

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII

Teil A

Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts

Kapitel I Allgemeines

1	Umwandlungsmethoden	3
1.1	Vermögensübertragung	3
1.1.1	Einzelrechtsnachfolge	3
1.1.2	Gesamtrechtsnachfolge	4
1.1.2.1	Allgemeines	4
1.1.2.2	Steuerschuldverhältnis	4
1.1.2.3	Verfahrensrecht	5
1.1.2.4	Adressierung/Bekanntgabe	5
1.1.3	Anwachsung	5
1.2	Formwechsel	6
2	Umwandlungsgründe	6
2.1	Betriebswirtschaftliche Gründe	6
2.1.1	Beschaffung von Eigenkapital	6
2.1.2	Haftungsbeschränkung	7
2.1.3	Anpassung an betriebswirtschaftliche Erfordernisse	7
2.1.4	Neustrukturierung beim Generationenwechsel	7
2.1.5	Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern	7
2.1.6	Vereinfachte Kapitalherabsetzung	7
2.1.7	Vermeidung der Insolvenz	8
2.2	Steuerliche Gründe	8
2.2.1	Besteuerungsunterschiede	8
2.2.2	Buchwertfortführung	9
2.2.3	Nutzung von Verlustvorträgen	11
2.2.3.1	Übergang des Verlustabzugs	11
2.2.3.2	Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger	11
2.2.3.3	Nutzung des Verlustabzugs durch Übertragung eines Gewinnbetriebs auf eine Verlustgesellschaft	12
3	Wesentliche steuerrechtliche Fragen bei einer Umwandlung	13
3.1	Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger	13
3.2	Besteuerung des Übertragungsgewinns	14
3.2.1	Körperschaft als übertragender Rechtsträger	14
3.2.2	Natürliche Person oder Personengesellschaft als übertragender Rechtsträger	14
3.3	Verbleibender Verlustabzug beim übertragenden Rechtsträger	14
3.4	Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger	17
3.5	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses	17
3.5.1	Verschmelzung, Ab- oder Aufspaltung sowie Formwechsel von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft	18
3.5.2	Verschmelzung, Ab- oder Aufspaltung sowie Voll- oder Teilübertragung von Körperschaft auf Körperschaft	18
3.5.3	Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Körperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie Verschmelzung, Ab- oder Aufspaltung von Personengesellschaft auf eine Körperschaft	18
3.5.4	Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie Verschmelzung, Ab- oder Aufspaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft	18

3.6	Abreibungen beim übernehmenden Rechtsträger	19
3.7	Auswirkungen auf der Ebene des Gesellschafters	19
3.7.1	Umwandlung von Körperschaft auf Personengesellschaft oder Einzelfirma	19
3.7.2	Umwandlung von Körperschaft auf Körperschaft	20
3.7.3	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	20
3.7.3.1	Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft	20
3.7.3.2	Abspaltung einer Personengesellschaft	20
3.7.3.3	Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft	21
3.7.3.4	Ausgliederung einer Einzelfirma	21
3.7.3.5	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung durch Einzelrechtsnachfolge	21
3.7.4	Einbringung in eine Personengesellschaft	21
3.7.4.1	Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft	21
3.7.4.2	Abspaltung einer Personengesellschaft	21
3.7.4.3	Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft	22
3.7.4.4	Ausgliederung einer Einzelfirma	22
3.7.4.5	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch Einzelrechtsnachfolge	22
4	Umwandlungen und Vermögensübertragungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes	22
4.1	Formwechsel einer Körperschaft in eine andere Körperschaft	22
4.2	Veräußerung durch natürliche Person oder Personengesellschaft	22
4.3	Veräußerungen durch Körperschaften	23
4.4	Tauschvorgänge (§ 6 Abs. 6 EStG)	23
4.5	Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 EStG)	23
4.6	Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 4 EStG)	24
4.7	Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen	24
4.8	Bei einer Umwandlung liegen die Tatbestandsvoraussetzungen nicht (vollständig) vor	24
5	Besonderheiten der Verschmelzung, Auf- und Abspaltung	24

Kapitel II Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes und steuerliche Rückwirkung

1	Allgemeines	28
2	Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes	28
3	Sachlicher Anwendungsbereich	32
3.1	Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 1 UmwStG)	32
3.1.1	Inländische Umwandlungen (nach dem UmwG)	32
3.1.1.1	Verschmelzung	33
3.1.1.1.1	Allgemeines	33
3.1.1.1.2	Veränderung in den Anteilsrechten	35
3.1.1.1.3	Beteiligte Rechtsträger	36
3.1.1.2	Spaltung	37
3.1.1.2.1	Allgemeines	37
3.1.1.2.2	Beteiligte Rechtsträger an einer Auf- oder Abspaltung	40
3.1.1.2.3	Beteiligte Rechtsträger an einer Ausgliederung	40
3.1.1.2.4	Abspaltung	40
3.1.1.2.5	Aufspaltung	43
3.1.1.2.6	Ausgliederung	44
3.1.1.3	Weitere Vermögensübertragungen nach dem Umwandlungsgesetz	46
3.1.1.3.1	Allgemeines	46
3.1.1.3.2	Beteiligte Rechtsträger	46
3.1.1.3.3	Möglichkeiten der Vermögensübertragung	46
3.1.1.4	Formwechsel	48
3.1.1.4.1	Allgemeines	48

3.1.1.4.2	Beteiligte Rechtsträger	49
3.1.2	Umwandlungen mit Auslandsbezug	50
3.1.2.1	Allgemeines	50
3.1.2.2	Errichtung oder Sitzverlegung einer SE (Societas Europaea)	51
3.1.2.2.1	Verschmelzung von bestehenden Gesellschaften (Art. 2 Abs. 1 SE-VO)	51
3.1.2.2.2	Gründung einer Holding-SE (Art. 2 Abs. 2 SE-VO)	51
3.1.2.2.3	Gründung einer Tochter-SE (Art. 2 Abs. 3 SE-VO)	52
3.1.2.2.4	Umwandlung einer nationalen Aktiengesellschaft (Art. 2 Abs. 4 SE-VO)	52
3.1.2.2.5	Sitzverlegung einer SE	52
3.1.2.2.6	Umsetzung der SE-VO in nationales Recht	53
3.1.2.3	Errichtung oder Sitzverlegung einer SCE (Societas Cooperativa Europaea)	53
3.1.2.4	Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	53
3.1.2.5	Grenzüberschreitende Spaltung von Körperschaften	55
3.1.2.6	Zivilrechtliche Wirksamkeit nach ausländischem Recht	55
3.1.2.7	Prüfung der Vergleichbarkeit	55
3.1.2.8	Umwandlungsfähigkeit der beteiligten Rechtsträger	55
3.1.2.9	Strukturmerkmale des Umwandlungsvorgangs	56
3.1.2.9.1	Verschmelzung	56
3.1.2.9.2	Aufspaltung	56
3.1.2.9.3	Abspaltung	57
3.1.2.9.4	Formwechsel	57
3.1.2.10	Sonstige Vergleichskriterien	57
3.2	Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 3 UmwStG)	58
3.2.1	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG)	58
3.2.2	Austausch von Anteilen (§ 21 UmwStG)	59
3.2.3	Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)	59
4	Persönlicher Anwendungsbereich	60
4.1	Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 2 UmwStG)	60
4.2	Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 4 UmwStG)	61
5	Steuerliche Rückwirkung (§ 2 UmwStG)	61
5.1	Steuerlicher Übertragungstichtag	61
5.1.1	Inländische Umwandlungen	62
5.1.1.1	Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung	62
5.1.1.2	Formwechsel	62
5.1.2	Vergleichbare ausländische Vorgänge	62
5.2	Steuerrechtliche Rückwirkungsfiktion	62
5.2.1	Grundsatz	62
5.2.2	Keine Rückwirkung für ausscheidende und abgefundene Anteilseigner	64
5.3	Steuerrechtliche Behandlung von im Rückwirkungszeitraum ausscheidenden und neu eintretenden Anteilseignern	64
5.3.1	Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person	64
5.3.2	Vermögensübergang auf eine Körperschaft	65
5.4	Steuerrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum	65
5.4.1	Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person	65
5.4.1.1	Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete Ausschüttungsverbindlich- keiten, die im Rückwirkungszeitraum (oder später) abfließen	65
5.4.1.1.1	Übertragende Körperschaft	65
5.4.1.1.2	Zuflusszeitpunkt und Besteuerung beim Anteilseigner	66
5.4.1.1.3	Behandlung beim übernehmenden Rechtsträger	66
5.4.1.2	Nach dem steuerlichen Übertragungstichtag beschlossene Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen und andere Ausschüttungen, die im Rück- wirkungszeitraum abfließen, sowie offene Rücklagen i. S. d. § 7 UmwStG	67
5.4.2	Vermögensübergang auf eine Körperschaft	68
5.5	Sondervergütungen bei Umwandlung in eine Personengesellschaft	69
5.6	Aufsichtsratsvergütungen und sonstige Fälle des Steuerabzugs nach § 50a EStG	69

5.7	Vermeidung der Nichtbesteuerung (§ 2 Abs. 3 UmwStG).....	69
5.8	Beschränkung der Verlustnutzung (§ 2 Abs. 4 UmwStG)	70
5.8.1	Beschränkungen beim übertragenden Rechtsträger (Sätze 1 und 2)	70
5.8.2	Beschränkungen beim übernehmenden Rechtsträger (Sätze 3 bis 6)	70
6	Erstmalige Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des SEStEG...	71

Teil B

Umwandlungen von Körperschaften in andere Rechtsformen

Kapitel I Die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person (§§ 3 – 8, 10, 18 UmwStG)

1	Die Voraussetzungen für eine Verschmelzung nach §§ 3 – 8, 10, 18 UmwStG	76
1.1	Ansässigkeit der übertragenden Körperschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG).....	76
1.2	Der steuerliche Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG)	76
1.3	Die Rückwirkungsfiktion (§ 2 Abs. 1 UmwStG)	77
1.4	Die steuerlichen Folgen der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG	78
1.5	Grenzen der Rückwirkungsfiktion	78
2	Die Besteuerung des Vermögensübergangs von der Körperschaft auf die Personengesellschaft oder natürliche Person nach §§ 3 – 8, 10, 18 UmwStG	79
2.1	Einführung	79
2.2	Prüfungsrecht der Finanzverwaltung hinsichtlich der Umwandlungsvoraussetzungen nach dem Umwandlungsgesetz.....	80
2.3	Die Besteuerung der übertragenden Körperschaft	81
2.3.1	Der übertragende Rechtsträger i. S. d. § 3 UmwStG	81
2.3.2	Die Verschmelzung der Körperschaft nach § 3 UmwStG auf eine Personenhandelsgesellschaft und natürliche Person	81
2.3.3	Der Bewertungsgrundsatz (§ 3 Abs. 1 UmwStG)	82
2.3.3.1	Exkurs: Meinungsstreit zur Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG	82
2.3.3.2	Folgen der Aufdeckung stiller Reserven	83
2.3.3.3	Aufstockung der Buchwerte bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft nach § 24 UmwG	84
2.3.4	Antrag auf Buchwertfortführung	86
2.3.4.1	Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft	87
2.3.4.2	Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland	88
2.3.4.3	Keine Gegenleistung, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht	88
2.3.4.4	Der Ansatz immaterieller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft	89
2.3.4.4.1	Ausländisches Betriebsvermögen	90
2.3.4.4.2	Ausländische Betriebsstätten der übertragenden Körperschaft.....	90
2.3.5	Verschmelzung auf eine natürliche Person	92
2.3.6	Ausstehende Einlagen	93
2.3.6.1	Eingeforderte Einlagen	93
2.3.6.2	Nicht eingeforderte Einlagen	93
2.3.7	Beteiligung der übertragenden Körperschaft an anderen Gesellschaften	94
2.3.7.1	Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft	94
2.3.7.2	Beteiligung an einer Körperschaft	94
2.3.7.3	Die steuerliche Behandlung der von einer Kapitalgesellschaft gehaltenen eigenen Anteile in der Schlussbilanz	95
2.3.8	Die steuerliche Behandlung der zwischen der Körperschaft und dem übernehmenden Rechtsträger bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten in der Schlussbilanz der Körperschaft	95
2.3.9	Der Forderungsverzicht mit Besserungsschein in der Schlussbilanz der Körperschaft	95
2.3.10	Pensionsrückstellungen	96
2.3.11	Der Ansatz von Steuernachforderungen in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft	96
2.3.12	Der Ansatz von Umwandlungskosten in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft	97
2.4	Die Körperschaft hat ein negatives Betriebsvermögen	97

