

# Inhaltsverzeichnis

|  |              |
|--|--------------|
| <b>Vorwort</b> .....                           | <b>V</b>     |
| <b>Abbildungsverzeichnis</b> .....             | <b>XIX</b>   |
| <b>Abkürzungs- und Symbolverzeichnis</b> ..... | <b>XXVII</b> |

## KAPITEL I: ÜBERBLICK ZUM UMWANDLUNGSRECHT

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 Einleitung</b> .....   | <b>1</b>  |
| 1.1 Begriff der Umwandlung.....   | 1         |
| 1.1.1 Einzelrechtsnachfolge.....  | 2         |
| 1.1.2 Gesamtrechtsnachfolge.....  | 2         |
| 1.2 Motive für eine Umwandlung .....  | 3         |
| <b>2 Rechtsformneutralität der Besteuerung</b> .....                                  | <b>6</b>  |
| 2.1 Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....  | 6         |
| 2.2 Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften .....                | 9         |
| 2.3 Vergleich der Steuerbelastung zwischen KapGes und EU/PersGes.....                 | 14        |
| <b>3 Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz und Umwandlungssteuererlass</b> ..... | <b>17</b> |
| 3.1 Das Umwandlungsgesetz .....   | 18        |
| 3.1.1 Verschmelzung nach dem Umwandlungsgesetz.....                                   | 20        |
| 3.1.2 Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz.....  | 22        |
| 3.1.2.1 Aufspaltung.....  | 25        |
| 3.1.2.2 Abspaltung .....  | 26        |
| 3.1.2.3 Ausgliederung .....   | 27        |
| 3.1.3 Vermögensübertragung nach dem Umwandlungsgesetz .....                           | 28        |
| 3.1.4 Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz .....                                    | 28        |
| 3.2 Das Umwandlungssteuergesetz .....   | 30        |
| 3.2.1 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes .....                                      | 31        |
| 3.2.2 Beziehung zwischen Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz .....          | 31        |
| 3.3 Der Umwandlungssteuererlass .....   | 32        |

## KAPITEL II: VERSCHMELZUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN AUF PERSONENGESELLSCHAFTEN

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>Allgemeines .....</b>  | <b>34</b> |
| <b>2</b> | <b>Verschmelzungsmotive .....</b>   | <b>34</b> |
| <b>3</b> | <b>Handelsrechtliche Regelungen .....</b>   | <b>35</b> |
| 3.1      | Systematik .....  | 35        |
| 3.2      | Verschmelzungsfähige Rechtsträger .....   | 36        |
| 3.3      | Verschmelzung durch Aufnahme .....  | 36        |
| 3.4      | Verschmelzung durch Neugründung .....   | 37        |
| 3.5      | Ablauf einer Verschmelzung im Überblick .....   | 38        |
| 3.5.1    | Vorbereitungsphase .....  | 39        |
| 3.5.1.1  | Verschmelzungsvertrag .....   | 39        |
| 3.5.1.2  | Verschmelzungsbericht .....   | 45        |
| 3.5.1.3  | Verschmelzungsprüfung .....   | 45        |
| 3.5.2    | Beschlussverfahren .....  | 46        |
| 3.5.3    | Vollzug .....   | 46        |
| 3.6      | Rechtsfolgen einer Verschmelzung .....  | 48        |
| 3.7      | Grenzüberschreitende Verschmelzung .....  | 48        |
| <b>4</b> | <b>Bilanzielle Behandlung in der Handelsbilanz .....</b>                              | <b>49</b> |
| 4.1      | Bilanzierung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....                          | 50        |
| 4.2      | Bilanzierung bei der übernehmenden Personengesellschaft .....                         | 50        |
| <b>5</b> | <b>Steuerrechtliche Regelungen .....</b>  | <b>55</b> |
| 5.1      | Systematik .....  | 55        |
| 5.1.1    | Die Problematik stiller Reserven .....  | 56        |
| 5.1.1.1  | Entstehung stiller Reserven .....   | 56        |
| 5.1.1.2  | Realisation und Besteuerung von stillen Reserven .....                                | 56        |
| 5.1.1.3  | Stille Reserven bei Umwandlungen .....  | 57        |
| 5.1.2    | Die Problematik der Gewinnrücklagen .....   | 61        |
| 5.2      | Steuerliche Rückwirkung .....   | 68        |
| 5.2.1    | Handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag und steuerlicher<br>Übertragungsstichtag ..... | 68        |
| 5.2.2    | Steuerlicher Rückwirkungszeitraum .....   | 70        |
| 5.2.3    | Probleme im steuerlichen Rückwirkungszeitraum .....                                   | 71        |
| 5.2.3.1  | Ausscheiden von Anteilseignern .....  | 71        |
| 5.2.3.2  | Gewinnausschüttungen der übertragenden Kapitalgesellschaft .....                      | 72        |
| 5.2.3.3  | Zahlungen an Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft .....               | 76        |

