Übertragung der als Gegenleistung erhaltenen Mitunternehmeranteile an die Gesellschafter betrachtet werden. Hier käme es dann unter dem Gesichtspunkt der Veräußerung zur Auflösung sämtlicher stillen Reserven.

2.1.1.2 Übernehmende Personengesellschaft

- 28 Für die übernehmende Personengesellschaft stellt sich die Übernahme des Betriebsvermögens nach **allgemeinen Vorschriften** als **entgeltlicher Erwerb** (Anschaffung) dar. Aus Sicht der Übernehmerin ist der Vermögensübergang als Sacheinlage anzusehen. Die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft erwerben mit der Verschmelzung Anteile an der Übernehmerin und erfüllen ihre Einlageverpflichtung durch die Übertragung der Vermögensgegenstände der Körperschaft.

Es handelt sich um einen tauschähnlichen Vorgang. Die (handelsrechtlichen) Anschaffungskosten für die übergehenden Vermögensgegenstände entsprechen deren gemeinem Wert. Soweit die Übernehmerin bereits Anteile an der Übertragerin hält, wendet sie diese (mit der Verschmelzung untergehenden Anteile) auf, um das Betriebsvermögen der Übertragerin zu erwerben. Der gemeine Wert der untergehenden Anteile bildet grundsätzlich die Anschaffungskosten für das übernommene Vermögen.

2.1.1.3 Anteilseigner der übertragenden Körperschaft

- 29 Die Verschmelzung würde nach den **allgemeinen Vorschriften** bei den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft zur **Realisierung** und Versteuerung der in ihren Anteilen vorhandenen **stillen Reserven** führen. Zum einen müsste das an die Anteilseigner als ausgekehrt zu betrachtende Vermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit dem gemeinen Wert als Kapitalertrag besteuert werden. Zum anderen wäre der Teil des als ausgekehrt geltenden Vermögens, der der Summe aus Grund- oder Stammkapital und dem Einlagekonto entspricht, gem. § 17 Abs. 4 EStG mit dem gemeinen Wert als Veräußerungspreis anzusetzen.

2.1.2 Konzeption und Telos der §§ 3 bis 10 UmwStG

- 30 § 3 UmwStG ermöglicht ausnahmsweise einen **Transfer stiller Reserven** auf das übernehmende Personenunternehmen. Soweit die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind, kann das Vermögen der übertragenden Körperschaft in der steuerlichen Schlussbilanz wahlweise mit dem Buchwert, dem gemeinen Wert oder mit einem Zwischenwert angesetzt werden. Die Wertansätze erfolgen unabhängig von den Ansätzen in der Handelsbilanz – der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt insoweit nicht mehr (BR.-Drucks. 542/06 S. 59). Der Gesetzgeber verfolgt mit der geschaffenen Möglichkeit des Transfers der stillen Reserven das Ziel, betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft nicht durch steuerliche Folgen zu behindern, die ohne die besonderen Regelungen des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden (BT.-Drucks. 12/6885 S. 14).
- 31 Die mit Hilfe dieser Regelungen bei der übertragenden Körperschaft nicht mehr besteuerten stillen Reserven müssen mit ihrer späteren Realisierung durch die **übernehmende Personengesellschaft** der Besteuerung zugeführt werden. Um dies zu gewährleisten, ordnet § 4 UmwStG für die übernehmende Personengesellschaft eine strikte **Wertver-**

knüpfung mit der **steuerlichen Schlussbilanz** der übertragenden Körperschaft an. Die Übernehmerin tritt hinsichtlich des übertragenen Betriebsvermögens an die Stelle der Überträgerin.

Im Zentrum des § 4 UmwStG steht die Ermittlung des Übernahmeergebnisses, die dem Wechsel des Körperschaftsbesteuerungsregimes zum Besteuerungsregime betreffend Personenunternehmen Rechnung trägt. Mit der Verschmelzung fällt die Besteuerungsebene der Körperschaft weg. Die bisherigen Anteilsinhaber verlieren ihre Anteile an der übertragenden Körperschaft. Ihnen wird anstelle der Anteile nunmehr das Betriebsvermögen der Körperschaft unmittelbar – als Teilhaber an der übernehmenden Personengesellschaft – steuerlich zugerechnet. Daraus folgt, dass die Differenz zwischen dem Wert des untergehenden – steuerverhafteten – Anteils an der Körperschaft und dem steuerlich maßgebenden Übernahmewert des dem Gesellschafter nunmehr zuzurechnenden Anteils am Betriebsvermögen als Übernahmegewinn oder -verlust steuerwirksam werden muss. 32

Der Wegfall der Besteuerungsebene der Körperschaft hat außerdem zur Folge, dass alle offenen Rücklagen bzw. ausschüttungsfähigen Gewinne der übertragenden Körperschaft als an ihre Anteilseigner ausgeschüttet gelten (§ 7 UmwStG). Anderenfalls würde die Besteuerung der körperschaftlichen Gewinne auf Ebene der Anteilsinhaber ungerechtfertigterweise entfallen. 33