2.5	Änderung der Bilanzansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nach der Umwandlung	97
2.6	Verlustabzug nach §§ 2 a, 10 d, 15 Abs. 4, 15 a EStG, Gewerbeverlust nach § 10 a GewStG	98
3	Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung bei der übernehmenden Personengesellschaft	99
3.1	Einführung	99
3.1.1	Die übernehmende Personengesellschaft	102
3.1.2	Verschmelzung auf einen Rechtsträger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt	102
3.2	Übernahme des Betriebsvermögens durch die Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 4 Abs. 1 UmwStG)	103
3.2.1	Übernahme der Wirtschaftsgüter von der Körperschaft	103
3.2.2	Aufstockung der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nach § 24 UmwG	103
3.3	Eintritt der übernehmenden Personengesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft in die Rechtsstellung der Körperschaft (§ 4 Abs. 2 und 3 UmwStG)	104
3.3.1	Der Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 UmwStG)	104
3.3.2	Der Eintritt der Personenhandelsgesellschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 3 UmwStG)	106
3.3.3	Kein Übergang des verbleibenden Verlustabzugs i. S. d. §§ 2 a, 10 d, 15 Abs. 4 oder 15 a EStG der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)	106
3.4	Die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG	107
3.4.1	Einführung	107
3.4.2	Ermittlung und Berechnung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG bei der übernehmenden Personengesellschaft	112
3.4.2.1	Ermittlung des Übernahmeergebnisses oder des Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG	112
3.4.2.2	Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft werden im Sonderbetriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft gehalten	113
3.4.2.3	Ermittlung des Übernahmeergebnisses oder Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG	114
3.4.2.4	Einzelfragen im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses	115
3.4.2.4.1	Die übertragende Körperschaft hält eigene Anteile	115
3.4.2.4.2	Ausländische Betriebsstätte	117
3.4.2.4.3	Negatives Vermögen der übertragenden Körperschaft	117
3.4.2.4.4	Die Körperschaft ist an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt	117
3.4.2.4.5	Entstehung von Sonderbetriebsvermögen	117
3.5	Ermittlung des Übernahmeergebnisses und Übernahmeverlusts der zweiten Stufe nach § 4 Abs. 5 UmwStG	118
3.5.1	Einführung	118
3.5.2	Übersicht über die Rechtsentwicklung des § 4 Abs. 5 UmwStG	118
3.5.3	Der Tatbestand des § 4 Abs. 5 UmwStG	119
3.5.3.1	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)	119
3.5.3.1.1	Einführung	119
3.5.3.1.2	Ermittlung der anrechenbaren Körperschaftsteuer i. S. d. § 10 UmwStG a. F.	119
3.5.3.2	Erhöhung des Übernahmeergebnisses um den »negativen Wert des übernommenen Vermögens« (Umwandlungen ab Antrag auf Eintragung im Handelsregister vom 06. 08. 1997 bis zur Umwandlung am 31. 12. 2000, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr)	120
3.5.3.3	Hinzurechnung eines Sperrbetrages nach § 50 c EStG (Umwandlungen ab 01. 01. 1995 bis 12. 12. 2006)	122
3.5.3.3.1	Einführung	122
3.5.3.3.2	Umgehung des § 50 c Abs. 1 EStG durch Umwandlung	122
3.5.3.3.3	Der zeitliche Anwendungsbereich des § 50 c EStG	124
3.5.3.3.4	Der Tatbestand des § 50 c EStG i. V. m. § 4 Abs. 5 UmwStG	125
3.5.3.4	Minderung des Übernahmeergebnisses um Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG (Umwandlungen ab 13. 12. 2006)	134
3.5.3.4.1	Einführung	134

3.5.3.4.2	Einzelheiten zur Aufteilung des Übernahmeergebnisses	134
3.6	Der Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 UmwStG)	135
3.6.1	Einführung	135
3.6.2	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes durch § 4 Abs. 6 UmwStG (Umwandlungen vom 01. 01. 1995 bis zum Antrag auf Eintragung im Handelsregister am 05. 08. 1997)	136
3.6.2.1	Der zeitliche Anwendungsbereich der Norm	136
3.6.2.2	Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts und Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28. 10. 1994	136
3.6.3	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes durch § 4 Abs. 6 UmwStG (ab Antrag auf Eintragung im Handelsregister vom 06. 08. 1997 bis zur Umwandlung am 31. 12. 2000) ...	137
3.6.3.1	Der zeitliche Anwendungsbereich der Norm	137
3.6.3.2	Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. 10. 1997	137
3.6.4	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes	138
3.6.4.1	Der zeitliche Anwendungsbereich der Norm	138
3.6.4.2	Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes ...	138
3.6.5	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des SEStEG	139
3.6.5.1	Der zeitliche Anwendungsbereich der Norm	139
3.6.5.2	Der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des SEStEG	139
3.7	Die Besteuerung des Übernahmegewinns	140
3.7.1	Entstehungszeitpunkt	140
3.7.2	Die Besteuerung des Übernahmegewinns der zweiten Stufe i. S. d. § 4 Abs. 5 UmwStG a. F.	141
3.7.3	Die Besteuerung des Übernahmegewinns nach § 4 Abs. 7 UmwStG i. d. F. des SEStEG	141
3.7.3.1	Körperschaften als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft (§ 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG)	141
3.7.3.2	Natürliche Personen als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft	142
3.7.3.3	Die Besteuerung des Übernahmegewinns	143
3.8	Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen (§ 5 UmwStG)	144
3.8.1	Einführung	144
3.8.2	Anschaffung der Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 5 Abs. 1 UmwStG)	146
3.8.2.1	Die übernehmende Personenhandelsgesellschaft hat ihre Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag angeschafft (§ 5 Abs. 1, 1. Alt. UmwStG)	146
3.8.2.1.1	Einführung	146
3.8.2.1.2	Anschaffung der Anteile an der Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 5 Abs. 1, 1. Alt. UmwStG)	148
3.8.2.2	Gegen Abfindung aus der Körperschaft ausscheidende Gesellschafter (§ 5 Abs. 1, 2. Alt. UmwStG)	151
3.8.3	Übernahmeergebnisermittlung für die Gesellschafter der Körperschaft nach § 5 Abs. 2 bis 3 UmwStG	153
3.8.3.1	Einführung	153
3.8.3.2	Der Gesellschafter ist wesentlich i. S. d. § 17 EStG an der übertragenden Körperschaft beteiligt (§ 5 Abs. 2 UmwStG)	154
3.8.3.2.1	Gesellschafter der Kapitalgesellschaft	154
3.8.3.2.2	Steuerverstrickung der Anteile nach § 17 EStG	155
3.8.3.2.3	Der § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist nur auf im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG anwendbar	157
3.8.3.2.4	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F.	157
3.8.3.2.5	Keine Übernahmeergebnisermittlung, wenn der Tatbestand des § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfüllt ist – gestrichen durch das SEStEG	158
3.8.3.2.6	Die Rechtsfolgen des § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	158
3.8.3.2.7	Der steuerliche Übertragungsstichtag und der Tag der Eintragung der Umwandlung in das Register als Beurteilungszeitpunkt (§ 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	159

3.8.3.3	Im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen, bei denen ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG steuerlich nicht berücksichtigungsfähig werden kann (§ 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) – entfallen durch das SEStEG	159
3.8.3.4	Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gehören am steuerlichen Übertragungstichtag zu einem Betriebsvermögen (§ 5 Abs. 3 UmwStG)	159
3.8.3.4.1	Gesellschaftsanteile in einem Betriebsvermögen (§ 5 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)	159
3.8.3.4.2	Abschaffung der Regelungen zu Missbrauchstatbeständen des § 5 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UmwStG	163
3.8.3.5	Einbringungsgeborene Anteile (§ 5 Abs. 4 UmwStG)	169
3.8.3.5.1	Anwendung des § 27 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG – unter der Geltung des SEStEG	170
3.8.3.5.2	Das Verhältnis von § 5 Abs. 4 zu § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG – vor der Geltung des SEStEG	170
3.8.3.5.3	Wann müssen die Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft einbringungsgeboren sein? – Vor der Geltung des SEStEG	170
3.8.3.5.4	Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten	171
3.9	Umwandlungen mit Auslandsbezug	172
3.9.1	Allgemeines	172
3.9.2	Reine Inlandsverschmelzung	172
3.9.2.1	Ausländisches Betriebsvermögen	172
3.9.2.2	Art der Gesellschafter	172
3.9.3	Hinausverschmelzung auf eine ausländische EU-Personengesellschaft	173
3.9.3.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	173
3.9.3.2	Art der Gesellschafter	173
3.9.4	Hineinverschmelzung von einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf ein inländisches Personenunternehmen	174
3.9.4.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	174
3.9.4.2	Art der Gesellschafter	174
3.9.5	Reine Auslandsverschmelzung zweier ausländischer Rechtsträger	174
3.9.5.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	174
3.9.5.2	Art der Gesellschafter	174
4	Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG)	174
4.1	Einführung	174
4.2	Anwendungsbereich des § 7 UmwStG	176
4.3	Die Ermittlung der Bezüge aus Kapitalvermögen i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG	176
4.4	Steuerliche Behandlung der Bezüge i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG	178
4.4.1	Anteilseigner, für die ein Übernahmeergebnis ermittelt wird	179
4.4.2	Anteilseigner, für die kein Übernahmeergebnis ermittelt wird	180
4.5	Der Tatbestand des § 7 Satz 2 UmwStG	181
5	Verfahrensfragen zu §§ 4 ff. UmwStG	181
6	Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten bei der übernehmenden Personengesellschaft (§ 6 UmwStG)	182
6.1	Der Übernahmefolgegewinn der Personengesellschaft (§ 6 Abs. 1 UmwStG)	182
6.1.1	Einführung	182
6.1.2	Der Zeitpunkt der Entstehung und die Ermittlung des Übernahmefolgegewinns	183
6.1.3	Bildung einer Rücklage	184
6.1.4	Pensionsrückstellung zugunsten eines Gesellschafters der übertragenden Kapitalgesellschaft	184
6.2	Der Übernahmefolgegewinn eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft (§ 6 Abs. 2 UmwStG)	185
6.2.1	Der Übernahmefolgegewinn des Mitunternehmers	185
6.2.2	Bildung einer Rücklage	185
6.3	Gewinnerhöhung bei der Verschmelzung der übertragenden Körperschaft auf ihren Alleingesellschafter (§ 6 Abs. 1 UmwStG)	186
6.3.1	Forderungen des Alleingesellschafters gegenüber der übertragenden Kapitalgesellschaft	186
6.3.2	Forderungen der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Alleingesellschafter	187
6.4	Gestaltungsmisbrauch i. R. d. § 6 Abs. 3 UmwStG	187
7	Die Körperschaftsteuererhöhung (§ 10 UmwStG)	188
7.1	Einführung	188