|           |  |     |
|-----------|--|-----|
| 5.2.3.4   | Lieferungen und Leistungen zwischen übertragender Kapitalgesellschaft und übernehmender Personengesellschaft ..... | 77  |
| 5.2.3.5   | Pensionszusagen an Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft .....                                      | 78  |
| 5.2.4     | Grenzüberschreitende Umwandlungen und steuerlicher Rückwirkungszeitraum .....                                      | 79  |
| 5.2.5     | Einschränkung der Verlustverrechnung mit einem Übertragungsgewinn bei Umwandlungen im Rückwirkungszeitraum .....   | 80  |
| 5.3       | Auswirkungen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....   | 82  |
| 5.3.1     | Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz .....   | 82  |
| 5.3.1.1   | Gemeiner Wert .....  | 83  |
| 5.3.1.2   | Bewertung zum Buch- oder Zwischenwert .....  | 83  |
| 5.3.2     | Übertragungsgewinn .....   | 89  |
| 5.3.3     | Umwandlungskosten .....  | 96  |
| 5.3.4     | Mögliche Vorteilhaftigkeit eines Zwischenwertansatzes .....  | 97  |
| 5.3.5     | Verschmelzungen mit ausländischer Beteiligung .....  | 100 |
| 5.3.5.1   | Grundlagen .....   | 101 |
| 5.3.5.2   | Steuerliche Übertragungsbilanz .....   | 103 |
| 5.3.5.3   | Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug .....   | 104 |
| 5.3.5.4   | Herausverschmelzung .....  | 112 |
| 5.3.5.5   | Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug und Hineinverschmelzung ..  | 115 |
| 5.4       | Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft .....  | 117 |
| 5.4.1     | Wertverknüpfung und Wertaufholung .....  | 117 |
| 5.4.2     | Übernahmeergebnis .....  | 121 |
| 5.4.2.1   | Ausschüttungsfiktion der offenen Rücklagen .....   | 121 |
| 5.4.2.2   | Ermittlung des Übernahmeergebnisses .....  | 124 |
| 5.4.2.2.1 | Anschaffungs- und Einlagefiktion (§ 5 UmwStG) .....  | 133 |
| 5.4.2.2.2 | Ermittlung des Übernahmeergebnisses unter Berücksichtigung der Einlagefiktion .....                                | 139 |
| 5.4.2.2.3 | Umbewertungen nach § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG .....  | 142 |
| 5.4.2.3   | Besteuerung des Übernahmeergebnisses .....   | 148 |
| 5.4.2.4   | Zusammenfassung und Zusammenhang zwischen Übertragungs- und Übernahmeergebnis .....                                | 158 |
| 5.4.2.5   | Bilanzielle Behandlung des Übernahmeergebnisses .....  | 162 |
| 5.4.2.6   | Übernahmefolgebewinn (§ 6 UmwStG) .....  | 167 |
| 5.4.3     | Eintritt in die Rechtsposition der übertragenden Kapitalgesellschaft .....   | 169 |
| 5.4.3.1   | Abschreibung der übernommenen Wirtschaftsgüter und Besitzzeitanrechnung .....                                      | 169 |
| 5.4.3.2   | Steuerliche Behandlung von Verlustvorträgen .....  | 173 |
| 5.5       | Nebensteuern .....   | 174 |
| 5.5.1     | Grunderwerbsteuer .....  | 174 |
| 5.5.2     | Umsatzsteuer .....   | 176 |

|          |   |            |
|----------|---|------------|
| <b>6</b> | <b>Umwandlung einer KapGes in eine Einzelunternehmung durch Verschmelzung</b> ..... | <b>177</b> |
| <b>7</b> | <b>Umwandlung einer KapGes in eine PersGes durch Formwechsel</b> .....              | <b>179</b> |
| 7.1      | Zivil- und handelsrechtliche Regelungen .....                                       | 179        |
| 7.2      | Steuerrechtliche Behandlung.....  | 180        |
| <b>8</b> | <b>Abschlussfall</b> .....  | <b>181</b> |

