

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	13
Literaturverzeichnis	56
Abkürzungsverzeichnis	57
Teil 1: Das neue Umwandlungsgesetz und das neue Umwandlungssteuergesetz im Überblick	63
A. Das neue Umwandlungsrecht 1995	63
B. Die Systematik des neuen Umwandlungssteuergesetzes	84
Teil 2: Der Weg aus der GmbH	94
Abschnitt 1: Von der GmbH zum Einzelunternehmen	94
Unterabschnitt 1: Das Liquidationsmodell	97
A. Handelsrecht	97
B. Steuerrecht	99
Unterabschnitt 2: Umwandlung einer GmbH in ein Einzelunternehmen	146
A. Handelsrecht	147
B. Steuerrecht	152
C. Anwendungsbeispiele	229
Abschnitt 2: Von der GmbH zur Personengesellschaft	243
A. Handelsrecht	244
B. Steuerrecht	250
C. Anwendungsbeispiele	311
Teil 3: Umstrukturierung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung	322
Abschnitt 1: Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung	322

	Seite
A. Handelsrecht	323
B. Steuerrecht	325
C. Anwendungsbeispiele	415
Abschnitt 2: Spaltung einer GmbH	421
Unterabschnitt 1: Auf- und Abspaltung einer GmbH auf eine andere	424
A. Handelsrecht	424
B. Steuerrecht	430
C. Anwendungsbeispiel	486
Unterabschnitt 2: Auf- und Abspaltung einer GmbH auf eine Personenhandelsgesellschaft	492
A. Handelsrecht	492
B. Steuerrecht	492
Teil 4: Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften in eine GmbH	497
Abschnitt 1: Von der Einzelfirma/Personengesellschaft zur GmbH	497
A. Handelsrecht	497
B. Steuerrecht	504
C. Anwendungsbeispiele	556
Abschnitt 2: Umwandlung von Unternehmen im Wege der Betriebsaufspaltung	567
A. Handelsrecht	568
B. Steuerrecht	571
Abschnitt 3: Einbringung in der Europäischen Union (EU)	593
A. Handelsrecht	593
B. Steuerrecht	594

	Seite
Teil 5: Die Personengesellschaft	608
Abschnitt 1: Gründung einer Personengesellschaft durch Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes, einer Kapitalbeteiligung oder eines Mitunternehmeranteils .	608
A. Handelsrecht	608
B. Steuerrecht	610
C. Anwendungsbeispiele	642
Abschnitt 2: Verschmelzung von Personengesellschaften/Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine Personengesellschaft	653
A. Handelsrecht	653
B. Steuerrecht	654
C. Anwendungsbeispiele	657
Abschnitt 3: Der Gesellschafterwechsel	663
A. Handelsrecht	663
B. Steuerrecht	667
Abschnitt 4: Die Realteilung	729
A. Handelsrecht	729
B. Steuerrecht	729
C. Anwendungsbeispiele	736
Abschnitt 5: Auflösung und Abwicklung einer Personengesellschaft	746
A. Handelsrecht	746
B. Steuerrecht	747
Stichwortverzeichnis	755

Inhaltsverzeichnis

	Rz.	Seite
Vorwort		5
Inhaltsübersicht		9
Literaturverzeichnis		56
Abkürzungsverzeichnis		57
Teil 1: Das neue Umwandlungsgesetz und das neue Umwandlungssteuergesetz im Überblick	1/1	63
A. Das neue Umwandlungsrecht 1995	1/1	63
I. Die Systematik des neuen Umwandlungsgesetzes	1/1	63
II. Der räumliche Geltungsbereich des neuen Umwandlungsgesetzes	1/2	64
III. Der Gesetzesaufbau	1/3	65
IV. Die einzelnen Umwandlungsarten des UmwG 1995	1/6	67
1. Verschmelzung (§§ 2 ff. UmwG)	1/6	68
a) Verschmelzung durch Aufnahme	1/7	68
b) Verschmelzung im Wege der Neugründung	1/8	69
2. Spaltung (§§ 123 ff. UmwG)	1/9	70
a) Die Aufspaltung	1/9	70
b) Die Abspaltung	1/10	71
c) Die Ausgliederung	1/11	71
3. Vermögensübertragung (§§ 174 ff. UmwG) ...	1/12	72
4. Formwechsel (§§ 190 ff. UmwG)	1/13	73
V. Das Umwandlungsverfahren	1/14	73
1. Die Vorbereitungsphase	1/15	73
2. Das Beschlußverfahren	1/20	77
3. Der Vollzug	1/24	80
4. Übersicht – Ablauf Verschmelzung	1/28	83

	Rz.	Seite
VI. Der zeitliche Anwendungsbereich des Umwandlungsgesetzes 1995	1/29	84
B. Die Systematik des neuen Umwandlungssteuergesetzes	1/30	84
I. Der zeitliche Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes	1/30	84
II. Der sachliche Geltungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes	1/34	85
III. Der Gesetzesaufbau	1/40	87
IV. Die Besteuerungssystematik	1/48	92
Teil 2: Der Weg aus der GmbH	2/1	94
Abschnitt 1: Von der GmbH zum Einzelunternehmen	2/1	94
Vorbemerkung	2/1	95
Unterabschnitt 1: Das Liquidationsmodell	2/6	97
A. Handelsrecht	2/6	97
B. Steuerrecht	2/11	99
Übersicht	2/11	99
I. Die Besteuerung der GmbH	2/12	99
1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für den letzten Veranlagungszeitraum	2/12	99
2. Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals zum Ende des Abwicklungszeitraums	2/17	101
3. Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer nach den §§ 23 und 27 KStG	2/21	102
II. Besteuerung des Gründungsgesellschafters	2/25	103
1. Besteuerung des Anteilseigners, der seine Anteile im Privatvermögen hält	2/25	103
a) Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 3 EStG	2/25	103

	Rz.	Seite
b) Ermittlung eines etwaigen Liquidationsgewinns oder -verlusts nach § 17 Abs. 4 EStG	2/26	104
2. Besteuerung des Anteilseigners, der seine Anteile im Betriebsvermögen hält	2/29	106
3. Anwendungsbeispiel: Auflösung und Abwicklung (Liquidation) einer GmbH durch den Gründergesellschafter	2/32	106
a) Sachverhalt	2/32	106
b) Lösung	2/33	108
III. Der Unternehmenskauf nach altem Recht („roll-over“-Modell oder „asset-deal“)	2/40	111
1. Das „roll-over“-Modell	2/40	111
2. Anwendungsbeispiel zur alten Rechtslage	2/44	113
a) Sachverhalt	2/44	113
b) Lösung	2/45	114
(1) Besteuerung der GmbH	2/45	114
(2) Besteuerung von A, B und C	2/46	115
(3) Besteuerung von Neu	2/47	115
IV. Der Unternehmenskauf nach neuem Recht („roll-over“-Modell oder „asset-deal“)	2/50	117
1. Der neue § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG	2/50	117
a) Die Tatbestandsvoraussetzungen des neuen § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG	2/52	118
(1) Die gründungsgeborene Beteiligung ..	2/53	118
(2) Die derivative Beteiligung	2/61	120
(3) Der unentgeltliche Rechtsnachfolger ..	2/65	122
b) Die Rechtsfolgen	2/66	122
c) Der zeitliche Anwendungsbereich des neuen § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG	2/69	123
d) Die Folgen für den Unternehmenskauf	2/70	123
2. Der neue „Sperrbetrag“ gem. § 50c Abs. 11 EStG	2/75	124
Vorbemerkung	2/75	124
a) Die Tatbestandsvoraussetzungen des neuen § 50c Abs. 11 EStG	2/80	127