7.2	§ 10 UmwStG – Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens.....	188
7.3	§ 10 UmwStG – Körperschaftsteuererhöhung	189
7.4	Zeitliche Befristung des § 10 UmwStG	189
8	Gewerbesteuer bei der Verschmelzung von einer Körperschaft auf eine natürliche Person oder auf eine Personengesellschaft sowie bei einem Formwechsel in eine Personengesellschaft (§ 18 UmwStG)	190
8.1	Einführung.....	190
8.2	Die Gewerbesteuerpflicht des Übertragungsgewinns der Körperschaft (§ 18 Abs. 1 UmwStG)	191
8.2.1	Einführung.....	191
8.2.2	Der Übertragungsgewinn.....	191
8.2.2.1	Umwandlung auf einen Rechtsträger mit Betriebsvermögen	191
8.2.2.2	Umwandlung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen	192
8.2.2.3	Der übernehmende Rechtsträger ist nicht gewerbesteuerpflichtig.....	192
8.2.2.4	Vortragsfähiger Fehlbetrag i. S. d. § 10 a GewStG	192
8.3	Besteuerung des Übernahmegewinns der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft (§ 18 Abs. 2 UmwStG) – Gewerbesteuerpflicht eines Übernahmegewinns oder -verlusts	193
8.4	Der Missbrauchstatbestand (§ 18 Abs. 3 UmwStG).....	193
8.4.1	Einführung.....	193
8.4.2	Der Betrieb oder Teilbetrieb i. S. d. § 18 Abs. 3 UmwStG.....	193
8.4.2.1	Der übernommene Betrieb oder Teilbetrieb.....	193
8.4.2.2	Der am steuerlichen Übertragungstichtag bei der Personengesellschaft vorhandene Betrieb	194
8.4.2.3	Der übernommene Teilbetrieb und der im Zeitpunkt der Umwandlung bei dem aufnehmenden Rechtsträger vorhandene Teilbetrieb	194
8.4.3	Der Mitunternehmeranteil i. S. d. § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG.....	195
8.4.4	Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils.....	195
8.4.4.1	Die Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs	196
8.4.4.2	Die Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils.....	196
8.4.4.3	Die unentgeltliche Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	196
8.4.4.4	Die natürliche Person als aufnehmender Rechtsträger	196
8.4.5	Einbringung des übernommenen Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine andere Kapital- oder Personengesellschaft	197
8.4.6	Realteilung der Personengesellschaft	198
8.4.7	Die Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG auf einen Formwechsel	198
8.4.8	Formwechsel der übernehmenden Personengesellschaft.....	198
8.5	Die Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 3 UmwStG.....	199
8.6	Die steuerlichen Folgen des § 18 Abs. 3 UmwStG.....	199
9	Umsatzsteuer	199
10	Grunderwerbsteuer	200
11	Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen (§ 8 UmwStG)	200
11.1	Einführung.....	200
11.2	Die steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen für die übertragende Körperschaft	202
11.3	Die steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen für die Gesellschafter der Körperschaft.....	202
11.3.1	Einführung.....	202
11.3.2	Die Anteile an der Kapitalgesellschaft werden in einem Betriebsvermögen gehalten.....	203
11.3.3	Der Gesellschafter ist wesentlich i. S. d. § 17 EStG an der Körperschaft beteiligt	203
11.3.4	Die Anteile an der Körperschaft sind alt-einbringungsgeboren i. S. d. § 21 UmwStG a. F.....	203
 Kapitel II Formwechsel einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft in eine Personengesellschaft (§ 9 UmwStG) 		
1	Einführung	204
2	Der Formwechsel im Umwandlungsgesetz	205
2.1	Das Umwandlungsverfahren.....	205
2.2	Das Identitätsprinzip	206

3	Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)	206
3.1	Einführung.....	206
3.2	Die steuerliche Übertragungsbilanz und die steuerliche Eröffnungsbilanz (§ 9 Satz 2 UmwStG).....	206
3.3	Steuerlicher Übertragungsstichtag und steuerliche Rückwirkung des Formwechsels (§ 9 Satz 2 und 3 UmwStG).....	207
3.4	Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und § 10 UmwStG (§ 9 Satz 1 UmwStG).....	208
3.4.1	Formwechsel in eine Personengesellschaft mit Betriebsvermögen.....	208
3.4.1.1	Entsprechende Anwendung des § 3 UmwStG bei der Kapitalgesellschaft.....	208
3.4.1.2	Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 bis 3 UmwStG auf die Personengesellschaft..	209
3.4.1.3	Das Übernahmeergebnis i. S. d. § 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG.....	210
3.4.1.4	Entsprechende Anwendung des § 6 UmwStG.....	210
3.4.2	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen (§ 9 Satz 1, § 8 UmwStG).....	210
3.4.2.1	Einführung.....	210
3.4.2.2	Aufdeckung der stillen Reserven bei der Kapitalgesellschaft.....	211
3.4.2.3	Die Personengesellschaft tritt in die Rechtsstellung der Kapitalgesellschaft ein (§ 4 Abs. 2 und 3 UmwStG).....	211
3.4.2.4	Einkünfte der Gesellschafter.....	211
4	Formwechsel einer eingetragenen Genossenschaft in eine Personengesellschaft i. S. d. § 38 a LwAnpG	211
5	Grunderwerbsteuer	211
6	Umsatzsteuer	212
7	Gewerbsteuer	212
7.1	Der Übertragungsgewinn der Kapitalgesellschaft.....	212
7.2	Das Übernahmeergebnis der Gesellschafter.....	212
7.3	Der Missbrauchstatbestand (§ 18 Abs. 3 UmwStG).....	212
8	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG	213

Kapitel III Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Verschmelzung

1	Allgemeines	214
2	Folgen bei der übertragenden Körperschaft	215
2.1	Wertansatz in der steuerlichen Übertragungsbilanz.....	216
2.1.1	Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Übertragungsbilanz.....	216
2.1.2	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter dem Grunde nach.....	216
2.1.3	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter der Höhe nach.....	217
2.1.4	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert.....	218
2.1.4.1	Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer.....	218
2.1.4.2	Kein Ausschluss und keine Einschränkung des Besteuerungsrechts.....	219
2.1.4.3	Keine Gegenleistung oder Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten.....	220
2.1.4.3.1	Mögliche Gegenleistungen.....	220
2.1.4.3.2	Fazit und Folgen bei schädlicher Gegenleistung.....	222
2.1.5	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert.....	224
2.1.6	Ausübung des Wahlrechts auf Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert.....	224
2.1.7	Besonderheiten bei einer Abwärtsverschmelzung.....	225
2.1.7.1	Beteiligungskorrekturgewinn.....	225
2.1.7.2	Kein Durchgangserwerb eigener Anteile.....	225
2.1.7.3	Voraussetzungen für Buchwertansatz.....	225
2.2	Fiktive Anrechnung bei grenzüberschreitender Verschmelzung innerhalb der Europäischen Union.....	226
2.3	Besteuerung des Übertragungsgewinns.....	226
2.4	Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger.....	226
2.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals.....	227
2.6	Verringerung des steuerlichen Einlagekontos.....	227
2.7	Körperschaftsteuererhöhungsbetrag (§ 38 KStG).....	228

2.7.1	Grundsatz	228
2.7.2	Sonderregelung bei Umwandlung auf einen nicht unbeschränkt steuerpflichten übernehmenden Rechtsträger	228
2.8	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG)	228
3	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	228
3.1	Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz	229
3.1.1	Grundsatz	229
3.1.2	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	229
3.1.3	Erweiterte Wertaufholung – Beteiligungskorrekturgewinn	230
3.2	Steuerrechtliche Behandlung des Übernahmeergebnisses (§ 12 Abs. 2 UmwStG)	231
3.2.1	Grundsatz	231
3.2.2	100 %ige Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft ..	232
3.2.3	Keine Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft	233
3.2.4	Übernehmende Körperschaft ist nur zum Teil an der übertragenden Körperschaft beteiligt ..	234
3.2.5	Anwendung des § 8b KStG auf den Übernahmeertrag	235
3.2.5.1	Allgemeines	235
3.2.5.2	Pauschalierung nicht abziehbarer Betriebsausgaben	236
3.2.5.3	Anwendung des § 8b KStG bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen	236
3.2.5.4	Kosten des Vermögensübergangs	236
3.2.5.5	Fallbeispiel	237
3.2.6	Anschaffung der Anteile im Rückwirkungszeitraum (§ 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	237
3.3	Eintritt in die steuerrechtliche Rechtsstellung (§ 12 Abs. 3 UmwStG)	237
3.3.1	Abschreibungen	238
3.3.2	Übergang des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens i. S. d. § 37 Abs. 5 KStG	239
3.3.3	Übergang des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags i. S. d. § 38 Abs. 5 und 6 KStG	239
3.3.3.1	Grundsatz	239
3.3.3.2	Sonderregelung bei Umwandlung auf einen nicht unbeschränkt steuerpflichten übernehmenden Rechtsträger	240
3.4	Unterstützungskassen	240
3.5	Kein Übergang von Verlustvorträgen	240
3.5.1	Körperschaftsteuerrechtlicher Verlustabzug	240
3.5.2	Kein Übergang eines Gewerbeverlustes i. S. d. § 10a GewStG	241
3.6	Kein Übergang des Zinsvortrags oder eines EBITDA-Vortrags	241
3.7	Übernahmefolgeertrag (§ 12 Abs. 4 i. V. m. § 6 UmwStG)	241
3.8	Vermögensübertragung in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich einer anderen Körperschaft (§ 12 Abs. 5 UmwStG)	242
3.9	Sonstige Folgen der Umwandlung beim übernehmenden Rechtsträger	242
3.9.1	Ermittlung und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos	243
3.9.1.1	Grundsatz	243
3.9.1.2	Ausnahme der Hinzurechnung beim übernehmenden Rechtsträger	243
3.9.1.3	Kürzung des steuerlichen Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft	243
3.9.2	Anpassung des Nennkapitals nach Verschmelzung	245
4	Auswirkungen bei den Anteilseignern	248
4.1	Allgemeines	248
4.2	Veräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert (Grundsatz)	249
4.3	Ansatz der erhaltenen Anteile mit dem Buchwert der bisherigen Anteile (antragsgebundene Ausnahmeregelung)	250
4.3.1	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des Besteuerungsrechts	250
4.3.2	Anwendung des Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie 2009	250
4.3.3	Neue Anteile treten steuerrechtlich an die Stelle der alten Anteile	251
4.3.3.1	Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG	252
4.3.3.2	Beteiligung i. S. d. § 17 EStG	252
4.3.3.3	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F.	252
4.3.3.4	Anrechnung von Besitzzeiten	252
4.3.4	Anteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen	252
4.3.5	Ausübung des Antragsrechts	253
4.4	Gegenleistung besteht nicht in Anteilen	253