### **KAPITEL III: VERSCHMELZUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN**

|           |  |            |
|-----------|--|------------|
| <b>1</b>  | <b>Allgemeines</b> .....                                     | <b>189</b> |
| <b>2</b>  | <b>Verschmelzungsmotive</b> .....                            | <b>193</b> |
| <b>3</b>  | <b>Handelsrechtliche Regelungen</b> .....                    | <b>194</b> |
| 3.1       | Verschmelzung von Kapitalgesellschaften im UmwG .....        | 194        |
| 3.1.1     | Systematik .....   | 194        |
| 3.1.2     | Verschmelzungsfähige Kapitalgesellschaften .....             | 194        |
| 3.1.3     | Verschmelzung durch Aufnahme und Neugründung.....            | 195        |
| 3.2       | Ablauf der Verschmelzung im Überblick.....                   | 196        |
| 3.2.1     | Vorbereitungsphase .....                                     | 196        |
| 3.2.1.1   | Vertragliche Grundlagen der Verschmelzung .....              | 196        |
| 3.2.1.1.1 | Nationale Verschmelzungen – Verschmelzungsvertrag .....      | 196        |
| 3.2.1.1.2 | Grenzüberschreitende Verschmelzung – Verschmelzungsplan..... | 197        |
| 3.2.1.2   | Umtauschverhältnis und bare Zuzahlungen .....                | 199        |
| 3.2.1.3   | Verschmelzungsbericht .....                                  | 201        |
| 3.2.1.4   | Verschmelzungsprüfung und Prüfungsbericht .....              | 202        |
| 3.2.1.5   | Kapitalerhöhung .....  | 203        |
| 3.2.2     | Beschlussverfahren .....                                     | 207        |
| 3.2.3     | Schutz der Minderheitsgesellschafter und Gläubiger .....     | 207        |
| 3.2.4     | Vollzug .....  | 208        |
| 3.3       | Rechtsfolgen einer Verschmelzung .....                       | 210        |
| <b>4</b>  | <b>Bilanzielle Behandlung in der Handelsbilanz</b> .....     | <b>210</b> |
| 4.1       | Bilanzierung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft ..... | 210        |
| 4.2       | Bilanzierung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft.....  | 210        |
| <b>5</b>  | <b>Steuerrechtliche Regelungen</b> .....                     | <b>211</b> |

|           |   |     |
|-----------|---|-----|
| 5.1       | Systematik .....  | 211 |
| 5.2       | Steuerliche Rückwirkung .....   | 215 |
| 5.3       | Verschmelzungsvarianten .....   | 218 |
| 5.3.1     | Verschmelzung von Kapitalgesellschaften ohne gegenseitige<br>Beteiligung .....                                | 219 |
| 5.3.2     | „Up-stream merger“ .....  | 219 |
| 5.3.3     | „Down-stream merger“ .....  | 220 |
| 5.3.4     | „Up-stream merger“ und „down-stream merger“ im Vergleich .....  | 222 |
| 5.3.5     | Kombinierter „up-stream/ down-stream merger“ .....  | 224 |
| 5.3.6     | „Side-stream merger“ .....  | 224 |
| 5.4       | Auswirkungen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....  | 225 |
| 5.4.1     | Bewertungswahlrecht gem. § 11 Abs. 2 UmwStG .....   | 225 |
| 5.4.1.1   | Sicherstellung der späteren Besteuerung i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 1<br>Nr. 1 UmwStG .....                       | 228 |
| 5.4.1.2   | Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts<br>i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG ..... | 230 |
| 5.4.1.3   | Gegenleistung i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG .....  | 239 |
| 5.4.2     | Konsequenzen bei fehlenden Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1<br>Nr. 1-3 UmwStG .....                     | 240 |
| 5.4.3     | Sonderfall: Anrechnung einer fiktiven ausländischen Steuer .....  | 242 |
| 5.4.4     | Übertragungsgewinn .....  | 243 |
| 5.4.5     | Wertaufholungsgebot bei down-stream merger .....  | 246 |
| 5.5       | Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft .....  | 249 |
| 5.5.1     | Wertverknüpfung .....   | 249 |
| 5.5.2     | Übernahmeergebnis der übernehmenden Kapitalgesellschaft .....   | 251 |
| 5.5.2.1   | Entstehung des Übernahmeergebnisses .....   | 251 |
| 5.5.2.2   | Besteuerung des Übernahmeergebnisses .....  | 257 |
| 5.5.3     | Übernahmeergebnis in Fällen, in denen kein (100 %iger) „up-stream<br>merger“ vorliegt .....                   | 261 |
| 5.5.4     | Wertaufholungsgebot bei up-stream merger .....  | 262 |
| 5.5.5     | Eintritt in die Rechtsposition der übertragenden Kapitalgesellschaft .....                                    | 265 |
| 5.5.6     | Behandlung von Verlustvorträgen .....   | 266 |
| 5.5.6.1   | Fortführung eines Verlustvortrags der Übernehmerin .....  | 266 |
| 5.5.6.2   | Fortführung eines Verlustvortrags der Übernehmerin nach altem<br>Recht .....                                  | 276 |
| 5.5.6.3   | Nutzung eines Verlustvortrags der Überträgerin .....  | 278 |
| 5.5.7     | Übernahmefolgegewinn .....  | 280 |
| 5.6       | Auswirkungen auf den steuerlichen Eigenkapitalausweis .....   | 282 |
| 5.6.1     | Behandlung bei Umwandlungen gem. § 29 KStG .....  | 283 |
| 5.6.1.1   | Exkurs: Kapitalerhöhung und -herabsetzung gem. § 28 KStG .....  | 286 |
| 5.6.1.1.1 | Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln .....  | 286 |
| 5.6.1.1.2 | Kapitalherabsetzung .....   | 289 |
| 5.6.1.1.3 | Minderung des Sonderausweises durch das steuerliche<br>Einlagekonto .....                                     | 292 |