	Rz.	Seite
(1) Der Grundtatbestand	2/80	127
(2) Der Entlastungstatbestand	2/81	128
(3) Kein Entlastungsnachweis für den Zweiterwerb	2/83	128
b) Die Rechtsfolgen des § 50c Abs. 11 EStG .	2/84	129
c) Der zeitliche Anwendungsbereich des neuen § 50c Abs. 11 EStG	2/87	130
d) Folgen für den Unternehmenskauf	2/88	131
e) Anwendungsbeispiel zu den Neuregelungen des § 17 Abs. 2 Satz 4 und § 50c Abs. 11 EStG	2/89	133
(1) Sachverhalt	2/89	133
(2) Lösung	2/90	133
f) Ausweichmöglichkeiten	2/92	136
(1) Flucht in die wesentliche Beteili- gung?	2/92	136
(2) Das Düsseldorfer Modell	2/93	137
(3) Zwischenerwerb von sperrbetragsbela- steten Anteilen	2/94	140
(4) Verschmelzung einer zwischengeschal- teten Tochtergesellschaft auf die Ziel- Gesellschaft (down-stream-merger) . . .	2/95	140
(5) Spaltung einer zwischengeschalteten Gesellschaft	2/96	142
(6) Verschmelzung der Ziel-GmbH auf eine Zwischengesellschaft (up stream- merger)	2/97	142
(7) Einziehung sperrbetragsbelasteter Anteile	2/98	145

Unterabschnitt 2: Umwandlung einer GmbH in ein Einzelunternehmen

A. Handelsrecht	2/101	147
I. Die Umwandlungsmöglichkeiten	2/101	147
II. Die Bilanzen anlässlich der Verschmelzung	2/110	149
1. Die Bilanz des übertragenden Rechtsträgers ..	2/110	149

	Rz.	Seite
2. Die Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers .	2/114	150
3. Das Verhältnis von § 17 Abs. 2 UmwG zu § 24 UmwG	2/118	151
B. Steuerrecht	2/120	152
Übersicht	2/120	152
I. Besteuerung der übertragenden Körperschaft, wenn das übergehende Vermögen beim übernehmenden Alleingesellschafter wieder Betriebsvermögen wird	2/124	154
1. Einkommensermittlung für den letzten Veranlagungszeitraum	2/124	154
a) Der letzte Gewinnermittlungszeitraum	2/124	154
b) Die Ermittlung des laufenden Gewinns – Geschäftsvorfälle während der Interimszeit	2/128	156
(1) Gehälter, Miete und Pacht, Darlehenszinsen an den Gesellschafter	2/129	156
(2) Pensionsrückstellungen	2/131	157
(3) Eigene Anteile, welche die Übertraglerin hält; ausstehende Einlagen	2/133	157
(4) Umwandlungskosten	2/134	157
(5) Gewerbesteuer	2/135	158
(6) Mehrsteuern	2/136	158
c) Der Übertragungsgewinn	2/140	158
(1) Das Wertansatzwahlrecht in der steuerlichen Schlußbilanz – Verhältnis zum sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz	2/141	159
(2) Das Wertansatzwahlrecht und die nicht bilanzierten immateriellen Wirtschaftsgüter	2/146	162
(3) Das Wertansatzwahlrecht und das Auslandsvermögen der übertragenden Körperschaft	2/148	163
(4) Gestaltungshinweis	2/154	166

	Rz.	Seite
d) Die im Wirtschaftsjahr der Umwandlung oder während des Interimszeitraums vorgenommenen offenen und verdeckten Ausschüttungen	2/155	167
(1) Andere Ausschüttungen i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG im Wirtschaftsjahr der Umwandlung	2/159	169
(a) Behandlung bei der übertragenden Körperschaft	2/159	169
(b) Behandlung beim Anteilseigner . .	2/160	169
(2) Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete, aber noch nicht vollzogene Ausschüttungen	2/161	170
(a) Behandlung bei der übertragenden Körperschaft	2/161	170
(b) Behandlung beim Anteilseigner . .	2/162	171
(3) Nach dem steuerlichen Übertragungstichtag beschlossene Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen und andere Ausschüttungen i. S. des § 27 Abs. 3 KStG im Rückwirkungszeitraum, für die noch kein Schuldposten ausgewiesen ist . . .	2/163	171
(a) Ausschüttungen auf Anteile, die unter die Rückwirkungsfiktion fallen	2/163	171
(b) Ausschüttungen auf Anteile, die nicht unter die Rückwirkungsfiktion fallen	2/164	172
2. Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals zum Umwandlungstichtag	2/167	174
3. Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer nach den §§ 23 und 27 KStG	2/168	174
II. Die Besteuerung des übernehmenden Alleingesellschafters	2/176	175
Übersicht	2/176	175

	Rz.	Seite
1. Die Voraussetzungen, unter denen das sog. Übernahmeergebnis zu ermitteln ist	2/180	179
a) Anteile in einem anderen inländischen Betriebsvermögen, § 5 Abs. 3 UmwStG	2/181	179
b) Einbringungsgeborene Anteile nach § 21 UmwStG	2/182	180
c) Wesentliche Beteiligung i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 4, 5 EStG	2/183	180
(1) Anteile, bei deren Veräußerung ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG nicht zu berücksichtigen wäre, § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	2/184	181
(a) Die Tatbestandsvoraussetzungen	2/185	181
(b) Die Rechtsfolgen	2/189	183
(c) Der zeitliche Anwendungsbereich des neuen § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	2/192	184
(d) Gestaltungsvorschlag	2/193	185
(2) Der wesentlich beteiligte beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner	2/194	185
2. Die Ermittlung des Übernahmeergebnisses	2/200	190
a) Stufe 1: vorläufiges Übernahmeergebnis	2/201	190
(1) Vergleichsgröße 1: Wert des übergehenden Vermögens	2/202	190
(2) Vergleichsgröße 2: Wert der Anteile	2/203	191
(a) Wertansatz für Anteile, die in einem anderen Betriebsvermögen gehalten werden	2/203	191
(b) Wertansatz für sog. einbringungsgeborene Anteile nach § 21 UmwStG	2/204	192
(c) Wertansatz für die wesentliche Beteiligung i. S. des § 17 Abs. 1 EStG	2/205	192
b) Stufe 2: Hinzurechnungen	2/206	192

	Rz.	Seite
(1) Negativer Wert des übergehenden Vermögens (§ 4 Abs. 5 Satz 1 UmwStG)	2/207	192
(2) Die nach § 10 UmwStG anrechenbare KSt (§ 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG)	2/213	196
(3) Der Sperrbetrag nach § 50c EStG (§ 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG)	2/215	197
(a) Die übertragende Körperschaft besitzt sperrbetragsbelastete Anteile	2/218	198
(b) Die Anteile des übernehmenden Rechtsträgers sind sperrbetragsbelastet (Grundfall)	2/219	199
(c) Sperrbetragsbelastete Anteile werden vor der Umwandlung in ein anderes inländisches Betriebsvermögen eingelegt	2/220	199
(d) Ein beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner wird durch die Umwandlung zum beschränkt steuerpflichtigen Einzelunternehmer	2/221	200
(e) Der zeitliche Anwendungsbereich des § 50c EStG in Umwandlungsfällen	2/222	201
c) Stufe 3: Ergebnis bzw. Wertaufstockung gem. § 4 Abs. 6 UmwStG	2/225	202
(1) Der Übernahmegewinn	2/225	202
(2) Der (vorläufige) Übernahmeverlust	2/228	203
d) Sonstige Problemfelder bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses	2/235	205
(1) Fremdfinanzierte Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft	2/235	205
(2) Kosten der Vermögensübertragung	2/236	205
(3) Anwendung des § 15a EStG	2/237	205
(4) Mißbräuchliche Gestaltungen	2/240	207

	Rz.	Seite
3. Ermittlung der Einkünfte des Alleingesell- schafers, dessen Anteile nach § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht als solche i. S. des § 17 EStG gelten	2/245	208
a) Der neue § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	2/245	208
b) Die Rechtsfolgen	2/247	209
(1) Übernahme des übergelenden Ver- mögens mit den Werten lt. steuerlicher Schlußbilanz der übertragenden Kapi- talgesellschaft (§§ 3 und 4 UmwStG)	2/247	209
(2) Ausschluß von der Ermittlung des Übernahmeergebnisses	2/248	209
c) Die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 7 UmwStG	2/249	210
(1) Die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 7 Satz 1 Nr. 1 UmwStG	2/250	210
(2) Die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 7 Satz 1 Nr. 2 UmwStG	2/253	213
4. Der Übernahmefolgegewinn	2/260	214
a) Allgemeines	2/260	214
b) Pensionsrückstellung zugunsten des Gesell- schafers der übertragenden Kapitalgesell- schaft	2/263	215
c) Verbindlichkeit der Übertragerin mit Besse- rungsschein	2/265	215
III. Der übernehmende Alleingesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger nach der übertragenden GmbH	2/270	216
1. Bilanzkontinuität und Übernahmebilanz	2/270	216
2. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge	2/271	217
IV. Besteuerung der übertragenden GmbH und des übernehmenden Alleingesellschafters, wenn das übergelende Vermögen bei ihm nicht wieder Betriebsvermögen wird	2/280	219
1. Besteuerung der übertragenden GmbH	2/280	219