4.4.1	Barabfindung.....	253
4.4.2	Veräußerung im Rückwirkungszeitraum.....	254
4.4.3	Ausgleichszahlungen der Anteilseigner untereinander.....	254
4.4.4	Zuzahlungen durch die übernehmende Körperschaft.....	256
4.4.4.1	Modell 1.....	256
4.4.4.2	Modell 2.....	257
4.4.4.3	Modell 3.....	258
4.4.4.4	Fazit.....	258
5	Auswirkungen der Umwandlung auf eine Organschaft.....	261
5.1	Verschmelzung des Organträgers.....	261
5.1.1	Fortsetzung einer bestehenden Organschaft mit dem übernehmenden Rechtsträger.....	261
5.1.2	Erstmalige Begründung einer Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger.....	261
5.1.3	Beendigung der Organschaft bei Abwärtsverschmelzung.....	262
5.1.4	Organschaftliche Ausgleichsposten.....	262
5.1.5	Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags.....	262
5.1.6	Zurechnung des Organeinkommens bei Verschmelzung des Organträgers.....	262
5.2	Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger.....	263
5.3	Verschmelzung der Organgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger.....	263
5.3.1	Allgemeines.....	263
5.3.2	Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags.....	263
5.3.3	Übertragungsgewinn bzw. -verlust.....	263
5.4	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger.....	264
5.4.1	Fortgeltung der Organschaft.....	264
5.4.2	Übernahmegewinn/-verlust und Gewinnabführungsvertrag.....	264
5.4.3	Mehr- und Minderabführungen.....	264

Kapitel IV Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Spaltung

1	Allgemeines.....	265
1.1	Spaltung vor dem Umwandlungsgesetz 1995.....	265
1.2	Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz 1995.....	266
1.2.1	Aufspaltung.....	266
1.2.2	Abspaltung.....	266
1.2.3	Ausgliederung.....	267
1.3	Vergleich mit Verschmelzung.....	267
1.4	Vergleich mit Realteilung.....	267
2	Steuerliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft.....	267
2.1	Grundsatz.....	267
2.2	Entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG.....	269
2.2.1	Allgemeines.....	269
2.2.2	Isolierte Beurteilung des Spaltungsvorgangs.....	269
2.2.3	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen.....	270
2.2.4	Prüfschema.....	271
2.3	Teilbetriebsvoraussetzungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG.....	273
2.3.1	Begriff des Teilbetriebs.....	273
2.3.2	Teilbetrieb im Aufbau.....	274
2.3.3	Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilbetriebsvoraussetzungen.....	274
2.3.4	Zuordnungsgrundsätze.....	274
2.3.5	Übertragenes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein.....	275
2.3.6	Verbleibendes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein.....	276
2.3.7	Fiktiver Teilbetrieb »Mitunternehmeranteil«.....	277
2.3.8	Fiktiver Teilbetrieb »100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft«.....	277
2.3.9	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen.....	277
2.4	Folgen bei der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG).....	278
2.4.1	Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 1 UmwStG.....	278
2.4.2	Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG.....	278

2.4.2.1	Erwerb oder Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100 %igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	279
2.4.2.2	Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG) ...	281
2.4.2.2.1	Allgemeines	281
2.4.2.2.2	Veräußerungstatbestände – Ersatztatbestände	282
2.4.2.2.3	Veräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG	282
2.4.2.2.4	Rechtsfolgen einer schädlichen Veräußerung	284
2.4.2.3	Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)	285
2.4.2.3.1	Begriff der Trennung von Gesellschafterstämmen	285
2.4.2.3.2	Vorbesitzzeit	286
2.4.2.4	Ausübung des Antragsrechts nach § 11 Abs. 2 UmwStG	286
2.4.2.5	Gegenleistung i. S. d. § 11 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG	286
2.4.3	Kürzung verrechenbarer Verluste, verbleibender Verlustvorträge, nicht ausgeglichener negativer Einkünfte, eines Zinsvortrags und eines EBITDA-Vortrags (§ 15 Abs. 3 UmwStG) ..	287
2.4.4	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG)	287
2.4.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals	288
2.4.6	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto	288
2.4.7	Übergang des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags i. S. d. § 38 Abs. 5 und 6 KStG	289
2.4.7.1	Grundsatz	289
2.4.7.2	Sonderregelung bei Umwandlung auf einen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen übernehmenden Rechtsträger	289
2.4.8	Anpassung des Nennkapitals nach der Spaltung	289
2.4.9	Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gem. § 37 Abs. 5 KStG	290
2.5	Folgen bei der übernehmenden Körperschaft (§ 12 UmwStG)	290
2.5.1	Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz	290
2.5.2	Übernahmeergebnis	290
2.5.3	Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft	293
2.5.3.1	Allgemeines	293
2.5.3.2	Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gem. § 37 Abs. 5 KStG	293
2.5.3.3	Körperschaftsteuererhöhungsbetrag i. S. d. § 38 Abs. 5 und 6 KStG	293
2.5.3.4	Kein Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs, eines Zinsvortrags oder eines EBITDA-Vortrags	293
2.5.4	Auswirkungen für die Gewerbesteuer	294
2.5.5	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG	294
2.5.5.1	Allgemeines	294
2.5.5.2	Keine Hinzurechnung bei Spaltung von Tochter- auf Muttergesellschaft	294
2.5.5.3	Kürzung bei Spaltung von Mutter- auf Tochtergesellschaft	294
2.5.6	Anpassung des Nennkapitals nach der Spaltung	295
2.5.7	Überblick über die Veränderungen beim Einlagekonto, Sonderausweis und einem unbelasteten Teilbetrag	296
2.6	Folgen beim Anteilseigner (§ 13 UmwStG)	296
2.6.1	Allgemeines	296
2.6.2	Besonderheiten bei der Aufspaltung oder Abspaltung	297
2.6.3	Veräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert (Grundsatz)	299
2.6.4	Ansatz der erhaltenen Beteiligung mit dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der bisherigen Beteiligung (antragsgebundene Ausnahmeregelung)	300
2.6.4.1	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	301
2.6.4.2	Anwendung des Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie 2009	301
2.6.4.3	Neue Anteile treten steuerrechtlich an die Stelle der alten Anteile	302
2.6.4.3.1	Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG	302
2.6.4.3.2	Beteiligung i. S. d. § 17 EStG	302
2.6.4.3.3	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F.	302
2.6.4.3.4	Anrechnung von Besitzzeiten	304
2.6.4.4	Anteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen	304
2.6.4.5	Ausübung des Antragsrechts	304
2.6.5	Aufteilung des Buchwerts bzw. der Anschaffungskosten bei Aufspaltung oder Abspaltung	304
2.6.6	Gegenleistung besteht nicht (nur) in Anteilen	305

2.6.6.1	Barabfindung.....	306
2.6.6.2	Veräußerung im Rückwirkungszeitraum.....	306
2.6.6.3	Ausgleichszahlungen.....	306
2.6.6.3.1	Ausgleichszahlungen von der übertragenden Körperschaft.....	307
2.6.6.3.2	Ausgleichszahlungen von der übernehmenden Körperschaft.....	307
2.6.6.3.3	Ausgleichszahlungen zwischen den Anteilseignern.....	307
2.6.7	Zeitpunkt des Anteilstauschs.....	309
3	Auswirkungen der Auf- oder Abspaltung auf eine Organschaft.....	309
3.1	Organträger als übertragender Rechtsträger.....	309
3.1.1	Aufspaltung des Organträgers.....	309
3.1.2	Abspaltung des Organträgers.....	310
3.2	Organträger als übernehmender Rechtsträger.....	310
3.3	Organgesellschaft als übertragender Rechtsträger.....	310
3.3.1	Aufspaltung der Organgesellschaft.....	310
3.3.2	Abspaltung der Organgesellschaft.....	310
3.3.2.1	Beteiligungquote des Organträgers erhöht sich.....	311
3.3.2.2	Beteiligungquote des Organträgers bleibt unverändert.....	311
3.3.2.3	Beteiligungquote des Organträgers verringert sich.....	312
3.4	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger.....	312
3.4.1	Übernahmeergebnis und Gewinnabführungsvertrag.....	312
3.4.2	Mehr- und Minderabführungen.....	313

Kapitel V Umwandlung auf eine Personengesellschaft durch Spaltung

1	Allgemeines.....	314
1.1	Möglichkeiten der Spaltung vor dem Umwandlungsgesetz 1995.....	314
1.2	Möglichkeiten der Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz 1995.....	315
2	Steuerrechtliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft.....	315
2.1	Allgemeines.....	315
2.2	Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG).....	316
2.3	Entsprechende Anwendung des § 15 UmwStG.....	316
2.3.1	Allgemeine Voraussetzungen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG).....	317
2.3.2	Teilbetriebsvoraussetzungen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG).....	317
2.3.2.1	Allgemeines.....	317
2.3.2.2	Begriff des Teilbetriebs.....	317
2.3.2.3	Teilbetrieb im Aufbau.....	318
2.3.2.4	Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilbetriebsvoraussetzungen.....	318
2.3.2.5	Zuordnungsgrundsätze.....	318
2.3.2.6	Übertragenes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein.....	318
2.3.2.7	Verbleibendes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein.....	318
2.3.2.8	Fiktiver Teilbetrieb »Mitunternehmeranteil«.....	318
2.3.2.9	Fiktiver Teilbetrieb »100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft«.....	318
2.3.2.10	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen.....	319
2.3.3	Weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Abs. 2 UmwStG.....	319
2.3.3.1	Erwerb oder Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100 %igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).....	319
2.3.3.2	Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG).....	320
2.3.3.2.1	Allgemeines.....	320
2.3.3.2.2	Veräußerungstatbestände/Ersatztatbestände.....	321
2.3.3.2.3	Ermittlung der 20 %-Grenze.....	321
2.3.3.2.4	Rechtsfolgen einer schädlichen Veräußerung.....	322
2.3.3.3	Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG).....	323
2.3.3.3.1	Begriff der Trennung von Gesellschafterstämmen.....	324
2.3.3.3.2	Vorbesitzzeit.....	324
2.4	Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 UmwStG.....	324
2.4.1	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen.....	325