|          |   |            |
|----------|---|------------|
| 5.6.1.2  | Fiktion der Herabsetzung des Nennkapitals der übertragenden Kapitalgesellschaft gem. § 29 Abs. 1 KStG ..... | 294        |
| 5.6.1.3  | Übergang des Bestands des steuerlichen Einlagekontos .....  | 295        |
| 5.6.1.4  | Anpassung an das Nennkapital .....  | 302        |
| 5.6.1.5  | Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung .....  | 305        |
| 5.6.1.6  | Verschmelzung mit Kapitalerhöhung.....  | 307        |
| 5.6.2    | Zusammenfassendes Beispiel .....  | 309        |
| 5.7      | Steuerliche Folgen für die Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft .....                       | 312        |
| 5.7.1    | Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts i.S.d. § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG.....   | 315        |
| 5.7.2    | Anwendung der Fusionsrichtlinie 90/434/EWG i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG.....                      | 320        |
| 5.7.3    | Steuerliche Qualifikation untergehender und neu gewährter Anteile bei Buchwertfortführung .....             | 322        |
| 5.7.4    | Barabfindungen und bare Zuzahlungen .....   | 325        |
| 5.8      | Nebensteuern.....   | 327        |
| 5.8.1    | Gewerbsteuer .....  | 327        |
| 5.8.2    | Grunderwerbsteuer .....   | 328        |
| 5.8.3    | Umsatzsteuer .....  | 328        |
| <b>6</b> | <b>Verschmelzung von Kapitalgesellschaften über die Grenze.....</b>   | <b>328</b> |
| 6.1      | Voraussetzung für die Anwendbarkeit des UmwStG.....   | 329        |
| 6.2      | Konsequenzen grenzüberschreitender Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften.....                           | 330        |
| 6.2.1    | Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug.....   | 331        |
| 6.2.1.1  | Konsequenzen für die übertragende Kapitalgesellschaft.....  | 331        |
| 6.2.1.2  | Konsequenzen für die übernehmende Kapitalgesellschaft.....  | 332        |
| 6.2.1.3  | Konsequenzen für die Anteilseigner der übertragenden KapGes.....  | 332        |
| 6.2.2    | Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug.....   | 333        |
| 6.2.2.1  | Konsequenzen für die übertragende Kapitalgesellschaft.....  | 333        |
| 6.2.2.2  | Konsequenzen für die übernehmende Kapitalgesellschaft.....  | 333        |
| 6.2.2.3  | Konsequenzen für die Anteilseigner der übertragenden KapGes.....  | 333        |
| 6.2.3    | Herausverschmelzung.....  | 336        |
| 6.2.3.1  | Konsequenzen für die übertragende Kapitalgesellschaft.....  | 336        |
| 6.2.3.2  | Konsequenzen für die übernehmende Kapitalgesellschaft.....  | 337        |
| 6.2.3.3  | Konsequenzen für die Anteilseigner der übertragenden KapGes.....  | 337        |
| 6.2.4    | Hineinverschmelzung .....   | 337        |
| 6.2.4.1  | Konsequenzen für die übertragende Kapitalgesellschaft.....  | 337        |
| 6.2.4.2  | Konsequenzen für die übernehmende Kapitalgesellschaft.....  | 338        |
| 6.2.4.3  | Konsequenzen für die Anteilseigner der übertragenden KapGes.....  | 339        |
| 6.2.5    | Zusammenfassung .....   | 339        |

|          |                            |            |
|----------|----------------------------|------------|
| <b>7</b> | <b>Abschlussfall .....</b> | <b>340</b> |
|----------|----------------------------|------------|