	Rz.	Seite
2. Besteuerung des übernehmenden Gesellschafters	2/283	220
3. Die weitere Besteuerung des übernehmenden Alleingeschafters	2/286	221
V. Gewerbesteuer	2/290	221
1. Der gewerbesteuerfreie Übernahmegewinn ...	2/291	222
2. Der Übernahmeverlust	2/292	222
3. Der gewerbesteuerpflichtige Übernahmefolgegewinn	2/294	224
4. Der gewerbesteuerpflichtige Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn	2/295	224
a) Die Tatbestandsvoraussetzungen	2/296	224
b) Die Rechtsfolgen	2/299	226
VI. Nebensteuern	2/300	226
1. Umsatzsteuer	2/300	226
2. Grunderwerbsteuer	2/301	227
C. Anwendungsbeispiele	2/310	229
I. Übergang von der GmbH zum Einzelunternehmen	2/310	229
1. Sachverhalt	2/310	229
2. Lösung: Liquidationsmodell („roll-over“-Modell oder „asset-deal“)	2/311	230
a) Besteuerung der GmbH	2/311	230
b) Besteuerung des Anteilseigners	2/312	232
3. Lösung: Umwandlungsmodell	2/313	233
a) Besteuerung der GmbH	2/313	233
b) Besteuerung des Anteilseigners	2/314	233
II. Der mittelbare Unternehmenskauf durch Kauf der Anteile einer GmbH	2/315	234
1. Sachverhalt	2/316	235
2. Lösung: Liquidationsmodell („roll-over“-Modell oder „asset-deal“)	2/317	237
a) Besteuerung der GmbH (Grundfall und Variante)	2/317	237
b) Besteuerung des Käufers Z	2/318	237

	Rz.	Seite
(1) Grundfall	2/318	237
(2) Variante	2/319	237
3. Lösung: Umwandlung der GmbH	2/320	239
a) Besteuerung der GmbH	2/320	239
b) Besteuerung des Käufers Z	2/321	239
(1) Grundfall	2/321	239
(2) Variante	2/322	240
Abschnitt 2: Von der GmbH zur Personengesellschaft	2/340	243
A. Handelsrecht	2/340	244
I. Allgemeines	2/340	244
II. Der Formwechsel	2/344	245
III. Verschmelzung einer GmbH auf eine neue oder mit einer alten Personenhandelsgesellschaft	2/350	248
IV. Umwandlung einer GmbH in eine GmbH und Co. KG	2/352	249
B. Steuerrecht	2/360	250
Übersicht	2/360	250
I. Besteuerung der übertragenden Körperschaft, wenn das übergehende Vermögen bei der über- nehmenden Personengesellschaft wieder Betriebs- vermögen wird	2/365	253
I. Einkommensermittlung für den letzten Veran- lagungszeitraum	2/365	253
a) Der letzte Gewinnermittlungszeitraum	2/365	253
b) Die Ermittlung des laufenden Gewinns – Geschäftsvorfälle während der Interims- zeit	2/368	254
(1) Gehälter, Miete und Pacht, Darle- henszinsen, die an die übernehmende Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter (Mitunternehmer) gezahlt werden	2/372	256
(2) Pensionsrückstellungen	2/376	257

	Rz.	Seite
(3) Eigene Anteile, welche die Übertra- gerin hält – ausstehende Einlagen	2/377	258
(4) Umwandlungskosten	2/378	258
(5) Gewerbesteuer	2/379	259
(6) Mehrsteuern	2/380	259
c) Der Übertragungsgewinn	2/381	259
(1) Das Bewertungswahlrecht in der steu- erlichen Schlußbilanz – Verhältnis zum sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz	2/382	260
(2) Das Bewertungswahlrecht und die nicht bilanzierten immateriellen Wirt- schaftsgüter	2/386	261
(3) Das Bewertungswahlrecht und Aus- landsvermögen der übertragenden Kör- perschaft	2/387	261
(4) Gestaltungshinweis	2/395	263
d) Die im Wirtschaftsjahr der Umwandlung oder während des Rückwirkungszeitraums vorgenommenen offenen und verdeckten Ausschüttungen	2/396	264
(1) Andere Ausschüttungen i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG im Wirtschaftsjahr der Umwandlung	2/399	265
(a) Behandlung bei der übertragenden Körperschaft	2/399	265
(b) Behandlung beim Anteilseigner . .	2/400	265
(2) Vor dem steuerlichen Übertragungs- stichtag begründete, aber noch nicht vollzogene Ausschüttungen	2/401	265
(a) Behandlung bei der übertragenden Körperschaft	2/401	265
(b) Behandlung beim Anteilseigner . .	2/402	266

	Rz.	Seite
(3) Nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag beschlossene Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen und andere Ausschüttungen i. S. des § 27 Abs. 3 KStG im Rückwirkungszeitraum, für die noch kein Schuldposten ausgewiesen ist . . .	2/403	266
(a) Ausschüttungen auf Anteile, die unter die Rückwirkungsfiktion fallen	2/403	266
(b) Ausschüttungen auf Anteile, die nicht unter die Rückwirkungsfiktion fallen	2/404	266
2. Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals zum Umwandlungsstichtag	2/409	269
3. Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer nach den §§ 23 und 27 KStG	2/410	269
II. Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft/Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft	2/411	269
Übersicht	2/411	269
1. Die Voraussetzungen, unter denen das sog. Übernahmeergebnis zu ermitteln ist	2/413	273
a) Die Anteile befinden sich im Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 UmwStG)	2/414	273
(1) Anteile, die von der Personengesellschaft angeschafft wurden	2/414	273
(2) Anteile, die in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt wurden	2/417	274
b) Die Anteile befinden sich in einem anderen Betriebsvermögen eines Mitunternehmers	2/418	274
(1) Die Anteile befinden sich in einem ausländischen Betriebsvermögen	2/418	274

	Rz.	Seite
(2) Die Anteile befinden sich in einem anderen inländischen Betriebsvermögen	2/419	274
(3) Anteile, die im Rückwirkungszeitraum angeschafft wurden	2/424	276
c) Anteile nach § 17 EStG	2/425	276
(1) Die Einlagefiktion nach § 5 Abs. 2 UmwStG	2/425	276
(2) Rechtsfolgen	2/428	278
(3) Gestaltungsmöglichkeiten bzw. Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO	2/430	278
d) Sog. einbringungsgeborene Anteile i. S. des § 21 UmwStG	2/440	283
e) Sonstige, nicht steuerverhaftete Anteile	2/442	284
f) Schaubild zur Regelungssystematik des § 5 UmwStG	2/443	284
2. Die Ermittlung des Übernahmeergebnisses	2/444	284
a) Übernahmeergebnis Stufe 1: vorläufiger Übernahmegewinn oder -verlust	2/445	285
(1) Vergleichsgröße 1: Wert des übergehenden Vermögens	2/446	285
(2) Vergleichsgröße 2: Wert der Anteile	2/447	286
(a) Wertansatz für die Anteile, die sich im Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft befinden bzw. als eingelegt gelten	2/447	286
(b) Wertansatz für die wesentliche Beteiligung i. S. des § 17 Abs. 1 EStG	2/450	287
(c) Wertansatz für sog. einbringungsgeborene Anteile nach § 21 UmwStG	2/451	288
b) Übernahmeergebnis Stufe 2: Hinzurechnungen	2/452	288