2.4.2	Isolierte Beurteilung des Spaltungsvorgangs.....	327
2.4.3	Folgen bei der übertragenden Körperschaft (§ 3 UmwStG)	329
2.4.3.1	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 1 UmwStG.....	329
2.4.3.2	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 2 UmwStG.....	329
2.4.3.3	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 3 UmwStG.....	330
2.4.3.4	Körperschaftsteuerauszahlungsanspruch gem. § 37 Abs. 5 KStG bzw. Körperschaft- steuererhöhungsbetrag gem. § 38 Abs. 5 und 6 KStG	330
2.4.3.5	Anpassung der Nennkapitalsphäre.....	330
2.4.3.5.1	Fiktive Kapitalherabsetzung (§ 29 KStG)	330
2.4.3.5.2	Steuerliches Einlagekonto.....	330
2.4.3.5.3	Anpassung des Nennkapitals.....	331
2.4.3.5.4	Zusammenfassendes Beispiel	331
2.4.3.6	Verbleibender Verlustabzug.....	332
2.4.3.7	Gewerbsteuer	332
2.4.4	Folgen bei der übernehmenden Personengesellschaft.....	332
2.4.4.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4, 5 und 6 UmwStG.....	333
2.4.4.2	Entsprechende Anwendung des § 8 UmwStG.....	333
2.4.4.3	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer.....	333
2.4.5	Folgen bei den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft.....	334
2.4.5.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4 und 5 UmwStG	335
2.4.5.2	Entsprechende Anwendung des § 7 UmwStG.....	335

Teil C

Einbringungstatbestände

Kapitel I Einbringung von Unternehmen(-teilen) oder Anteilen an Kapitalgesellschaften (Anteilstausch) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§§ 20 bis 23 und 25 UmwStG)

1	Allgemeines und Übersicht über die Einbringungsvorschriften	339
1.1	Einleitung	339
1.2	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG (Konzeptwechsel).....	341
1.3	Die Einbringungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes – Aufbau und Übersicht.....	345
1.4	Grundsystematik der Einbringung.....	352
1.4.1	Möglichkeiten der Umstrukturierung.....	352
1.4.2	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerungsvorgang.....	353
1.4.2.1	Betriebseinbringung (§ 20 UmwStG)	353
1.4.2.2	Anteilstausch (§ 21 UmwStG).....	354
1.4.3	Bestimmungsmethode der Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nach den §§ 20 ff. UmwStG	355
1.4.3.1	Einbringung ohne Steuerbelastung.....	355
1.4.3.2	Begünstigte Einbringung bedeutet keinen Steuerverzicht	356
1.4.3.3	Besteuerung der aus einer Einbringung erhaltenen Anteile	356
1.4.3.4	Systematische Ausnahmen und Einschränkungen der Steuervergünstigung.....	360
1.4.3.4.1	Grundsätze.....	360
1.4.3.4.2	Vollständige Entstrickung im Sonderfall der Einbringung/Umwandlung gewerblich geprägter/infizierter Personengesellschaften mit von § 50i EStG verhafteten Wirt- schaftsgütern	360
1.4.3.4.3	Keine Begünstigung ohne volles Besteuerungsrecht für eingebrachtes Betriebsver- mögen bei der Übernehmerin	361
1.4.3.4.4	Teilweise Begünstigung bei Einbringung von Betriebsvermögen mit negativem Buchwert.....	362
1.4.3.4.5	Teilweise Begünstigung bei Einbringung gegen Erhalt von Zusatzleistungen	362
1.4.3.4.6	Übersicht über die gesetzlichen Einschränkungen einer Buchwerteinbringung.....	364
1.4.3.5	Verdoppelung der stillen Reserven bei steuerbegünstigter Einbringung.....	365
1.5	Systematische Stellung der Einbringungsvorschriften.....	366
1.5.1	Konkurrenzverhältnis der §§ 20 ff. UmwStG zu anderen Ertragsteuervorschriften.....	366

1.5.1.1	Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§ 20 UmwStG)	366
1.5.1.1.1	Verhältnis zu § 16 EStG	366
1.5.1.1.2	Verhältnis zu den § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 4 g, § 16 Abs. 3a EStG und § 12 KStG (Entstrickungsnormen)	367
1.5.1.1.3	Verhältnis zu § 50i Abs. 2 EStG	367
1.5.1.2	Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	368
1.5.1.2.1	Anteilstausch als Veräußerung	368
1.5.1.2.2	Verhältnis zu den § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 4 g, § 12 Abs. 1 KStG, § 6 Abs. 6 AStG (Entstrickungsnormen)	368
1.5.1.2.3	Verhältnis zu § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG (Anteilstausch im Privatvermögen)	368
1.5.2	Keine analoge Anwendung der Einbringungsvorschriften	369
2	Anwendungsbereich der Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG	369
2.1	Zeitlicher Anwendungsbereich	369
2.1.1	Erstmalige Anwendung der Einbringungsvorschriften nach dem SEStEG	369
2.1.2	Letztmalige Anwendung der Vorschriften des UmwStG 1995	370
2.2	Sachlicher Anwendungsbereich	371
2.2.1	Anwendung der Betriebseinbringung nach § 20 UmwStG	372
2.2.2	Anwendung des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG	372
2.2.3	Anwendung des Formwechsels nach § 25 UmwStG	373
2.3	Persönlicher Anwendungsbereich	373
2.3.1	Persönlicher Anwendungsbereich für Betriebseinbringungen (§§ 20, 25 UmwStG)	373
2.3.2	Persönlicher Anwendungsbereich für den Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	375
2.4	Anwendungsbeispiele	375
3	Einbringung von Unternehmen(-teilen) in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft – Begriff und Tatbestand der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG)	378
3.1	Allgemeines – Sacheinlage als umwandlungssteuerrechtlicher Begriff	378
3.2	Entsprechende Anwendung der Einbringungsvorschriften?	380
3.3	Einbringungsobjekte	381
3.3.1	Betrieb	381
3.3.1.1	Definition	381
3.3.1.2	Umfang des Betriebsvermögens bei enthaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften	383
3.3.1.3	Betriebseinbringung durch eine Personengesellschaft	384
3.3.1.4	Betriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	385
3.3.1.4.1	Wesentliche Betriebsgrundlagen (Begriff)	385
3.3.1.4.2	Beispiele zu wesentlichen Betriebsgrundlagen	387
3.3.1.4.3	Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen	393
3.3.1.4.4	Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen	394
3.3.2	Teilbetrieb	398
3.3.2.1	Teilbetriebsbegriff	399
3.3.2.2	»Europäischer« Teilbetriebsbegriff	399
3.3.2.3	Teilbetriebe als Einbringungsgegenstand	400
3.3.2.4	Zeitpunkt der Teilbetriebsbeurteilung	400
3.3.2.5	Teilbetriebe i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG (Beispiele)	401
3.3.2.6	Gewerblicher Teilbetrieb	402
3.3.2.7	Land- und forstwirtschaftlicher Teilbetrieb	404
3.3.2.8	Teilbetrieb einer selbständigen Tätigkeit (Teilpraxis)	404
3.3.2.9	Teilbetriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	405
3.3.2.10	Teilbetriebseinbringung (Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen)	406
3.3.3	Mitunternehmeranteil	406
3.3.3.1	Begriff des Mitunternehmeranteils	406
3.3.3.2	Mitunternehmeranteile bei der Einbringung	407
3.3.3.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	408
3.3.3.4	Sonderbetriebsvermögen und wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbereich	412
3.3.3.5	Bruchteil eines Mitunternehmeranteils als Einbringungsgegenstand	414

3.4	Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als aufnehmende Gesellschaft	415
3.5	Einbringung von Vermögen	416
3.5.1	Begriff der Einbringung	416
3.5.2	Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Einzelübertragung)	417
3.5.2.1	Grundsätze	417
3.5.2.2	Sachgründung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	417
3.5.2.3	Sachkapitalerhöhung bei einer Kapitalgesellschaft	419
3.5.2.4	Bargründung oder Barkapitalerhöhung mit »Sacheinlage-Aufgeld«	419
3.5.2.5	Einbringung im Wege der Anwachsung	420
3.5.3	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung/Spaltung)	421
3.5.4	Einbringung durch Formwechsel	422
3.5.5	Einbringung durch ausländische Umwandlung	424
3.5.6	Einbringung durch Gesamtrechts- und Einzelrechtsnachfolge	425
3.6	Gewährung neuer Gesellschaftsanteile als Gegenleistung	426
3.6.1	Verschleierte Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung	427
3.6.1.1	Rechtslage vor Änderung des GmbHG und des AktG (d. h. vor dem 01. 11. 2008 bzw. 01. 09. 2009)	427
3.6.1.2	Rechtslage ab Inkrafttreten der Neuregelungen des GmbHG und AktG (ab dem 01. 11. 2008 bzw. 01. 09. 2009)	428
3.6.2	Neue Anteile als Mindestgegenleistung für die Einbringung (sonstige Zusatzleistungen)	429
3.7	Einbringende Person	430
4	Rechtsfolgen der Sacheinlage (Übersicht)	431
5	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb	436
5.1	Übergangsgewinnermittlung	436
5.2	Einbringungsbedingtes Rumpfwirtschaftsjahr	436
5.3	Folgeauswirkungen der Sacheinlage	437
6	Rechtsfolgen der Sacheinlage für die aufnehmende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	438
6.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens	438
6.1.1	Bewertungsregel (gemeiner Wert) und abweichende Bewertung (Antrag auf Minderansatz) gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG	439
6.1.2	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus?	439
6.1.3	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt?	440
6.1.3.1	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für den steuerlichen Ansatz?	440
6.1.3.2	Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	441
6.1.3.3	Antrag auf Minderbewertung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (Form, Inhalt und Frist)	441
6.1.3.4	Ausübung des Bewertungswahlrechts im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils	442
6.1.4	Inhalt des Bewertungswahlrechts	443
6.1.4.1	Gegenstand der Bewertung	443
6.1.4.2	Buchwertansatz	444
6.1.4.3	Zwischenwertansatz	444
6.1.4.4	Gemeiner Wert (Regelansatz)	446
6.1.5	Ist die Bewertung gem. § 20 Abs. 2 UmwStG nachträglich änderbar?	448
6.1.5.1	Änderung des Bewertungsantrags/Bilanzänderung	448
6.1.5.2	Bilanzberichtigung	449
6.1.6	Einschränkungen des Bewertungswahlrechts	450
6.1.6.1	Grundlagen	450
6.1.6.2	Sacheinlagegegenstand mit negativem Kapital	450
6.1.6.3	Sacheinlage gegen Erhalt von zusätzlichen Leistungen	451
6.1.6.3.1	Einbringungen/Umwandlungen, die bis 31. 12. 2014 beschlossen worden sind	451
6.1.6.3.2	Ab 01. 01. 2015 beschlossene Einbringungen	452
6.1.6.4	Gemeiner Wert bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts aus dem eingebrachten Betriebsvermögen	455
6.1.6.5	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts bei fehlendem Besteuerungsrecht für die erhaltenen Anteile	456