## **KAPITEL IV: SPALTUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN**

|           |  |            |
|-----------|--|------------|
| <b>1</b>  | <b>Allgemeines .....</b>   | <b>347</b> |
| <b>2</b>  | <b>Spaltungsmotive .....</b>   | <b>347</b> |
| <b>3</b>  | <b>Handelsrechtliche Regelungen .....</b>  | <b>348</b> |
| 3.1       | Spaltung von Kapitalgesellschaften im UmwG.....  | 348        |
| 3.1.1     | Systematik .....   | 348        |
| 3.1.2     | Arten der Spaltung .....   | 348        |
| 3.1.2.1   | Aufspaltung .....  | 349        |
| 3.1.2.2   | Abspaltung .....   | 349        |
| 3.1.2.3   | Ausgliederung .....  | 350        |
| 3.1.3     | Entsprechende Anwendung der Verschmelzungsvorschriften.....                                | 351        |
| 3.1.4     | Spaltungsfähige Kapitalgesellschaften .....  | 351        |
| 3.1.5     | Spaltung zur Aufnahme und Neugründung .....  | 352        |
| 3.1.6     | Spaltungsrichtungen .....  | 352        |
| 3.1.7     | Grenzüberschreitende Spaltungen .....  | 353        |
| 3.2       | Ablauf einer Spaltung im Überblick.....  | 354        |
| 3.2.1     | Vorbereitungsphase .....   | 354        |
| 3.2.1.1   | Spaltungsvertrag.....  | 354        |
| 3.2.1.1.1 | Umtauschverhältnis und bare Zuzahlungen sowie Einzelheiten<br>zur Anteilsübertragung ..... | 355        |
| 3.2.1.1.2 | Aufteilung und Zuordnung des Vermögens .....   | 356        |
| 3.2.1.1.3 | Aufteilung der Anteile .....   | 356        |
| 3.2.1.2   | Spaltungsbericht.....  | 358        |
| 3.2.1.3   | Spaltungsprüfung und Prüfungsbericht .....   | 358        |
| 3.2.1.4   | Kapitalveränderungen .....   | 358        |
| 3.2.2     | Beschlussverfahren .....   | 360        |
| 3.2.3     | Vollzug .....  | 361        |
| 3.3       | Rechtsfolgen einer Spaltung.....   | 361        |
| <b>4</b>  | <b>Bilanzielle Behandlung in der Handelsbilanz .....</b>                                   | <b>362</b> |
| 4.1       | Bilanzierung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....                               | 362        |
| 4.2       | Bilanzierung bei der oder den übernehmenden Kapitalgesellschaft(en) .....                  | 363        |
| <b>5</b>  | <b>Steuerrechtliche Regelungen .....</b>   | <b>363</b> |
| 5.1       | Systematik .....   | 363        |

|           |   |     |
|-----------|---|-----|
| 5.2       | Steuerliche Rückwirkung .....   | 365 |
| 5.3       | Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung .....  | 365 |
| 5.3.1     | Teilbetriebsvoraussetzung in § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG .....  | 365 |
| 5.3.1.1   | Begriff des Teilbetriebs .....  | 368 |
| 5.3.1.2   | Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den Teilbetrieben .....   | 369 |
| 5.3.1.3   | Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzung .....  | 372 |
| 5.3.2     | Missbrauchsklauseln in § 15 Abs. 2 UmwStG .....   | 373 |
| 5.3.2.1   | Erwerb und Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und<br>100 %igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ..... | 373 |
| 5.3.2.2   | Veräußerung bzw. Vorbereitung der Veräußerung .....   | 376 |
| 5.3.2.2.1 | Veräußerung an außenstehende Personen (§ 15 Abs. 2 Satz 2<br>UmwStG) .....                                      | 379 |
| 5.3.2.2.2 | Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 3 und 4<br>UmwStG) .....   | 381 |
| 5.3.2.2.3 | Rechtsfolgen einer schädlichen Anteilsveräußerung .....   | 384 |
| 5.3.2.3   | Trennung von Gesellschafterstämmen .....  | 385 |
| 5.3.2.4   | Übersicht zur Prüfung von § 15 Abs. 2 UmwStG .....  | 388 |
| 5.4       | Auswirkungen bei der zu spaltenden Kapitalgesellschaft .....  | 389 |
| 5.4.1     | Bewertungswahlrecht gem. § 11 Abs. 2 UmwStG .....   | 389 |
| 5.4.2     | Wertaufholungsgebot gem. § 11 Abs. 2 Satz 2, 3 UmwStG .....   | 391 |
| 5.4.3     | Aufteilung des Vermögens durch Spaltung .....   | 391 |
| 5.4.4     | Fortführung des Verlustvortrages .....  | 395 |
| 5.4.5     | Aufteilung des steuerlichen Eigenkapitalausweises .....   | 396 |
| 5.5       | Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft .....  | 397 |
| 5.5.1     | Wertverknüpfung .....   | 397 |
| 5.5.2     | Übernahmeergebnis der übernehmenden Kapitalgesellschaft .....   | 397 |
| 5.5.2.1   | Entstehung des Übernahmeergebnisses .....   | 397 |
| 5.5.2.2   | Besteuerung des Übernahmeergebnisses .....  | 398 |
| 5.5.3     | Wertaufholungsgebot gem. § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG .....  | 403 |
| 5.5.4     | Eintritt in die Rechtsposition der übertragenden Kapitalgesellschaft .....                                      | 404 |
| 5.5.5     | Behandlung von Verlustvorträgen .....   | 405 |
| 5.5.5.1   | Fortführung eines Verlustvortrages der übernehmenden<br>Kapitalgesellschaft .....                               | 405 |
| 5.5.5.2   | Nutzung des Verlustvortrages der spaltenden Kapitalgesellschaft .....   | 405 |
| 5.5.6     | Übernahmefolgegewinn .....  | 408 |
| 5.6       | Auswirkungen auf den steuerlichen Eigenkapitalausweis .....   | 408 |
| 5.6.1     | Kapitalveränderungen bei Spaltungen gem. § 29 KStG .....  | 410 |
| 5.6.1.1   | Fiktion der Herabsetzung des Nennkapitals der zu spaltenden<br>Kapitalgesellschaft gem. § 29 Abs. 1 KStG .....  | 410 |
| 5.6.1.2   | Aufteilung und Übergang des Bestands des steuerlichen<br>Einlagekontos .....                                    | 411 |
| 5.6.1.3   | Anpassung der Nennkapitalien der beteiligten Kapitalgesellschaften .....  | 416 |
| 5.7       | Steuerliche Folgen für die Gesellschafter der übertragenden<br>Kapitalgesellschaft .....                        | 418 |