	Rz.	Seite
(1) Negativer Wert des übergelenden Vermögen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 UmwStG)	2/453	288
(2) Die nach § 10 UmwStG anrechenbare KSt (§ 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG)	2/457	290
(3) Der Sperrbetrag nach § 50c UmwStG (§ 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG)	2/460	291
c) Stufe 3: Ergebnis bzw. Wertaufstockung gem. § 4 Abs. 6 UmwStG	2/465	293
(1) Der Übernahmegewinn	2/465	293
(2) Der (vorläufige) Übernahmeverlust	2/469	294
d) Sonstige Problemfelder bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses	2/471	295
(1) Fremdfinanzierte Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft	2/471	295
(2) Kosten der Vermögensübertragung	2/472	295
(3) Anwendung des § 15a EStG	2/473	296
(a) Ein bei der übertragenden GmbH nicht verbrauchter Verlustabzug i. S. des § 15a Abs. 2 EStG	2/473	296
(b) Übernehmender Rechtsträger ist die Kommanditgesellschaft selbst	2/476	297
(c) Übernehmender Rechtsträger ist Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft	2/478	298
(4) Mißbräuchliche Gestaltungen	2/479	298
3. Ermittlung der Einkünfte des Mitunternehmers, für den kein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist	2/481	299
a) Die von der Ermittlung des Übernahmeergebnisses ausgeschlossenen Anteilseigner der GmbH/neuen Mitunternehmer	2/481	299
b) Die Rechtsfolgen	2/482	299
(1) Übernahme des übergelenden Vermögens mit den Werten lt. steuerlicher Schlußbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft (§§ 3 und 4 UmwStG)	2/482	299

	Rz.	Seite
(2) Ausschluß von der Ermittlung des Übernahmeergebnisses	2/483	300
c) Die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 7 UmwStG	2/484	300
4. Der Übernahmefolgegewinn	2/485	300
a) Entstehung des Übernahmefolgegewinns ..	2/486	301
b) Besteuerung des Übernahmefolgegewinns .	2/487	301
c) Besonderheit: Pensionsrückstellungen zugunsten eines Gesellschafters der über- tragenden Kapitalgesellschaft	2/488	301
d) Besserungsschein	2/489	302
5. Das Feststellungsverfahren	2/491	303
III. Die übernehmende Personengesellschaft als steu- erliche Gesamtrechtsnachfolgerin nach der über- tragenden GmbH	2/500	305
1. Bilanzkontinuität und Übernahmebilanz	2/500	305
2. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ..	2/503	306
IV. Besteuerung der übertragenden GmbH und des übernehmenden Alleingesellschafters, wenn das übergehende Vermögen bei ihm nicht wieder Betriebsvermögen wird	2/505	307
1. Besteuerung der übertragenden GmbH	2/505	307
2. Besteuerung der Gesellschafter der überneh- menden Personengesellschaft	2/507	307
3. Die weitere Besteuerung der übernehmenden Personengesellschaft	2/508	308
V. Gewerbesteuer	2/511	308
VI. Nebensteuern	2/512	309
1. Umsatzsteuer	2/512	309
a) Im Fall der Verschmelzung	2/512	309
b) Im Fall des Formwechsels	2/513	309
2. Grunderwerbsteuer	2/514	309
a) Im Fall der Verschmelzung	2/514	309
b) Im Fall des Formwechsels	2/517	310
C. Anwendungsbeispiele	2/520	311

	Rz.	Seite
I. Beispiel 1: Umwandlungsmodell	2/520	311
1. Sachverhalt	2/520	311
2. Lösung	2/521	311
a) Besteuerung der X-GmbH	2/521	311
b) Besteuerung der OHG sowie der Gesell- schafter A, B und C	2/522	312
II. Beispiel 2: Unternehmenskauf	2/523	314
1. Sachverhalt	2/523	314
2. Lösung	2/524	315
a) Besteuerung der übertragenden GmbH	2/524	315
b) Besteuerung der Mitunternehmer der über- nehmenden Personengesellschaft	2/525	316
(1) Besteuerung von A, E und F	2/525	316
(2) Besteuerung des C und des D	2/526	319
c) Die weitere Besteuerung der A, E und F-OHG	2/527	319
III. Beispiel 3: Der Kaskadenfall	2/528	319
1. Sachverhalt	2/528	319
2. Lösung	2/529	320
a) Schritt 1: Umwandlung der X-GmbH in die X-GmbH & Co. KG	2/529	320
b) Schritt 2: Umwandlung der Y-GmbH in die Y-GmbH & Co. KG	2/530	321
c) Schritt 3: Umwandlung der Z-GmbH in die Z-GmbH & Co. KG	2/531	321

Teil 3: Umstrukturierung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Abschnitt 1: Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung

A. Handelsrecht

B. Steuerrecht

Übersicht

	Rz.	Seite
I. Die Besteuerung der übertragenden GmbH	3/20	330
1. Einkommensermittlung für den letzten Veranlagungszeitraum	3/20	330
a) Der letzte Gewinnermittlungszeitraum	3/20	330
b) Die Ermittlung des laufenden Gewinns – Qualifikation der Geschäfte zwischen der übertragenden und der übernehmenden GmbH während der Interimszeit	3/24	331
(1) Gehälter, Miete und Pacht, Darlehenszinsen an die übernehmende GmbH	3/25	331
(2) Eigene Anteile, welche die Überträgerin hält – ausstehende Einlagen	3/26	332
(3) Umwandlungskosten	3/27	332
(4) Gewerbesteuer	3/28	333
(5) Mehrsteuern	3/29	333
c) Der Übertragungsgewinn	3/31	334
(1) Das Bewertungswahlrecht nach § 11 Abs. 1 UmwStG	3/31	334
(2) Ausschluß des Bewertungswahlrechts für die steuerliche Schlußbilanz, wenn die Steuerverhaftung der in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet ist (§ 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG)	3/35	335
(3) Ausschluß des Bewertungswahlrechts für die steuerliche Schlußbilanz, soweit eine schädliche Gegenleistung gewährt wird (§ 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG)	3/38	336
(a) Bei der Verschmelzung einer Tochter-GmbH auf die Mutter-GmbH (up-stream-merger)	3/38	336
(b) Bei der Verschmelzung von Schwestergesellschaften (GmbH)	3/42	338

	Rz.	Seite
(c) Bei der Verschmelzung der Mutter-GmbH auf die Tochter-GmbH (down-stream-merger)	3/43	338
(4) Das Verhältnis des Bewertungswahlrechts gem. § 11 UmwStG zum sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG	3/50	340
(5) Das Bewertungswahlrecht nach § 11 Abs. 1 UmwStG und die nicht bilanzierten immateriellen Wirtschaftsgüter	3/54	341
(6) Das Bewertungswahlrecht nach § 11 Abs. 1 UmwStG und Auslandsvermögen der übertragenden Körperschaft	3/55	342
(7) Gestaltungshinweis	3/56	342
d) Die im Wirtschaftsjahr der Umwandlung oder während des Rückwirkungszeitraums vorgenommenen offenen und verdeckten Ausschüttungen	3/61	346
(1) Andere Ausschüttungen i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG im Wirtschaftsjahr der Umwandlung	3/62	346
(2) Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete, aber noch nicht vollzogene Ausschüttungen	3/63	346
(3) Nach dem steuerlichen Übertragungstichtag beschlossene Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen und andere Ausschüttungen i. S. des § 27 Abs. 3 KStG im Rückwirkungszeitraum, für die noch kein Schuldposten ausgewiesen ist	3/64	346
2. Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals zum Umwandlungstichtag	3/65	347

	Rz.	Seite
3. Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer nach den §§ 23 und 27 KStG	3/66	347
II. Die Besteuerung der übernehmenden GmbH	3/70	347
1. Der Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust (Übernahmeergebnis)	3/70	347
a) Die Steuerneutralität des Übernahmeergebnisses	3/70	347
b) Ausnahme: Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Satz 2 bis 5 UmwStG	3/75	349
(1) Grundsatz	3/75	349
(2) Ausnahme	3/78	350
(3) Der Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	3/80	352
2. Kein Abzugsverbot für Umwandlungskosten	3/82	353
3. Der Übernahmefolgegewinn	3/84	354
III. Die übernehmende GmbH als steuerliche Gesamtrechtsnachfolgerin nach der übertragenden GmbH	3/90	354
1. Bilanzkontinuität und Übernahmebilanz	3/90	354
2. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge in bezug auf die übergegangenen Wirtschaftsgüter	3/91	355
3. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge in bezug auf den übergehenden Verlustabzug	3/92	355
a) Verbleibender Verlustabzug i. S. des § 12 Abs. 3 Satz 2 1. HS UmwStG	3/93	356
b) Ausschluß des Übergangs des Verlustabzugs	3/100	359
(1) Bis zur Neufassung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform	3/101	360
(a) Der Geschäftsbetrieb der übertragenden GmbH darf nicht eingestellt sein	3/101	360