6.2	Kosten der Einbringung	456
6.3	Zeitpunkt der Einbringung (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG)	457
6.3.1	Bedeutung des Einbringungszeitpunkts	457
6.3.2	Steuerlicher Übertragungsstichtag	458
6.3.3	Rückbeziehung der Einbringung	458
6.3.3.1	Sinn und Zweck der Rückbeziehung	459
6.3.3.2	Von der Rückbeziehung erfasste Steuerarten	459
6.3.3.3	Antrag auf Rückbeziehung	459
6.3.3.4	Ausnahme von der Rückbeziehung	460
6.3.3.5	Rückbezugszeitraum und Einbringungszeitpunkt	460
6.3.3.6	Auswirkung der Rückbeziehung auf die Übernehmerin	461
6.3.3.6.1	Grundsatz: Einkommenszurechnung bei der Übernehmerin	461
6.3.3.6.2	Verträge	461
6.3.3.6.3	Entnahmen und Einlagen	461
6.3.3.6.4	Im Rückbezugszeitraum ausgeschiedene Mitunternehmer	462
6.4	Gewinnermittlung mit dem übernommenen Vermögen (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG)	462
6.4.1	Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 23 UmwStG)	462
6.4.2	Buchwertansatz	463
6.4.3	Zwischenwertansatz	465
6.4.4	Ansatz zum gemeinen Wert	467
6.4.4.1	Besteuerungsgrundsätze in Abhängigkeit von der Art der Einbringung	467
6.4.4.2	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Umwandlung	467
6.4.4.2.1	Gesamtrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz	467
6.4.4.2.2	Rechtsfolge für die weitere Gewinnermittlung	468
6.4.4.3	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Einzelrechtsnachfolge	468
6.4.4.3.1	Einzelrechtsnachfolge i. S. d. § 23 Abs. 4 1. HS UmwStG	468
6.4.4.3.2	Rechtsfolge für die weitere Gewinnermittlung	469
6.5	Einbringungsfolgegewinn	470
6.6	Verlustverwertung durch die übernehmende Gesellschaft (§§ 20 Abs. 6 Satz 4 und Abs. 9, 23 Abs. 5 UmwStG)	470
6.6.1	Einkommensteuer/Körperschaftsteuer	470
6.6.1.1	Verlustvortrag des Einbringenden	470
6.6.1.2	Durch eine Körperschaft eingebrachte Verluste im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG)	471
6.6.1.3	Eigene Verluste der Übernehmerin im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG)	471
6.6.2	Gewerbeverluste	471
6.7	Wertaufstockung des eingebrachten Betriebsvermögens im Fall der nachträglichen Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 23 Abs. 2 UmwStG)	472
6.7.1	Inhalt der Regelung	472
6.7.2	Voraussetzungen für die Wertaufstockung	473
6.7.3	Ermittlung der Aufstockungsbeträge und steuerliche Behandlung	474
7	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den Einbringenden	475
7.1	Überblick	475
7.2	Einbringungsgewinn	476
7.2.1	Allgemeines	476
7.2.2	Berechnung des Einbringungsgewinns	476
7.2.3	Veräußerungspreis für das eingebrachte Vermögen	477
7.2.4	Kosten der Einbringung	477
7.2.5	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6 b und 6 c EStG	478
7.2.6	Auswirkung der Einbringung auf zurückbehaltene unwesentliche Wirtschaftsgüter	478
7.3	Zeitpunkt der Entstehung des Einbringungsgewinns	479
7.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns	480
7.4.1	Grundsätzliches	480
7.4.2	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer	480
7.4.2.1	Einkunftsart	480
7.4.2.2	Besteuerungs- oder Feststellungsverfahren	481

7.4.2.3	Steuerpflicht des Einbringungsgewinns und Stundung der Steuer	481
7.4.2.4	Freibeträge und Tarifiermäßigung (§ 16 Abs. 4 und § 34 EStG)	482
7.4.2.4.1	Freibeträge und Tarifiermäßigung bei Einbringung zum Buchwert	482
7.4.2.4.2	Freibeträge und Tarifiermäßigung bei Einbringung zum Zwischenwert	482
7.4.2.4.3	Freibeträge und Tarifiermäßigung beim Ansatz zum gemeinen Wert	483
7.4.3	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer	484
7.4.4	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Gewerbesteuer	485
7.4.4.1	Einbringung eines Gewerbebetriebs oder Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person	486
7.4.4.2	Einbringung eines (Teil-)Betriebs durch Körperschaften	486
7.4.4.3	Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch Körperschaften	487
7.4.4.4	Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder von Mitunternehmeranteilen durch eine Personengesellschaft	487
7.5	Entnahmen bei rückbezogener Einbringung	487
7.6	Anschaffungskosten der durch Sacheinlage erworbenen Anteile (§ 20 Abs. 3 UmwStG)	489
7.7	Einbringungsgeborene Anteile alten Rechts (§ 21 UmwStG 1995)	490
7.7.1	Weitergeltung des Rechts der einbringungsgeborenen Anteile	490
7.7.2	Anschaffungskosten bei Einbringung (§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995)	492
7.7.3	Nachträgliche Anschaffungskosten	492
7.7.4	Nachträgliche Anschaffungskostenminderung	493
7.7.5	Einbringungsgeborene Anteile – Definition und Entstehung	493
7.7.6	Einlage/Einbringung der Anteile i. S. d. § 21 UmwStG 1995 in ein Betriebsvermögen	495
7.7.7	Entnahme der einbringungsgeborenen Anteile aus einem Betriebsvermögen	496
7.7.8	Laufende Besteuerung der einbringungsgeborenen Anteile	496
7.7.9	Unentgeltliche Übertragung von einbringungsgeborenen Anteilen	497
7.7.9.1	Rechtsnachfolge	497
7.7.9.2	Teilentgeltliche Übertragung	497
7.7.10	Einbringungsgeborene Anteile bei Kapitalerhöhungsmaßnahmen	498
7.7.10.1	Übersicht	498
7.7.10.2	Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln der Gesellschaft	498
7.7.10.3	Übertragung des Bezugsrechts	499
7.7.10.4	Eigene Inanspruchnahme des Bezugsrechts	500
7.7.10.5	Verfahren	500
7.7.11	Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Hauptrealisationstatbestand, § 21 Abs. 1 UmwStG 1995)	501
7.7.11.1	Aufdeckung stiller Reserven	501
7.7.11.2	Veräußerungsvorgänge	501
7.7.12	Gewinnrealisierung ohne Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Ersatzrealisationstatbestände, § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995)	502
7.7.12.1	Übersicht	502
7.7.12.2	Besteuerung auf Antrag des Anteilseigners	503
7.7.12.2.1	Antragstellung	503
7.7.12.2.2	Rechtsfolgen	504
7.7.12.3	Wegfall des Besteuerungsrechts	505
7.7.12.3.1	Entstrickung	505
7.7.12.3.2	Rechtsfolgen	506
7.7.12.4	Kapitalrückzahlung an den Anteilseigner der einbringungsgeborenen Anteile	506
7.7.12.4.1	Kapitalrückzahlung	506
7.7.12.4.2	Rechtsfolgen	507
7.7.12.5	Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft	508
7.7.12.5.1	Verdeckte Einlage	508
7.7.12.5.2	Rechtsfolgen	508
7.7.13	Berechnung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen	508
7.7.13.1	Gewinnermittlung	508
7.7.13.2	Veräußerungspreis	510
7.7.13.3	Gemeiner Wert der Anteile	511

7.7.13.4	Kosten	512
7.7.14	Versteuerung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen	512
7.7.14.1	Realisierung der stillen Reserven bei der Einkommensteuer	512
7.7.14.1.1	Einkunftsart	512
7.7.14.1.2	Steuerpflicht (Halbeinkünfteverfahren, §§ 3 Nr. 40, 3 c Abs. 2 EStG a. F.)	513
7.7.14.1.3	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)	514
7.7.14.1.4	Tarifermäßigung (§ 34 EStG)	515
7.7.14.1.5	Übertragung stiller Reserven nach §§ 6 b, 6 c EStG	515
7.7.14.2	Realisierung stiller Reserven bei der Körperschaftsteuer	516
7.7.14.3	Realisierung stiller Reserven bei der Gewerbesteuer	516
7.7.14.3.1	Die Anteile werden von einer natürlichen Person gehalten	516
7.7.14.3.2	Die Anteile werden von Körperschaften gehalten	517
7.7.14.3.3	Die Anteile werden von einer gewerblichen Personengesellschaft gehalten	518
7.7.15	Stundung der Steuern auf den Gewinn aus einbringungsgeborenen Anteilen	518
7.8	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung (§ 22 UmwStG)	520
7.8.1	Regelungsinhalt und Bedeutung des § 22 UmwStG	520
7.8.2	Rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung bei Veräußerung von Anteilen aus einer Betriebseinbringung (§ 22 Abs. 1 UmwStG)	521
7.8.3	Vorgänge, die zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung führen – Tatbestand (§ 22 Abs. 1 Sätze 1 und 6 UmwStG)	522
7.8.3.1	Übersicht	523
7.8.3.2	Sperrfristverhaftete Anteile	523
7.8.3.2.1	Einbringungsbedingt erworbene, mitfinanzierte und hierauf beruhende Anteile	523
7.8.3.2.2	Identifizierung der sperrfristverhafteten Anteile	524
7.8.3.3	Schädliches Ereignis: Veräußerung der maßgebenden Anteile innerhalb der »Sperrfrist«	525
7.8.3.3.1	Entgeltlicher Rechtsträgerwechsel	525
7.8.3.3.2	Fiktive Veräußerung nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG	526
7.8.3.3.3	Einbringung in Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften	526
7.8.3.3.4	Billigkeitsregelung bei Umwandlungen	527
7.8.3.3.5	Veräußerung durch eine Personengesellschaft	527
7.8.3.3.6	Veräußerung als Auslöser der Einbringungsgewinnbesteuerung	528
7.8.3.4	Unentgeltliche Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft (veräußerungsgleicher Vorgang)	528
7.8.3.5	Einbringung der erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft	528
7.8.3.6	Auflösung der Kapitalgesellschaft, Kapitalrückzahlung oder Ausschüttung aus dem Einlagekonto (veräußerungsgleicher Vorgang)	529
7.8.3.7	Buchwerteinbringungen mit anschließender Anteilsveräußerung oder Weitereinbringung (veräußerungsgleicher Vorgang)	531
7.8.3.8	Verlust der Ansässigkeitsvoraussetzungen (veräußerungsgleicher Vorgang)	532
7.8.3.9	Schädliches Ereignis: Nichterbringung des Nachweises i. S. d. § 22 Abs. 3 UmwStG	532
7.8.4	Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns – Rechtsfolgen der »schädlichen Verfügung« über die erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 1 Sätze 1–4 und 7 UmwStG)	534
7.8.4.1	Nachträgliche Entstehung und Festsetzung eines Einbringungsgewinns (sog. Einbringungsgewinn I)	534
7.8.4.2	Ermittlung des Einbringungsgewinns I	535
7.8.4.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns I	535
7.8.4.3.1	Einkommensteuer	535
7.8.4.3.2	Körperschaftsteuer	536
7.8.4.3.3	Gewerbesteuer	536
7.8.4.3.4	Stundung	536
7.8.5	Gewinn aus der Veräußerung der sperrfristverhafteten Anteile (Sonderregelungen für juristische Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften)	537
7.8.6	Nachträgliche Anschaffungskosten für erhaltene Anteile bei rückwirkender Einbringungsgewinnbesteuerung	537
7.8.7	Beispiele zu den Rechtsfolgen einer Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung	538