|          |  |            |
|----------|--|------------|
| 5.8      | Nebensteuern.....  | 423        |
| 5.8.1    | Gewerbsteuer .....   | 423        |
| 5.8.2    | Grunderwerbsteuer .....  | 423        |
| 5.8.3    | Umsatzsteuer .....   | 424        |
| <b>6</b> | <b>Gesamtübersicht.....</b>                                    | <b>425</b> |
| <b>7</b> | <b>Spaltung von Kapitalgesellschaften über die Grenze.....</b> | <b>426</b> |
| <b>8</b> | <b>Abschlussfall .....</b>                                     | <b>429</b> |

## **KAPITEL V: EINBRINGUNG IN KAPITAL- UND PERSONENGESELLSCHAFTEN**

|          |   |            |
|----------|---|------------|
| <b>1</b> | <b>Allgemeines.....</b>   | <b>439</b> |
| 1.1      | Systematik .....  | 439        |
| 1.2      | Der Einbringungskreislauf .....   | 453        |
| <b>2</b> | <b>Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG.....</b>    | <b>455</b> |
| 2.1      | Systematik .....  | 457        |
| 2.2      | Einbringungsmotive .....  | 459        |
| 2.2.1    | Konzernumstrukturierung.....  | 459        |
| 2.2.2    | Wechsel der Rechtsform.....   | 459        |
| 2.3      | Zivilrechtliche Anwendungsfälle .....                                   | 459        |
| 2.3.1    | Gesamtrechtsnachfolge.....  | 460        |
| 2.3.2    | Einzelrechtsnachfolge.....  | 461        |
| 2.3.3    | Formwechsel.....  | 462        |
| 2.4      | Einbringungsgegenstand .....  | 463        |
| 2.4.1    | Betrieb und Teilbetrieb .....   | 464        |
| 2.4.1.1  | Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen.....                    | 465        |
| 2.4.1.2  | Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen .....                   | 467        |
| 2.4.1.3  | Zurückbehaltung nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen .....             | 470        |
| 2.4.2    | Mitunternehmeranteil .....  | 470        |
| 2.5      | Gegenleistung der Einbringung.....                                      | 472        |
| 2.6      | An der Einbringung beteiligte Personen.....                             | 474        |
| 2.6.1    | Einbringender .....   | 474        |
| 2.6.2    | Übernehmende Kapitalgesellschaft .....                                  | 477        |
| 2.7      | Steuerliches Bewertungswahlrecht der Übernehmerin.....                  | 478        |
| 2.7.1    | Verhältnis des steuerlichen Bewertungswahlrechts zum Handelsrecht ..... | 478        |
| 2.7.1.1  | Handelsbilanzielle Aufstockungspflicht.....                             | 478        |
| 2.7.1.2  | Ausgleichsposten.....   | 481        |