	Rz.	Seite
(b) Keine Einstellung des Geschäftsbetriebes im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister	3/105	363
(c) Mißbräuchliche Gestaltungen i. S. des § 42 AO	3/107	364
(d) Der übergewende vortragsfähige Fehlbetrag der übertragenden GmbH nach § 10a GewStG	3/109	365
(e) Verfahrensfragen – Nachweislast	3/110	365
(2) Nach der Neufassung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform	3/112	365
(a) Der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, muß fortgeführt werden	3/112	365
(b) Fortführung in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang	3/116	369
(c) Fortführung in den folgenden fünf Jahren	3/122	372
(d) Der übergewende vortragsfähige Fehlbetrag der übertragenden GmbH nach § 10a GewStG	3/123	372
(e) Verfahrensfragen – Nachweislast	3/124	373
(f) Erstmalige Anwendung des neuen § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG	3/128	375
c) Der eigene Verlustabzug der Übernehmerin nach § 8 Abs. 4 KStG	3/129	375
(1) Bis zur Neufassung des § 8 Abs. 4 KStG durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform	3/130	377

	Rz.	Seite
(a) Übertragung von mehr als 75 % der Anteile an der Verlust-GmbH .	3/130	377
(b) Der Geschäftsbetrieb der übertra- genden GmbH darf nicht einge- stellt sein	3/134	381
(2) Ab der Neufassung des § 8 Abs. 4 KStG durch das Gesetz zur Fort- setzung der Unternehmenssteuerre- form	3/135	381
(a) Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an der Verlust-GmbH .	3/135	381
(b) Fortführung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs der „Verlust- GmbH“ mit überwiegend neuem Betriebsvermögen	3/136	381
(c) Ausnahmetatbestand: Zuführung neuen Betriebsvermögens zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebes, der den Verlust verursacht hat, und Fortführung dieses Geschäftsbetriebes in einem nach dem Gesamtbild der Verhält- nisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren (§ 8 Abs. 4 Satz 3 KStG)	3/143	385
(d) Erstmalige Anwendbarkeit des neuen § 8 Abs. 4 KStG	3/146	388
(e) Das Verhältnis von § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG zueinander	3/147	389
4. Fortführung der Eigenkapitalgliederung der übertragenden GmbH durch die übernehmende GmbH	3/150	391
a) Schritt 1: Addition der Teilbeträge der alten EK-Gliederungen der übertragenden und der übernehmenden GmbH	3/154	393

	Rz.	Seite
b) Schritt 2: Anpassung alter oder Bildung eines neuen Sonderausweises gem. § 29 Abs. 3 KStG	3/155	393
c) Schritt 3: Anpassung der neuen EK-Gliederung	3/156	394
d) Beispiel 1: Neubildung eines Sonderausweises	3/159	396
e) Beispiel 2: Wegfall eines Sonderausweises	3/160	397
f) Beispiel 3: Vermögensübergang auf den bisherigen Alleingesellschafter	3/161	398
g) Beispiel 4: Anteile an der übertragenden Gesellschaft gehören außenstehenden Gesellschaftern	3/162	400
h) Verschmelzung einer gliederungspflichtigen Körperschaft mit einer nicht gliederungspflichtigen Körperschaft	3/163	402
5. Die Auswirkungen der Verschmelzung zweier GmbH auf ein bestehendes Organschaftsverhältnis	3/166	402
a) Verschmelzung einer GmbH, die Organträger ist, mit/auf eine andere GmbH	3/167	403
(1) Fortsetzung der körperschaftsteuerlichen Organschaft	3/168	403
(2) Fortsetzung einer gewerbesteuerlichen Organschaft und Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft bei bisher nur gewerbesteuerlicher Organschaft	3/169	404
(3) Erstmalige Begründung einer gewerbesteuerlichen oder körperschaftsteuerlichen Organschaft zur Übernehmerin	3/171	404
(4) Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrages	3/173	405
b) Verschmelzung einer GmbH, die Organgesellschaft ist, mit/auf eine andere GmbH	3/175	405

	Rz.	Seite
(1) Anschließende Organschaft zur Übernehmerin	3/176	405
(2) Spätere Begründung einer Organschaft zur Übernehmerin	3/177	406
(3) Abführungsverpflichtung für den Übertragungsgewinn	3/178	406
(4) Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrages	3/180	407
c) Verschmelzung einer GmbH auf eine andere GmbH, die Organgesellschaft ist . . .	3/181	407
(1) Übernahmegewinn und Übernahmeverlust	3/182	407
(2) Übergehender Verlustabzug	3/184	408
6. Auswirkungen der Verschmelzung zweier GmbH auf § 8a KStG	3/190	408
a) Berechnung des zulässigen Fremdkapitals	3/191	409
b) Herstellung des ursprünglichen Eigenkapitals	3/195	410
IV. Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	3/200	410
1. Anteile, die in einem Betriebsvermögen gehalten werden	3/204	412
2. Anteile nach § 17 oder § 23 EStG	3/206	412
3. Einbringungsgeborene Anteile	3/212	414
4. Schaubild	3/214	414
V. Nebensteuern	3/216	415
1. Umsatzsteuer	3/216	415
2. Grunderwerbsteuer	3/217	415
C. Anwendungsbeispiele	3/220	415
I. Sachverhalt	3/220	415
II. Lösung	3/221	416
1. Besteuerung der übertragenden GmbH	3/221	416
a) Berechnung der Zuzahlung an C, D und E	3/221	416
b) Die steuerliche Schlußbilanz der GmbH	3/222	418
2. Besteuerung der übernehmenden GmbH	3/223	418

	Rz.	Seite
(a) Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils	3/290	444
(b) Die Dispositionsmasse	3/293	445
(c) Spaltungshindernde Wirtschaftsgüter	3/296	447
(d) Bildung von „spaltungsfähigen Teilbetrieben“ durch Betriebsaufspaltung	3/297	447
(3) Anwendungsbeispiele	3/298	447
(a) Fallbeispiel 1	3/298	447
(b) Fallbeispiel 2	3/299	448
b) Die Neutralitätsvoraussetzungen des § 11 Abs. 1 UmwStG	3/300	449
(1) Ausschluß des Bewertungswahlrechts für die steuerliche Schlußbilanz, wenn die Steuerverhaftung der in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet ist (§ 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG) . .	3/300	449
(2) Ausschluß des Bewertungswahlrechts für die steuerliche Schlußbilanz, soweit eine schädliche Gegenleistung gewährt wird (§ 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG)	3/301	449
c) Die Neutralitätsvoraussetzung des § 15 Abs. 3 Satz 2 UmwStG	3/302	450
(1) Das Veräußerungsverbot nach § 15 Abs. 3 Satz 2 und 3 UmwStG	3/302	450
(a) Das Veräußerungsverbot nach § 15 Abs. 3 Satz 2 UmwStG	3/303	450
(b) Keine Vorbereitungshandlung für eine Veräußerung (§ 15 Abs. 3 Satz 3 UmwStG)	3/310	451
(c) Die Veräußerungssperre nach § 15 Abs. 3 Satz 4 UmwStG	3/313	453

	Rz.	Seite
(d) Rechtsfolgen einer schädlichen Veräußerung i. S. des § 15 Abs. 3 Satz 2 ff. UmwStG	3/316	454
(2) Ausnahme vom Veräußerungsverbot: Trennung von Gesellschafterstämmen .	3/320	456
d) Ergebnis	3/324	459
(1) Die auf den Übertragungsstichtag zu erstellende Steuerbilanz (§ 15 Abs. 2 UmwStG)	3/325	459
(2) Das Bewertungswahlrecht nach § 11 Abs. 1 UmwStG	3/326	460
(3) Das Verhältnis des Bewertungswahl- rechts gem. § 11 UmwStG zum sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG	3/327	460
(4) Das Bewertungswahlrecht nach § 11 Abs. 1 UmwStG und die nicht bilan- zierten immateriellen Wirtschaftsgü- ter	3/328	461
(5) Das Bewertungswahlrecht nach § 11 Abs. 1 UmwStG und Auslandsver- mögen der übertragenden Körper- schaft	3/329	461
(6) Gestaltungshinweis	3/330	461
4. Die im Wirtschaftsjahr der Umwandlung oder während des Rückwirkungszeitraums vorge- nommenen offenen und verdeckten Ausschüt- tungen	3/336	462
a) Andere Ausschüttungen i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG im Wirtschaftsjahr der Umwandlung	3/337	462
b) Vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag begründete, aber noch nicht vollzogene Ausschüttungen	3/338	462