8	Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (Anteilstausch, § 21 UmwStG)	540
8.1	Regelung des § 21 UmwStG und Abgrenzung zu anderen Bestimmungen	540
8.2	»Einfacher« Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)	541
8.2.1	Tatbestand	541
8.2.2	Rechtsfolge	542
8.3	Qualifizierter Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG)	542
8.3.1	Tatbestand	542
8.3.1.1	Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften	543
8.3.1.2	Mehrheitsvermittelnde Beteiligung	544
8.3.1.3	Übernehmende Gesellschaft	546
8.3.1.4	Gegenleistung: Neue Anteile	546
8.3.1.5	Zusatzleistungen neben der Anteilsgewährung	546
8.3.2	Bewertung der eingebrachten Beteiligung bei der Übernehmerin (§ 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG)	546
8.3.2.1	Regelbewertung	546
8.3.2.2	Abweichende Bewertung auf Antrag (Bewertungswahlrecht)	547
8.3.2.2.1	Ausübung des Bewertungswahlrechts	547
8.3.2.2.2	Eigenes Bewertungswahlrecht für jeden Anteilseinbringungsvorgang	547
8.3.2.3	Einschränkung des Bewertungswahlrechts	548
8.3.2.3.1	Gewährung von Zusatzleistungen beim Anteilstausch bis 13. 12. 2014	548
8.3.2.3.2	Zusatzleistungen bei nach dem 31. 12. 2014 beschlossenen Anteilstausch	548
8.3.2.4	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts durch § 50i EStG	548
8.3.2.5	Keine Begrenzung der Übernahme von Anschaffungskosten/Buchwert bei einem negativen Wert	549
8.4	Zeitpunkt des Anteilstauschs	549
8.5	Rechtsfolgen des Anteilstauschs für die übernehmende Gesellschaft	549
8.5.1	Bewertung der eingebrachten Beteiligung	549
8.5.2	Nachträgliche Aufstockung der Anschaffungskosten auf Antrag (§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	550
8.5.3	Einbringungskosten	550
8.5.4	Weitere Besteuerungsgrundsätze für die erworbene Beteiligung (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG)	550
8.6	Rechtsfolgen des qualifizierten Anteilstauschs für den Einbringenden	551
8.6.1	Beteiligung einbringungsgeborener Anteile alten Rechts am Anteilstausch	551
8.6.2	Anschaffungskosten der erworbenen Anteile (§ 21 Abs. 2 UmwStG)	551
8.6.2.1	Grundsatz und Überblick	551
8.6.2.2	Grundsatz: Bestimmung der Anschaffungskosten durch den Wertansatz der Übernehmerin (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	553
8.6.2.3	Ausnahme: Vom Wertansatz der Übernehmerin abweichende Anschaffungskosten auf Antrag (§ 21 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UmwStG)	553
8.6.2.3.1	Wahlrecht	553
8.6.2.3.2	Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts	554
8.6.2.3.3	Antrag auf Minderbewertung	554
8.6.2.3.4	Beispiele für eine Bewertung zum Buchwert abweichend vom Wertansatz der Übernehmerin (§ 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	555
8.6.3	Einbringungsgewinn (Ermittlung)	556
8.6.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns	558
8.6.4.1	Einkommensteuer	558
8.6.4.2	Körperschaftsteuer	558
8.6.4.3	Gewerbsteuer	560
8.7	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach dem Anteilstausch (§ 22 Abs. 2, 3 und 5 bis 7 UmwStG)	560
8.7.1	Regelungsinhalt und Sinn und Zweck der Bestimmung	560
8.7.2	Tatbestand der eine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung auslösenden Vorgänge (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	561
8.7.2.1	Veräußerung der eingebrachten Anteile	562

8.7.2.2	Veräußerungersatztatbestände bezogen auf die eingebrachten Anteile	562
8.7.2.3	Nachweispflicht über die Zurechnung der eingebrachten Anteile	562
8.7.2.4	»Sperrfristverhaftete Anteile«	563
8.7.2.5	Keine Anwendbarkeit der Steuerfreistellung des § 8 b Abs. 2 KStG beim Einbringenden	563
8.7.2.6	Erhaltene Anteile sind noch nicht veräußert oder stille Reserven nicht nach § 6 AStG besteuert (§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)	564
8.7.3	Rechtsfolge: Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns	565
8.7.3.1	Ermittlung des sog. Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	565
8.7.3.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns II	566
8.7.3.3	Nachträgliche Anschaffungskosten für die erhaltenen Anteile des Einbringenden	566
8.7.3.4	Verfahrensrecht	567
8.7.3.5	Beispiel für die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns II	567

Kapitel II Einbringung von Unternehmen(-steilen) in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)

1	Einleitung und Anwendungsbereich	569
1.1	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft	569
1.2	Bedeutung der Vorschrift	571
1.3	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG	572
1.4	Persönlicher Anwendungsbereich	572
2	Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG als Unterfall der Betriebsveräußerung	572
3	Systematik der Steuervergünstigung des § 24 UmwStG	574
3.1	Fortsetzung des unternehmerischen Engagements des Einbringenden	574
3.2	Unentgeltliche Aufnahme von Angehörigen in ein Einzelunternehmen (Kombination von § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG)	576
3.3	Aufnahme von Gesellschaftern in eine Personengesellschaft gegen Zahlung in das Vermögen der Altgesellschafter (Kombination von § 16 EStG und § 24 UmwStG)	577
4	Regelungsbereich	578
4.1	Anwendungsbeispiele	578
4.2	Nicht von § 24 UmwStG erfasste Einbringungssachverhalte	581
5	Systematische Einordnung	583
5.1	§ 24 UmwStG als Sondernorm	583
5.2	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen	584
5.3	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Einlagen	585
5.4	§ 24 UmwStG als abgeschlossene Regelung	585
6	Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG)	586
6.1	Allgemeines und Sacheinlagedefinition	586
6.2	Einbringungsgegenstand	587
6.2.1	Übersicht	587
6.2.2	Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil	588
6.2.3	100 %ige Kapitalbeteiligung als Teilbetrieb	589
6.3	Einbringender	590
6.4	Aufnehmende Personengesellschaft	590
6.5	Vorgang der Einbringung	591
6.5.1	Allgemeines und Begriff	591
6.5.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	592
6.5.3	Einbringung durch Anwachsung	592
6.5.4	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung)	593
6.5.5	Einbringung durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge und Bildung von Sonder- betriebsvermögen	593
6.6	Mitunternehmerstellung als Gegenleistung	597
6.6.1	Gewährung von Gesellschaftsrechten	597
6.6.2	Mischentgelt (Gesellschaftsrechte und Darlehensgewährung)	598
6.6.3	Keine Begünstigung: Einbringung gegen Zuzahlung in das persönliche Vermögen des Einbringenden	600

6.6.3.1	Zuzahlung in das (steuerliche) Privatvermögen	600
6.6.3.2	Zuzahlung in das steuerliche Betriebsvermögen des Einbringenden	602
7	Rechtsfolgen der Einbringung gemäß § 24 Abs. 2 bis 6 UmwStG (Übersicht)	602
8	Rechtsfolge der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb	607
8.1	Umstellung der Gewinnermittlungsart	607
16.2	Rumpfwirtschaftsjahr	608
9	Rechtsfolgen der Einbringung für die aufnehmende Personengesellschaft	608
9.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 24 Abs. 2 UmwStG)	608
9.1.1	Bewertung (Allgemeines)	608
9.1.2	Regelbewertung und abweichende Wertansätze auf Antrag (§ 24 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG)	609
9.1.3	Umfang und Einschränkungen des Bewertungswahlrechts (Antrag auf Minderbewertung gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)	610
9.1.3.1	Gegenstand der Bewertung	610
9.1.3.2	Keine Bewertungseinschränkung bei negativem Kapital des eingebrachten Vermögens	610
9.1.3.3	Einschränkung der Minderbewertung bei Entstrickung (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG)	610
9.1.3.4	Einschränkung der Minderbewertung bei sonstigen Gegenleistungen ab 2015 (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Satz 4 UmwStG)	611
9.1.4	Inhalt des Bewertungswahlrechts	612
9.1.5	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus?	613
9.1.6	Eigenes Bewertungswahlrecht für jeden Einbringungstatbestand	614
9.1.7	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt?	614
9.1.7.1	Antrag und Umsetzung in einer Einbringungsbilanz	614
9.1.7.2	Bilanzerstellung auch bei Buchwertfortführung?	615
9.1.7.3	Handelsrechtliche Maßgeblichkeit bei der Wahlrechtsausübung?	615
9.1.7.4	Beispiel für einen Buchwertansatz unter Zuhilfenahme von Ergänzungsbilanzen	616
9.1.8	Ist der Antrag auf Minderbewertung (nachträglich) änderbar?	618
9.2	Gewinnermittlung nach der Einbringung	619
9.2.1	Gewinnermittlungsart	619
9.2.2	Fortführung der Ergänzungsbilanzen	619
9.2.2.1	Buchwerteinbringung	619
9.2.2.2	Einbringung zum Zwischenwert	620
9.2.2.3	Einbringung zum gemeinen Wert	620
9.2.3	Behandlung des übernommenen Vermögens bei der Gewinnermittlung	621
9.2.3.1	Grundlagen	621
9.2.3.2	Einbringung zu Buchwerten	621
9.2.3.3	Zwischenwertansatz	622
9.2.3.4	Einbringung unter Ansatz der gemeinen Werte	623
9.3	Einbringungskosten	623
9.4	Zeitpunkt der Einbringung (§ 24 Abs. 4 2. HS UmwStG)	624
9.4.1	Bedeutung	624
9.4.2	Einbringungsstichtag und Rückbeziehungsmöglichkeiten	625
9.4.2.1	Grundsatz	625
9.4.2.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	625
9.4.2.3	Rückwirkende Einbringung bei Umwandlung	626
9.4.2.4	Rückwirkende Einbringung bei »Mischeinbringung«	626
9.4.2.5	Bestimmung über die Rückbeziehung der Einbringung	627
9.4.2.6	Wirkung der Rückbeziehung des Einbringungsstichtags	627
9.5	Einbringungsfolgegewinn	627
10	Rechtsfolgen der Einbringung für die einbringende Person	628
10.1	Einbringungsgewinn	628
10.1.1	Entstehung eines Einbringungsgewinns	628
10.1.2	Zeitpunkt der Entstehung	628
10.1.3	Ermittlung des Einbringungsgewinns	628
10.1.3.1	Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter	629
10.1.3.2	Veräußerungspreis	630
10.1.3.3	Kosten der Einbringung	630