|            |  |     |
|------------|--|-----|
| 2.7.1.3    | Bilanzsteuerrechtliche Behandlung des Ausgleichspostens .....  | 483 |
| 2.7.2      | Voraussetzungen für das Bewertungswahlrecht .....  | 484 |
| 2.7.2.1    | Antrag auf Buchwertfortführung.....  | 484 |
| 2.7.2.2    | Zusätzliche Wirtschaftsgüter als Gegenleistung .....   | 494 |
| 2.7.2.3    | Zusammenfassung.....   | 499 |
| 2.7.3      | Gemeiner Wert .....  | 500 |
| 2.7.4      | Zwischenwert.....  | 500 |
| 2.8        | Veräußerungspreis und Ansatz der gewährten Gesellschaftsanteile .....  | 502 |
| 2.8.1      | Verdopplung stiller Reserven .....   | 502 |
| 2.8.2      | Veräußerungspreis des Betriebsvermögens .....  | 504 |
| 2.8.3      | Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile .....   | 504 |
| 2.8.3.1    | Allgemeines .....  | 504 |
| 2.8.3.2    | Die Auswirkung der Einbringung ausländischen<br>Betriebsstättenvermögens auf die Anschaffungskosten der<br>Kapitalgesellschaftsanteile ..... | 506 |
| 2.8.3.3    | Die Auswirkung der Gewährung zusätzlicher Wirtschaftsgüter auf<br>die Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile.....                | 508 |
| 2.9        | Qualifikation des originären Einbringungsgewinns .....   | 513 |
| 2.9.1      | Ansatz des gemeinen Wertes .....   | 514 |
| 2.9.2      | Zwischenwertansatz.....  | 515 |
| 2.10       | Anrechnung fiktiver ausländischer Steuern.....   | 516 |
| 2.11       | Zeitpunkt der Einbringung und steuerliche Rückwirkung.....   | 517 |
| 2.11.1     | Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts .....  | 517 |
| 2.11.2     | Steuerlicher Übertragungsstichtag bei Gesamtrechtsnachfolge.....   | 518 |
| 2.11.3     | Steuerlicher Übertragungsstichtag bei Einzelrechtsnachfolge.....   | 519 |
| 2.11.4     | Versagung der Rückbeziehung bei doppelter Nichtbesteuerung .....   | 520 |
| 2.11.5     | Vorfälle im Rückwirkungszeitraum.....  | 520 |
| 2.11.5.1   | Lieferungen und Leistungen.....  | 520 |
| 2.11.5.2   | Entnahmen und Einlagen .....   | 521 |
| 2.12       | Besteuerung des Anteilseigners.....  | 521 |
| 2.12.1     | Gefahr des Missbrauchs der steuerneutralen Einbringung.....  | 521 |
| 2.12.2     | Die rückwirkende Besteuerung der Einbringung.....  | 525 |
| 2.12.2.1   | Systematik der Sperrfristenregelung .....  | 525 |
| 2.12.2.2   | Systematik der rückwirkenden Besteuerung .....   | 528 |
| 2.12.2.3   | Der Einbringungsgewinn I .....   | 529 |
| 2.12.2.3.1 | Ermittlung des Einbringungsgewinns I .....   | 529 |
| 2.12.2.3.2 | Schädliche Veräußerung eines Teils der gewährten Anteile .....   | 534 |
| 2.12.2.3.3 | Bei Betriebseinbringung mit eingebrachte Anteile.....  | 534 |
| 2.12.2.4   | Qualifikation des Einbringungsgewinns I .....  | 535 |
| 2.12.2.5   | Gefahr einer Doppelbesteuerung der stillen Reserven .....  | 536 |
| 2.12.2.6   | Nachträgliche Anschaffungskosten beim Einbringenden.....   | 538 |
| 2.12.2.7   | Verhältnis von Einbringungsgewinn I und Veräußerungsgewinn.....  | 539 |
| 2.12.2.8   | Gefahr der Doppelbesteuerung bei der übernehmenden Gesellschaft.....   | 543 |
| 2.12.3     | Zusammenfassung der Systematik des Einbringungsgewinns.....  | 547 |

|            |   |            |
|------------|---|------------|
| 2.12.4     | Nachweispflichten des Einbringenden.....  | 549        |
| 2.12.5     | Veräußerungsgleiche Ersatztatbestände.....  | 549        |
| 2.12.6     | Alteinbringungsgeborene Anteile.....  | 554        |
| 2.12.6.1   | Veräußernder ist eine natürliche Person.....  | 557        |
| 2.12.6.1.1 | Begünstigung des Veräußerungsgewinns.....   | 557        |
| 2.12.6.1.2 | Steuerbegünstigungen bei Veräußerung durch eine natürliche<br>Person.....   | 560        |
| 2.12.6.2   | Veräußernder ist eine juristische Person.....   | 560        |
| 2.13       | Auswirkungen auf die übernehmende Gesellschaft.....   | 566        |
| 2.13.1     | Einbringung zum Buchwert.....   | 567        |
| 2.13.2     | Einbringung zum Zwischenwert.....   | 568        |
| 2.13.3     | Einbringung zum gemeinen Wert.....  | 570        |
| 2.13.4     | Verlustabzug.....   | 572        |
| 2.13.5     | Übernahmefolgegewinn.....   | 572        |
| 2.14       | Nebensteuern.....   | 573        |
| 2.14.1     | Gewerbesteuer.....  | 573        |
| 2.14.2     | Grunderwerbsteuer.....  | 573        |
| 2.14.3     | Umsatzsteuer.....   | 573        |
| 2.15       | Abschlussfall zu § 20 UmwStG.....   | 573        |
| <b>3</b>   | <b>Anteilstausch gem. § 21 UmwStG.....</b>  | <b>579</b> |
| 3.1        | Systematik.....   | 581        |
| 3.2        | Einbringungsmotive.....   | 582        |
| 3.3        | Zivilrechtliche Anwendungsfälle.....  | 583        |
| 3.4        | Einbringungsgegenstand.....   | 584        |
| 3.5        | Gegenleistung der Einbringung.....  | 585        |
| 3.6        | An der Einbringung beteiligte Personen.....   | 586        |
| 3.6.1      | Einbringender.....  | 586        |
| 3.6.2      | Übernehmende Kapitalgesellschaft.....   | 586        |
| 3.6.3      | Anteilstausch mit Drittstaatsbezug.....   | 587        |
| 3.7        | Bewertung der eingebrachten Anteile.....  | 587        |
| 3.7.1      | Einfacher Anteilstausch.....  | 587        |
| 3.7.2      | Bewertungswahlrecht bei qualifiziertem Anteilstausch.....   | 588        |
| 3.7.2.1    | Antrag auf Buchwertfortführung.....   | 588        |
| 3.7.2.2    | Zusätzliche Wirtschaftsgüter als Gegenleistung.....   | 590        |
| 3.8        | Veräußerungspreis und Ansatz der gewährten Gesellschaftsanteile.....  | 591        |
| 3.8.1      | Grundsatz der doppelten Wertverknüpfung.....  | 591        |
| 3.8.2      | Ausnahme von der Wertverknüpfung bei grenzüberschreitendem<br>Anteilstausch.....  | 593        |
| 3.8.3      | Rückausnahme.....   | 595        |
| 3.8.4      | Auswirkung von zusätzlichen Gegenleistungen auf die<br>Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile und Fortgeltung<br>alteinbringungsgeborener Anteile..... | 596        |