	Rz.	Seite
c) Nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag beschlossene Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen und andere Ausschüttungen i. S. des § 27 Abs. 3 KStG im Rückwirkungszeitraum, für die noch kein Schuldposten ausgewiesen ist	3/339	462
5. Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals zum Umwandlungsstichtag	3/340	463
6. Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer nach den §§ 23 und 27 KStG	3/341	463
II. Die Besteuerung der übernehmenden Körperschaft	3/345	463
III. Die übernehmende GmbH als steuerliche Gesamtrechtsnachfolgerin nach der übertragenden GmbH	3/350	464
1. Bilanzkontinuität und Übernahmebilanz	3/350	464
2. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge in bezug auf die übergegangenen Wirtschaftsgüter	3/352	464
3. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge in bezug auf den übergehenden Verlustabzug	3/353	465
a) Verbleibender Verlustabzug i. S. des § 12 Abs. 3 Satz 2 1. HS UmwStG	3/354	465
b) Aufteilung des übergehenden Verlustabzugs (§ 15 Abs. 4 UmwStG)	3/355	466
c) Verlustabzug bei fehlender Teilbetriebseigenschaft i. S. des § 15 Abs. 1 UmwStG und in Fällen der Mißbrauchsregelung des § 15 Abs. 3 UmwStG	3/362	468
d) Ausschluß des Übergangs des Verlustabzugs nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG	3/363	469
e) Der übergehende vortragsfähige Fehlbetrag der übertragenden GmbH nach § 10a GewStG	3/366	471

	Rz.	Seite
f) Verhältnis des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG zu § 8 Abs. 4 KStG (Mantelkauf)	3/367	471
4. Aufteilung des verwendbaren Eigenkapitals . . .	3/370	471
a) Schritt 1: Aufteilung der Teilbeträge lt. EK-Gliederung der übertragenden und anteilige Zuordnung zum vEK der über- nehmenden GmbH	3/371	471
b) Schritt 2: Anpassung alter oder Bildung eines neuen Sonderausweises gem. § 29 Abs. 3 KStG bei der übertragenden und/oder der übernehmenden GmbH	3/372	472
c) Schritt 3: Anpassung der neuen EK-Gliede- rung	3/373	473
5. Auswirkungen einer Spaltung auf eine Organ- schaft	3/380	479
a) Spaltung des Organträgers	3/380	479
(1) Fortführung des Gewinnabführungs- vertrages	3/380	479
(2) Eingliederungsvoraussetzungen	3/381	479
b) Spaltung der Organgesellschaft	3/385	480
c) Umwandlung einer anderen Gesellschaft auf die Organgesellschaft	3/386	481
6. Auswirkung der Spaltung einer GmbH auf § 8a KStG	3/387	482
IV. Die Besteuerung der Anteilseigner	3/390	482
V. Nebensteuern	3/394	485
1. Umsatzsteuer	3/394	485
2. Grunderwerbsteuer	3/395	486
C. Anwendungsbeispiel	3/396	486
I. Sachverhalt	3/396	486
II. Lösung	3/397	487
1. Besteuerung der übertragenden GmbH	3/397	487
2. Besteuerung der neuen GmbH 1 und GmbH 2	3/398	488
a) Verlustaufteilung	3/398	488
b) vEK-Aufteilung und Anpassung	3/399	489

	Rz.	Seite
(1) vEK-Gliederung der GmbH 1	3/399	489
(2) vEK-Gliederung der GmbH 2	3/399	490
(3) Ergebnis	3/399	490
3. Besteuerung der Anteilseigner	3/400	491
a) Aufteilung der Anschaffungskosten	3/400	491
b) Verkauf der Anteile durch B	3/401	491
Unterabschnitt 2: Auf- und Abspaltung einer GmbH auf eine Personenhandels- gesellschaft	3/411	492
A. Handelsrecht	3/411	492
B. Steuerrecht	3/412	492
Teil 4: Einbringung von Betrieben, Teil- betrieben, Mitunternehmeranteilen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften in eine GmbH	4/1	497
Abschnitt 1: Von der Einzelfirma/Personengesellschaft zur GmbH	4/1	497
A. Handelsrecht	4/1	497
I. Allgemeine Grundsätze	4/1	497
1. Die Einzelrechtsübertragung	4/2	497
2. Die Gesamtrechtsnachfolge	4/8	500
a) Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH im Wege der Ausgliederung ..	4/9	500
b) Umwandlung einer Personenhandelsgesell- schaft im Wege der Verschmelzung	4/12	501
c) Umwandlung einer Personenhandelsgesell- schaft im Wege des Formwechsels	4/13	502
d) Umwandlung einer Personenhandelsgesell- schaft im Wege der Spaltung	4/14	502
II. Die erforderlichen Bilanzen	4/15	503
B. Steuerrecht	4/20	504
Übersicht	4/20	504

	Rz.	Seite
I. Die Neutralitätsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG	4/25	508
1. Die Einbringungsmasse	4/25	508
a) Der einzubringende Betrieb	4/25	508
b) Der Teilbetrieb	4/40	513
c) Der Mitunternehmeranteil	4/42	513
d) Mehrheitsvermittelnde Anteile an einer Kapitalgesellschaft	4/44	513
2. Der übernehmende und der übertragende Rechtsträger	4/50	515
3. Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	4/55	516
4. Keine Einbringung nach dem UmwG notwendig	4/60	518
5. Ausgleich zwischen mehreren Einbringenden ..	4/62	519
II. Besteuerung der übernehmenden Kapitalgesellschaft	4/67	520
1. Zeitpunkt der Einbringung	4/67	520
2. Die Bilanzierung der übergehenden Wirtschaftsgüter	4/70	521
a) Das Wertansatzwahlrecht	4/70	521
b) Ausschluß des Wertansatzwahlrechtes	4/75	522
c) Verhältnis zum Handelsrecht – der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, § 5 Abs. 1 EStG)	4/80	526
d) Besonderheit: Einbringung eines Mitunternehmeranteils, für welchen eine Ergänzungsbilanz besteht	4/90	530
e) Ausübung des Wahlrechts, die steuerliche Aufnahmebilanz, Bindung und Bilanzberichtigung	4/93	531
3. Einkommensermittlung und -verwendung bei der Übernehmerin	4/100	533
a) Die Einkommensermittlung	4/100	533
b) Die Einkommensverwendung	4/110	535

	Rz.	Seite
c) Besonderheit: Pensionszusagen zugunsten von einbringenden Mitunternehmern	4/116	537
(1) Behandlung bei der Personengesellschaft	4/116	537
(2) Behandlung bei der Kapitalgesellschaft	4/117	537
(3) Behandlung beim begünstigten Gesellschaftler	4/121	539
4. Eintritt der übernehmenden Kapitalgesellschaft in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers	4/126	540
a) Buchwertansatz, § 22 Abs. 1 UmwStG	4/126	540
b) Zwischenwertansatz, § 22 Abs. 2 UmwStG	4/128	542
c) Teilwertansatz, § 22 Abs. 3 UmwStG	4/135	544
5. Der Übernahmefolgegewinn	4/139	545
III. Die Besteuerung des/der übertragenden Rechtsträger(s)	4/140	545
1. Ermittlung und Steuerbegünstigung des Einbringungsgewinns	4/140	545
2. Das Feststellungsverfahren für den Einbringungsgewinn	4/146	549
3. Die Steuerverhaftung der neuen Anteile an der Übernehmerin	4/150	549
a) Die Steuerverstrickung nach § 21 UmwStG	4/150	549
b) Die Rechtsfolgen	4/154	550
c) Die Ersatztatbestände des § 21 UmwStG: Gewinnverwirklichung ohne Veräußerung	4/158	551
d) Einbringungsgeborene Anteile im Betriebsvermögen	4/166	554
e) Verlagerung stiller Reserven von einbringungsgeborenen Anteilen auf andere Gesellschaftsanteile	4/169	555
IV. Nebensteuern	4/175	556
1. Umsatzsteuer	4/175	556