2.1.3 Sachlicher Anwendungsbereich – Umwandlungsformen

Der sachliche Anwendungsbereich der §§ 3 bis 9 UmwStG (zweiter Teil) ergibt sich aus § 1 Abs. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Satz 1 und § 9 UmwStG. Danach knüpft das Umwandlungssteuerrecht an gesellschaftsrechtliche Umwandlungsvorgänge an. Die Umwandlung muss zivilrechtlich zulässig und wirksam sein (**Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts**). 34

2.1.3.1 Verschmelzung einer Körperschaft auf ein Personenunternehmen

Die §§ 3 bis 8 UmwStG regeln die steuerrechtliche Behandlung der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person (Personenunternehmen). 35

2.1.3.1.1 Inländische Verschmelzung

Es muss sich um eine **Verschmelzung i. S. d. § 2 UmwG** handeln. Die an der Verschmelzung beteiligten Rechtsträger (übertragende und übernehmende Rechtsträger) müssen dazu ihren (statutarischen) Sitz (bzw. eine Personengesellschaft als übernehmender Rechtsträger den Sitz ihrer Hauptverwaltung und eine natürliche Person ihren Wohnsitz) im Inland haben, § 1 Abs. 1 UmwG (inländische Verschmelzung). Eine Verschmelzung wird erst mit der (Handels-)Registereintragung wirksam (§ 20 UmwG). Für die steuerrechtliche Beurteilung ist regelmäßig daran anzuknüpfen. Nur wenn die register- 36

rechtliche Entscheidung trotz rechtlich gravierender Mängel erfolgte, hat die Finanzverwaltung eine eigenständige Beurteilung vorzunehmen (Rdn. 01.06 UmwStE).

2.1.3.1.2 Vergleichbare ausländische Vorgänge

- 37 Die Umwandlung (Verschmelzung) ist ein **ausländischer Vorgang**, wenn das UmwG weder auf den übertragenden Rechtsträger noch auf den übernehmenden Rechtsträger anzuwenden ist. Folglich sind auch grenzüberschreitende Umwandlungen ausländische Vorgänge i. S. d. § 1 Abs. 1 UmwStG.
- 38 **Grenzüberschreitende Verschmelzungen** auf ein Personenunternehmen sind nach deutschem UmwG nicht möglich. Die §§ 122a ff. UmwG gelten nur für (grenzüberschreitende) Verschmelzungen, an denen ausschließlich Kapitalgesellschaften (als übertragende und übernehmende Gesellschaft) beteiligt sind (§ 122b Abs. 1 UmwG).
- 39 Die §§ 3 bis 8 UmwStG sind auf ausländische Vorgänge anzuwenden, wenn diese Vorgänge mit einer inländischen Verschmelzung vergleichbar sind. Bei der **Vergleichbarkeitsprüfung** ist in folgenden Schritten vorzugehen:
- 40 **1. Schritt:**

Zivilrechtliche Wirksamkeit nach ausländischem Recht

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts gilt auch für ausländische Vorgänge. Somit ist hinsichtlich der Zulässigkeit und Wirksamkeit einer ausländischen Verschmelzung regelmäßig von der Entscheidung der ausländischen Registerbehörde auszugehen. Das gilt nicht bei gravierenden Mängeln der Umwandlung.

- 41 **2. Schritt:**

Verschmelzungsfähigkeit der beteiligten Rechtsträger

Die an der Verschmelzung beteiligten (übertragender **und** übernehmender) Rechtsträger müssen mit einem inländischen verschmelzungsfähigen Rechtsträger i. S. d. § 3 UmwG vergleichbar sein. Allein die steuerliche Einordnung als Körperschaft oder Personengesellschaft ist für die Beurteilung der Verschmelzungsfähigkeit nicht ausreichend.

Der Rechtstypenvergleich mit einer inländischen verschmelzungsfähigen Gesellschaftsform ist anhand des gesetzlichen Leitbildes der ausländischen Gesellschaft vorzunehmen. Bestehen im ausländischen Recht umfassende Dispositionsmöglichkeiten, die eine Zuordnung anhand des gesetzlich vorgegebenen Leitbildes unmöglich machen, ist der Rechtstypenvergleich anhand der konkreten rechtlichen Gegebenheiten des Einzelfalles vorzunehmen.

Zur Vergleichbarkeit der Rechtsformen ausländischer Unternehmen mit deutschen Gesellschaften s. BMF v. 24. 12. 1999 Anhang Tabelle 1 und 2, BStBl 1999 I 1076 und zu den Beurteilungsmerkmalen für die im Rahmen des Typenvergleichs vorzunehmende Gesamtwürdigung s. Rdn. 52.