|            |   |            |
|------------|---|------------|
| 3.9        | Qualifikation des originären Einbringungsgewinns .....                                  | 597        |
| 3.9.1      | Ansatz des gemeinen Wertes .....  | 597        |
| 3.9.2      | Zwischenwertansatz.....   | 598        |
| 3.10       | Besteuerung des Anteilseigners.....   | 598        |
| 3.10.1     | Gefahr des Missbrauchs der steuerneutralen Einbringung.....                             | 598        |
| 3.10.2     | Die rückwirkende Besteuerung der Einbringung.....                                       | 601        |
| 3.10.2.1   | Entstehung von Einbringungsgewinn II .....  | 601        |
| 3.10.2.2   | Systematik der rückwirkenden Besteuerung .....  | 604        |
| 3.10.2.3   | Der Einbringungsgewinn II.....  | 605        |
| 3.10.2.4   | Qualifikation des Einbringungsgewinns II.....   | 606        |
| 3.10.2.5   | Gefahr einer Doppelbesteuerung der stillen Reserven .....                               | 607        |
| 3.10.2.5.1 | Doppelbesteuerung beim Einbringenden.....   | 607        |
| 3.10.2.5.2 | Doppelbesteuerung bei der übernehmenden Gesellschaft.....                               | 609        |
| 3.10.3     | Zusammenfassung der Systematik des Einbringungsgewinns.....                             | 610        |
| 3.10.4     | Nachweispflichten des Einbringenden.....  | 612        |
| 3.11       | Nebensteuern .....  | 612        |
| 3.11.1     | Umsatzsteuer .....  | 612        |
| 3.12       | Vergleich Einbringungsgewinn I mit Einbringungsgewinn II.....                           | 613        |
| 3.13       | Abschlussfall zu § 21 UmwStG .....  | 613        |
| <b>4</b>   | <b>Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG .....</b>                  | <b>617</b> |
| 4.1        | Zivilrechtliche Anwendungsfälle .....   | 619        |
| 4.1.1      | Gesamtrechtsnachfolge.....  | 619        |
| 4.1.2      | Einzelrechtsnachfolge.....  | 619        |
| 4.2        | Eintritt eines Gesellschafters .....  | 620        |
| 4.3        | An der Einbringung beteiligte Personen.....   | 621        |
| 4.3.1      | Einbringender .....   | 621        |
| 4.3.2      | Übernehmende Personengesellschaft.....  | 622        |
| 4.4        | Bewertungswahlrecht und Ergänzungsbilanzen .....  | 622        |
| 4.4.1      | Zuzahlung ins Betriebsvermögen .....  | 624        |
| 4.4.2      | Zuzahlung ins Privatvermögen .....  | 628        |
| 4.5        | Steuerbegünstigung des Einbringungsgewinns .....  | 629        |
| 4.6        | Nachträgliche Besteuerung bei Einbringung von Anteilen an<br>Kapitalgesellschaften..... | 631        |
| 4.7        | Analoge Anwendung der Regelungen zu §§ 20, 23 UmwStG .....                              | 632        |
| 4.7.1      | Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft .....                           | 632        |
| 4.7.2      | Rückbeziehung .....   | 632        |
| 4.7.3      | Nebensteuern .....  | 633        |
|            | <b>Stichwortverzeichnis .....</b>   | <b>635</b> |