	Rz.	Seite
2. Grunderwerbsteuer	4/177	556
C. Anwendungsbeispiele	4/180	556
I. Einbringung Personengesellschaft in GmbH mit vollem Wahlrecht zwischen Buchwert und Teil- wert	4/180	556
1. Sachverhalt	4/180	556
2. Lösung	4/181	558
a) Grundfall: Übernahme der Wirtschaftsgüter zum Buchwert	4/181	558
b) Variante 1: Teilauflösung der stillen Reser- ven	4/182	560
c) Variante 2: Vollauflösung der stillen Reser- ven	4/183	561
II. Einbringung gegen Gewährung neuer Anteile und zusätzlich einer Gegenleistung anderer Art	4/184	562
1. Sachverhalt	4/184	562
2. Lösung	4/185	563
a) Handelsrecht	4/185	563
(1) Gestaltungsalternative 1:	4/186	563
(2) Gestaltungsalternative 2:	4/187	564
b) Steuerrecht	4/188	564
III. Einbringung von Betriebsvermögen mit negativen Kapitalkonten	4/189	565
1. Sachverhalt	4/189	565
2. Lösung	4/190	566
Abschnitt 2: Umwandlung von Unternehmen im Wege der Betriebsaufspaltung	4/200	567
A. Handelsrecht	4/200	568
I. Begriff und Formen der Betriebsaufspaltung	4/200	568
II. Die Möglichkeiten zur Betriebsaufspaltung	4/204	570
B. Steuerrecht	4/205	571
I. Die Grundsätze der Besteuerung bei der Auf- spaltung eines Betriebes in ein Besitzunter- nehmen und eine Betreibergesellschaft	4/205	571

	Rz.	Seite
1. Die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung	4/205	571
a) Die sachliche Verflechtung	4/207	572
b) Die personelle Verflechtung	4/208	573
2. Die Rechtsfolgen einer Betriebsaufspaltung	4/210	574
a) Die Möglichkeit zur erfolgsneutralen Überführung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Besitzunternehmen in die Betriebsgesellschaft	4/210	574
b) Die Qualifikation des Besitzunternehmens als Gewerbebetrieb – Umfang des Betriebsvermögens	4/216	577
(1) Die Anteile an der Betriebsgesellschaft	4/217	577
(2) Die zur Nutzung überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen	4/220	579
(3) Der zur Nutzung überlassene Geschäftswert des Besitzunternehmens	4/221	579
(4) Darlehen an die Betriebsgesellschaft	4/222	580
c) Die laufende Besteuerung des Besitzunternehmens	4/223	580
(1) Der Grundsatz der eigenständigen Bilanzierung	4/223	580
(2) Die Absetzung für Abnutzung	4/228	583
(3) Berechnung der Pachtzinsen – Pacht-erneuerungsanspruch	4/231	585
(4) Sachwertdarlehen	4/233	586
(5) Die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens	4/234	587
(6) Investitionszulage	4/235	588
3. Die Beendigung der Betriebsaufspaltung	4/240	589
II. Vereinigung von Besitz- und Betriebsunternehmen	4/245	590
1. Umwandlung der Betriebskapitalgesellschaft auf das Besitzunternehmen	4/245	590

	Rz.	Seite
2. Umwandlung des Besitzunternehmens auf die Betriebskapitalgesellschaft	4/246	591
3. Umgestaltung einer Betriebsaufspaltung zur GmbH & Co. KG	4/247	592
Abschnitt 3: Einbringung in der Europäischen Union (EU)	4/250	593
A. Handelsrecht	4/250	593
B. Steuerrecht	4/251	594
I. Die grenzüberschreitende Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben	4/252	595
1. Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes durch eine inländische Kapitalgesellschaft in eine beschränkt steuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft	4/252	595
2. Übertragung einer inländischen Betriebsstätte einer EU-Kapitalgesellschaft auf eine andere EU-Kapitalgesellschaft	4/262	597
3. Übertragung einer ausländischen Betriebsstätte durch eine inländische Kapitalgesellschaft	4/268	599
II. Anteilstausch über die Grenze	4/275	601
1. Die Steuerbegünstigung nach § 23 Abs. 4 UmwStG	4/275	601
2. Das Verhältnis von § 23 Abs. 4 UmwStG zu § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG	4/282	605
a) Unterschiede in den Tatbestandsvoraussetzungen	4/283	605
b) Gleiche Tatbestandsvoraussetzungen	4/285	605
c) Unterschiede in den Rechtsfolgen	4/290	606

	Rz.	Seite
Teil 5: Die Personengesellschaft	5/1	608
Abschnitt 1: Gründung einer Personengesellschaft durch Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes, einer Kapitalbeteiligung oder eines Mitunternehmeranteils	5/1	608
A. Handelsrecht	5/1	608
I. Allgemeine Grundsätze	5/1	608
1. Einzelrechtsübertragung	5/2	609
2. Die Gesamtrechtsnachfolge	5/3	609
II. Die erforderlichen Bilanzen	5/7	610
B. Steuerrecht	5/11	610
I. Allgemeine Grundsätze	5/11	610
1. Die Einbringungsmasse	5/13	612
2. Der übernehmende und der übertragende Rechtsträger	5/18	614
3. Einbringung im Wege der Sacheinlage	5/21	615
II. Die Bilanzierung der eingebrachten Wirtschaftsgüter bei der Personengesellschaft	5/25	616
1. Das Wertansatzwahlrecht	5/26	617
2. Die steuerliche Aufnahmebilanz	5/29	619
III. Besteuerung des einlegenden Rechtsträgers	5/31	620
1. Fortführung der Buchwerte – keine stillen Reserven im eingebrachten Betriebsvermögen .	5/32	621
2. Teilwertansatz und stille Reserven	5/33	623
3. Fortführung der Buchwerte – stille Reserven im eingebrachten Betriebsvermögen	5/35	625
a) Bilanzierungsmöglichkeit 1	5/35	625
b) Bilanzierungsmöglichkeit 2	5/36	626
4. Zwischenwertansatz – stille Reserven im eingebrachten Betriebsvermögen	5/40	631
5. Buchwertfortführung und Zuzahlungen der Gesellschafter untereinander	5/41	631
a) Zuzahlungen im Zusammenhang mit der Einbringung eines Betriebes	5/42	632
(1) Die Verwaltungsauffassung	5/42	632

	Rz.	Seite
(2) Die Rechtsprechung des BFH – mögliche Änderung absehbar?	5/46	634
b) Zuzahlungen im Zusammenhang mit der Einbringung eines Mitunternehmeranteils ..	5/48	636
c) Gestaltungsalternative	5/49	636
IV. Die weitere „Besteuerung“ der übernehmenden Personengesellschaft	5/51	637
1. Die Einkommensermittlung	5/51	637
2. Die steuerliche Rechtsnachfolge der übernehmenden Personengesellschaft	5/52	638
a) Die Übernehmerin setzt das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert an ..	5/53	638
b) Die Übernehmerin setzt das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem Zwischenwert an	5/54	639
c) Die Übernehmerin setzt das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert an ...	5/55	639
3. Der Übernahmefolgegewinn	5/56	640
V. Gewerbesteuer	5/57	640
VI. Nebensteuern	5/59	642
1. Umsatzsteuer	5/59	642
2. Grunderwerbsteuer	5/60	642
C. Anwendungsbeispiele	5/61	642
I. Einbringung einer Einzelfirma in eine Personengesellschaft: Buchwertfortführung, Teilwert- oder Zwischenwertansatz	5/61	642
1. Sachverhalt	5/61	642
2. Lösung	5/62	643
(1) Teilwertansatz in der Gesellschaftsbilanz – negative Ergänzungsbilanz des A	5/65	645
(2) Buchwertansatz in der Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanz A, zusätzlich Ergänzungsbilanzen für A und B	5/65	646