10.1.3.4	Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter	631
10.1.4	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6 b und 6 c EStG	631
10.1.5	Einbringender als Kommanditist mit verrechenbaren Verlusten	631
10.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer	632
10.2.1	Persönliche Steuerpflicht und Stundung der Steuer	632
10.2.2	Einkunftsart	632
10.2.3	Verfahren	632
10.2.4	Sachliche Steuerpflicht	633
10.2.5	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)	633
10.2.6	Tarifiermäßigung (§ 34 EStG)	634
10.2.6.1	Entnahmegewinne bei Buchwerteinbringung	634
10.2.6.2	Einbringung zum Zwischenwert	634
10.2.6.3	Ansatz zum gemeinen Wert	634
10.2.6.3.1	Tarifiermäßiger Einbringungsgewinn (Grundsatz)	634
10.2.6.3.2	Ausnahmen von der Tarifiermäßigung (Übersicht)	635
10.2.6.3.3	Fiktiv laufender Gewinn	636
10.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer	638
10.4	Nachträglicher Einbringungsgewinn in den Sonderfällen des § 24 Abs. 5 UmwStG	638
10.4.1	Allgemeines	638
10.4.2	Tatbestand für den nachträglichen Einbringungsgewinn	639
10.4.3	Rechtsfolge: Nachträglicher Einbringungsgewinn	640
11	Gewerbsteuer	641
11.1	Übersicht	641
11.1.1	Gewerbsteuerpflichtiger Einbringungsgewinn	641
11.1.2	Gewerbeverluste	643
11.2	Einbringungsgewinn	644
11.2.1	Einbringender ist eine natürliche Person	644
11.2.2	Einbringender ist eine Kapitalgesellschaft	646
11.2.3	Einbringender ist eine Personengesellschaft	647
11.3	Verlustverwertung bei der Gewerbesteuer	647
11.3.1	Allgemeine Grundsätze der Behandlung eines Gewerbeverlustes	647
11.3.2	Verlustabzug bei Einbringung durch natürliche Personen oder Personengesellschaften	649
11.3.3	Verlustabzug bei Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft	651
12	Umsatzsteuer	652
12.1	Einbringung als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung	652
12.2	Rechtsfolge	653

Teil D

Umwandlungen außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes

1	Realteilung einer Mitunternehmerschaft	657
1.1	Begriff der Realteilung	657
1.2	Realteilung als Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft	658
1.3	Behandlung des Sonderbetriebsvermögens	659
1.4	Tatbestandsmerkmal »Übertragung« im Zusammenhang mit der Realteilung einer Mitunternehmerschaft	660
1.5	Überführung/Übertragung in das Privatvermögen eines Mitunternehmers	660
1.6	Übertragung/Überführung in ein Betriebsvermögen eines Mitunternehmers	661
1.6.1	Überblick	661
1.6.2	Übertragung eines Teilbetriebs	663
1.6.3	Übertragung eines Mitunternehmeranteils	664
1.6.4	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	665
1.7	Sicherungsklauseln	665
1.7.1	Veräußerungs-/Entnahmesperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG	665
1.7.2	Körperschaftsklausel nach § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG	666
1.7.3	Kombinierte Veräußerungs-, Körperschafts-Sperrfrist für Anteile an Körperschaften nach § 16 Abs. 5 EStG	667

1.8	Realteilung mit Spitzenausgleich	668
1.8.1	Realteilung führt in vollem Umfang zur Gewinnrealisierung (keine Anwendbarkeit des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG).....	668
1.8.2	Realteilung führt in vollem Umfang zur Buchwertfortführung (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG)	669
1.8.3	Realteilung führt teilweise zur Buchwertfortführung, teilweise zur Gewinnrealisierung	669
2	Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung	670
2.1	Vorbemerkung	670
2.2	Behandlung beim Ausscheidenden.....	671
2.2.1	Entgeltliche Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft	671
2.3	Behandlung des Sonderbetriebsvermögens.....	674
2.3.1	Sonderbetriebsvermögen wird ebenfalls an die/den verbleibenden Gesellschafter veräußert... ..	674
2.3.2	Sonderbetriebsvermögen wird an andere Erwerber veräußert	675
2.3.3	Sonderbetriebsvermögen wird ins Privatvermögen des Ausscheidenden überführt.....	675
2.3.4	Sonderbetriebsvermögen wird in ein (anderes) Betriebsvermögen des Ausscheidenden überführt.....	675
2.4	Behandlung bei den verbleibenden Mitunternehmern.....	675
3	Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 2 EStG)	676
3.1	Persönlicher Anwendungsbereich.....	676
3.2	Sachlicher Anwendungsbereich.....	677
3.2.1	Einzelnes Wirtschaftsgut.....	677
3.2.2	Überführung	677
3.2.3	Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt	678
3.3	Rechtsfolgen.....	678
3.4	Übersicht	678
4	Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 Sätze 3 ff. EStG)	678
4.1	Übersicht über den Anwendungsbereich	679
4.2	Übertragung eines Wirtschaftsguts.....	680
4.3	Unentgeltlichkeit	680
4.4	Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	681
4.5	Sicherungsklauseln	682
4.5.1	Allgemeine Sicherungsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. Satz 1 EStG	682
4.5.2	Besondere Sicherungsklauseln nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 bis 6 EStG	682
4.5.2.1	Veräußerungs-/Entnahmesperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.....	682
4.5.2.2	Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG	683
5	Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder des Anteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb (§ 6 Abs. 3 EStG)	684
5.1	Vorbemerkung	684
5.2	Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG	685
5.2.1	Persönlicher Anwendungsbereich.....	685
5.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich	686
5.2.2.1	Sachgesamtheiten	686
5.2.2.2	Beispiele für wesentliche und nicht wesentliche Betriebsgrundlagen	687
5.2.3	Übertragung	688
5.2.4	Unentgeltlichkeit	688
5.2.4.1	Begriff.....	688
5.2.4.2	Vermutungen für Unentgeltlichkeit	689
5.2.4.3	Übernahme von Passivposten der Sachgesamtheit.....	689
5.2.4.4	Übernahme von nicht mit der übertragenen Sachgesamtheit zusammenhängenden, insbesondere privaten Verbindlichkeiten.....	690
5.2.4.5	Vorbehalt von Nutzungsrechten an dem Übertragungsgegenstand.....	690
5.3	Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 EStG.....	690
5.3.1	Übertragender.....	690
5.3.2	Übernehmender.....	691
5.4	Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen	691

5.5	Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.....	693
5.5.1	Voraussetzungen	693
5.5.1.1	Persönlicher Anwendungsbereich.....	693
5.5.1.2	Übertragungsgegenstand	693
5.5.1.3	Unentgeltliche Übertragung	694
5.5.2	Rechtsfolgen.....	694

Teil E

Umwandlungen der öffentlichen Hand

Kapitel I Verwaltungsrecht

1	Einführung	697
2	Organisationsformen der öffentlichen Verwaltung	697
2.1	Körperschaften des öffentlichen Rechts	697
2.2	Gebietskörperschaften.....	697
2.3	Gemeindeverbände.....	698
2.4	Behörden.....	698
2.5	Anstalten des öffentlichen Rechts	698
2.6	Regiebetriebe.....	699
2.7	Eigenbetriebe.....	699
2.8	Sondervermögen	699
2.9	Zweckverbände.....	699

Kapitel II Steuerrecht

1	Einführung	700
2	Hoheitsbetriebe	700
3	Betriebe gewerblicher Art (§ 4 KStG)	702
3.1	Einführung.....	702
3.2	Der Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG)	703
3.3	Umstrukturierungen im Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art	704
3.3.1	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes.....	704
3.3.1.1	Die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben gewerblicher Art innerhalb der Körperschaft des öffentlichen Rechts	705
3.3.1.1.1	Die Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art.....	706
3.3.1.1.2	Die Zusammenfassung von wechselseitig technisch-wirtschaftlich verflochtenen Betrieben gewerblicher Art	706
3.3.1.1.3	Die Zusammenfassung von Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben (Betriebe gewerblicher Art).....	707
3.3.1.1.4	Die Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art.....	707
3.3.1.1.5	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben	708
3.3.1.1.6	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Einrichtungen, die kein Betrieb gewerblicher Art sind.....	708
3.3.1.2	Die Zusammenfassung der Ergebnisse von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft (R 7 Abs. 2 KStR 2004).....	708
4	Umstrukturierungen der öffentlichen Hand unter Einbeziehung des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes	710
4.1	Umwandlungsgesetz.....	711
4.1.1	Einführung.....	711
4.1.2	Ausgliederung (§§ 123 Abs. 1, 124, 168 UmwG).....	711
4.1.2.1	Umwandlung nur durch Ausgliederung (§§ 124, 168 UmwG).....	711
4.1.2.1.1	Der übertragende Rechtsträger (§§ 124, 168 UmwG)	712
4.1.2.1.2	Der übernehmende Rechtsträger (§ 168 UmwG)	712
4.1.2.1.3	Die Ausgliederung eines Unternehmens i. S. d. § 168 UmwG.....	712

4.1.2.1.4	Das Umwandlungsverfahren.....	712
4.2	Umwandlungssteuergesetz.....	713
4.2.1	Einführung.....	713
4.2.2	Umwandlung eines Hoheitsbetriebs.....	713
4.2.3	Ausgliederung eines Betriebs gewerblicher Art auf eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG).....	714
4.2.3.1	Ausgliederung eines Betriebs aus einer Gebietskörperschaft oder aus einem Zusammen- schluss von Gebietskörperschaften nach §§ 123, 124 und 168 UmwG.....	714
4.2.3.2	Die Ausgliederung eines Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG.....	714
4.2.3.3	Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine Gebietskörperschaft in eine Kapitalgesellschaft.....	715
4.2.3.4	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer mehrheits- vermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts.....	716
4.2.4	Sacheinlage in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 24 UmwStG).....	716
4.2.4.1	Einführung.....	716
4.2.4.2	Einbringung eines Betriebs in eine Personenhandelsgesellschaft durch eine Gebiets- körperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	717
4.2.4.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils durch eine Gebietskörperschaft in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	717
4.2.4.4	Einbringung eines 100 %-Gesellschaftsanteils an einer Kapitalgesellschaft durch die Gebietskörperschaft in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	718
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.....	718
4.2.5	Einbringung von Betriebsvermögen aus einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	719
4.2.5.1	Einführung.....	719
4.2.5.2	Einbringender i. S. d. §§ 20, 24 UmwStG.....	719
4.2.5.3	Einbringung von Betriebsvermögen durch den Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG).....	720
4.2.5.3.1	Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs aus einem Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	720
4.2.5.3.2	Einbringung eines zu dem Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art gehörenden Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	720
4.2.5.3.3	Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aus dem Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	720
4.2.5.3.4	Einbringung eines zu dem Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art gehörenden Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft (§ 24 UmwStG).....	721
4.2.6	Formwechsel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§§ 191, 301 UmwG).....	721
4.2.6.1	Der Regelungsbereich der §§ 190 ff. UmwG.....	721
4.2.6.2	Der Formwechsel einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts im Steuerrecht.....	722
4.2.7	Vermögensübertragungen auf Gebietskörperschaften.....	722
4.2.7.1	Umwandlungsgesetz.....	722
4.2.7.2	Umwandlungssteuergesetz.....	722
5	Zusammenfassende Übersicht über die Umwandlungsmöglichkeiten der öffentlichen Hand.....	723
	Stichwortregister.....	725