	Rz.	Seite
II. Einbringung eines Betriebes in eine Personengesellschaft zum Buchwert – Zuzahlung ins Privatvermögen	5/66	648
1. Sachverhalt	5/66	648
2. Lösung	5/67	649
Abschnitt 2: Verschmelzung von Personengesellschaften/Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine Personengesellschaft	5/71	653
A. Handelsrecht	5/71	653
B. Steuerrecht	5/76	654
I. Die Verschmelzung von Personengesellschaften ..	5/76	654
II. Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine Personengesellschaft	5/81	655
III. Gewerbesteuer	5/84	656
C. Anwendungsbeispiele	5/85	657
I. Verschmelzung zweier Personengesellschaften zur Neugründung – Buchwertfortführung	5/85	657
1. Sachverhalt	5/85	657
2. Lösung	5/86	658
II. Aufnahme einer Einzelfirma in eine bestehende Personengesellschaft	5/92	661
1. Sachverhalt	5/92	661
2. Lösung	5/93	662
Abschnitt 3: Der Gesellschafterwechsel	5/101	663
A. Handelsrecht	5/101	663
I. Austritt des alten und Eintritt eines neuen Gesellschafters	5/101	663
II. Die Anteilsübertragung	5/107	666
B. Steuerrecht	5/111	667
I. Austritt eines alten und Eintritt eines neuen Gesellschafters	5/111	667

	Rz.	Seite
1. Besteuerung des ausscheidenden und der verbleibenden Gesellschafter	5/111	667
a) Ausscheiden gegen Barabfindung in Höhe des buchmäßigen Kapitals	5/114	669
b) Ausscheiden gegen Barabfindung über dem Buchwert	5/115	669
c) Nachträgliche Änderung des Kapitalkontos des Ausscheidenden z. B. nach Betriebsprüfung	5/116	672
d) Ausscheiden gegen Sachwertabfindung aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ...	5/117	672
e) Abfindung unter dem Buchwert	5/119	674
f) Abfindung mit Ratenzahlungsvereinbarung	5/122	675
g) Abfindung in Form einer Veräußerungsrente	5/124	679
2. Sonderfälle beim Ausscheiden eines Gesellschafters	5/133	685
a) Abfindung eines lästigen Gesellschafters ..	5/133	685
b) Verlust eines gestundeten Veräußerungspreises	5/136	687
c) Austritt bei negativem Kapitalkonto und nur verrechenbaren Verlusten gem. § 15a EStG	5/137	688
3. Eintritt des neuen Gesellschafters	5/139	689
II. Die Anteilsübertragung	5/141	689
1. Unentgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	5/142	690
2. Kauf des Anteils zum Nennbetrag	5/143	690
3. Der Kaufpreis übersteigt den Nennbetrag des Kapitalkontos	5/144	691
4. Der Kaufpreis liegt unter dem Nennbetrag des Kapitalkontos	5/146	693
a) Kauf des Gesellschaftsanteils	5/146	693
b) Teilschenkung des Gesellschaftsanteils	5/148	695

	Rz.	Seite
5. Übernahme eines negativen Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters	5/151	696
a) Negatives Kapitalkonto und mindestens gleich hohe stille Reserven – keine Schenkung	5/152	696
b) Negatives Kapitalkonto und niedrigere stille Reserven – keine Schenkung	5/155	698
c) Unentgeltliche Übertragung eines negativen Kapitalkontos	5/157	700
d) Teilentgeltliche Übertragung eines negativen Kapitalkontos	5/158	701
III. Anteilsübertragung im Zuge einer Erbauseinandersetzung	5/161	702
1. Die Gesellschaft wird nur mit den Alt-Gesellschaftern fortgesetzt (Fortsetzungsklausel)	5/162	702
a) Der Abfindungsanspruch entspricht dem Kapitalkonto des Verstorbenen (= Buchwertabfindung)	5/165	703
b) Der Abfindungsanspruch ist höher als das Kapitalkonto des Verstorbenen	5/166	703
2. Der Gesellschaftsanteil des Verstorbenen geht auf seine Erben über (einfache Nachfolgeklausel)	5/167	704
3. Der Gesellschaftsanteil geht nicht auf alle, sondern nur auf einen oder einzelne von mehreren Miterben über (qualifizierte Nachfolgeklausel)	5/172	705
4. Ein oder mehrere Miterben können in die Gesellschaft eintreten (Eintrittsklausel)	5/174	706
5. Übernahme des Gesellschaftsanteils des Erblassers im Wege der Erbauseinandersetzung ..	5/175	707
a) Realteilung ohne Abfindungszahlung: nur Betriebsvermögen	5/177	707
b) Realteilung mit Abfindungszahlung: nur Betriebsvermögen	5/186	709

	Rz.	Seite
c) Realteilung ohne Abfindungszahlung: Mischnachlaß	5/196	713
d) Realteilung mit Abfindungszahlung: Mischnachlaß	5/200	714
6. Übertragung eines Erbteils, zu dem ein Gesell- schaftsanteil gehört	5/203	715
a) Schenkung eines Erbteils	5/204	715
b) Verkauf eines Erbteils	5/205	715
7. Ausscheiden eines Miterben	5/208	716
a) Ausscheiden ohne Abfindung	5/209	716
b) Ausscheiden gegen Barabfindung	5/210	716
c) Ausscheiden gegen Sachwertabfindung	5/212	717
8. Die Zurechnung der laufenden Einkünfte zwi- schen Erbfall und Erbauseinandersetzung	5/214	718
IV. Die vorweggenommene Erbfolge	5/221	720
1. Begriffe	5/221	720
a) Die Versorgungsleistungen	5/224	720
b) Die Veräußerungsleistungen	5/226	722
2. Die Besteuerung des alten und des neuen Gesellschafters	5/228	723
a) Im Fall der unentgeltlichen Übertragung	5/228	723
b) Im Fall der teilentgeltlichen Übertragung	5/229	724
(1) Das Entgelt des Übernehmers über- steigt das Kapitalkonto des Übertra- genden	5/232	724
(2) Das Entgelt bleibt unter dem Kapital- konto oder erreicht dies gerade	5/236	727
V. Gewerbesteuer	5/237	727
VI. Nebensteuern	5/239	728
1. Umsatzsteuer	5/239	728
2. Grunderwerbsteuer	5/240	728
Abschnitt 4: Die Realteilung	5/241	729
A. Handelsrecht	5/241	729
B. Steuerrecht	5/246	729

	Rz.	Seite
I. Ertragsteuern	5/246	729
1. Die Rechtsprechung des BFH	5/247	730
2. Die Unterschiede zwischen Verwaltungsauf- fassung und BFH-Rechtsprechung	5/256	734
3. Die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge bei der Realteilung	5/257	734
II. Gewerbesteuer	5/258	734
III. Nebensteuern	5/259	736
1. Umsatzsteuer	5/259	736
2. Grunderwerbsteuer	5/260	736
C. Anwendungsbeispiele	5/261	736
I. Realteilung ohne Spitzenausgleich	5/261	736
1. Realteilung ohne Kapitalkonten-Angleichung .	5/261	736
2. Realteilung mit innerbetrieblichem Wertaus- gleich bei unterschiedlichen Kapitalkonten . . .	5/262	738
3. Realteilung ohne Barausgleich, aber mit Kapi- talkonten-Angleichung	5/263	739
4. Aufteilung einer Personengesellschaft auf zwei bzw. Realteilung von zwei Personengesell- schaften und Trennung der Gesellschafter	5/264	741
II. Realteilung mit Spitzenausgleich	5/265	742
III. Realteilung als Betriebsaufgabe	5/266	743
IV. Mißbrauchsfälle im Zusammenhang mit einer Realteilung	5/267	745
Abschnitt 5: Auflösung und Abwicklung einer Personengesellschaft	5/271	746
A. Handelsrecht	5/271	746
B. Steuerrecht	5/276	747
I. Veräußerung einer Personengesellschaft	5/276	747
1. Begriffsdefinition	5/276	747
2. Berechnung des Veräußerungsgewinns/-ver- lusts	5/278	748
a) Veräußerung der Personengesellschaft zum Buchwert	5/279	748

	Rz.	Seite
b) Der Veräußerungserlös liegt über dem Buchwert	5/280	749
c) Der Veräußerungserlös liegt unter dem Buchwert	5/281	750
II. Betriebsaufgabe	5/282	750
1. Begriff der Betriebsaufgabe und Abgrenzung von der allmählichen Liquidation	5/282	750
2. Die Rechtsfolgen einer Betriebsaufgabe	5/285	751
III. Gewerbesteuer	5/290	752
IV. Nebensteuern	5/291	752
1. Umsatzsteuer	5/291	752
2. Grunderwerbsteuer	5/292	752
Stichwortverzeichnis		755