

FINANZ UND STEUERN

Band 6

Jörg Klingebiel | Joachim Patt | Torsten Krause

Umwandlungs- steuerrecht

5. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

SCHÄFFER

POESCHEL

Finanz und Steuern

Band 6

Umwandlungssteuerrecht

von

Jörg Klingebiel

Diplom-Finanzwirt (FH), Regierungsdirektor a. D., Langelsheim

Joachim Patt

Diplom-Finanzwirt, Mühleip

Torsten Krause

Diplom-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Hannover

5., überarbeitete Auflage

2020

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Klingebl: Teil A, Teil B III–V

Patt: Teil C

Krause: Teil B I–II, Teil D

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese
Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-7910-3898-8 Bestell-Nr.: 20188–0003
ePDF: ISBN 978-3-7910-4496-5 Bestell-Nr.: 20188–0152

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich
geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen
Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung
des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere
für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen
und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen
Systemen.

© 2020 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Januar 2020

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 5. Auflage	V
Abkürzungsverzeichnis	XXXI

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, Auf- oder Abspaltung sowie Formwechsel von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft	18
3.5.2	Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung 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, Auf- oder Abspaltung 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, Auf- oder Abspaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft	18
3.6	Abschreibungen 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	Veränderung in den Anteilsrechten	35
3.1.1.1.2	Beteiligte Rechtsträger	36
3.1.1.2	Spaltung	37
3.1.1.2.1	Beteiligte Rechtsträger an einer Auf- oder Abspaltung	40
3.1.1.2.2	Beteiligte Rechtsträger an einer Ausgliederung	40
3.1.1.2.3	Abspaltung	40
3.1.1.2.4	Aufspaltung	43
3.1.1.2.5	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	Errichtung oder Sitzverlegung einer Societas Europaea	51
3.1.2.1.1	Verschmelzung von bestehenden Gesellschaften (Art. 2 Abs. 1 SE-VO)	51

3.1.2.1.2	Gründung einer Holding-SE (Art. 2 Abs. 2 SE-VO).....	51
3.1.2.1.3	Gründung einer Tochter-SE (Art. 2 Abs. 3 SE-VO)	52
3.1.2.1.4	Umwandlung einer nationalen Aktiengesellschaft (Art. 2 Abs. 4 SE-VO).....	52
3.1.2.1.5	Sitzverlegung einer SE	53
3.1.2.1.6	Umsetzung der SE-VO in nationales Recht	53
3.1.2.2	Errichtung oder Sitzverlegung einer SCE (Societas Cooperativa Europaea)	53
3.1.2.3	Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften	54
3.1.2.4	Grenzüberschreitende Spaltung von Körperschaften	55
3.1.2.5	Zivilrechtliche Wirksamkeit nach ausländischem Recht	55
3.1.2.6	Prüfung der Vergleichbarkeit	55
3.1.2.7	Umwandlungsfähigkeit der beteiligten Rechtsträger.....	55
3.1.2.8	Strukturmerkmale des Umwandlungsvorgangs.....	56
3.1.2.8.1	Verschmelzung	56
3.1.2.8.2	Aufspaltung	56
3.1.2.8.3	Abspaltung	57
3.1.2.8.4	Formwechsel	57
3.1.2.9	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)	62
5.1	Steuerlicher Übertragungstichtag	62
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	63
5.2	Steuerrechtliche Rückwirkungsfiktion.....	63
5.2.1	Grundsatz	63
5.2.2	Keine Rückwirkung für ausscheidende und abgefundene Anteilseigner	65
5.3	Steuerrechtliche Behandlung von im Rückwirkungszeitraum ausscheidenden und neu eintretenden Anteilseignern	65
5.3.1	Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person	65
5.3.2	Vermögensübergang auf eine Körperschaft	65
5.4	Steuerrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum.....	66
5.4.1	Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person	66
5.4.1.1	Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete Ausschüttungsverbindlich- keiten, die im Rückwirkungszeitraum (oder später) abfließen.....	66
5.4.1.1.1	Übertragende Körperschaft.....	66
5.4.1.1.2	Zuflusszeitpunkt und Besteuerung beim Anteilseigner	66
5.4.1.1.3	Behandlung beim übernehmenden Rechtsträger	67
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	69
5.5	Sondervergütungen bei Umwandlung in eine Personengesellschaft	69
5.6	Aufsichtsratsvergütungen und sonstige Fälle des Steuerabzugs nach § 50a EStG.....	70
5.7	Vermeidung der Nichtbesteuerung (§ 2 Abs. 3 UmwStG)	70
5.8	Beschränkung der Verlustnutzung (§ 2 Abs. 4 UmwStG).....	70
5.8.1	Beschränkungen beim übertragenden Rechtsträger (Sätze 1 und 2)	71
5.8.2	Beschränkungen beim übernehmenden Rechtsträger (Sätze 3 bis 6)	71
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	Prüfungsrecht der Finanzverwaltung hinsichtlich der Umwandlungsvoraussetzungen nach dem UmwG	80
2.2	Die Besteuerung der übertragenden Körperschaft	81
2.2.1	Der übertragende Rechtsträger i. S. d. § 3 UmwStG	81
2.2.2	Die Verschmelzung der Körperschaft nach § 3 UmwStG auf eine Personenhandelsgesellschaft und natürliche Person	81
2.2.3	Der Bewertungsgrundsatz (§ 3 Abs. 1 UmwStG).....	82
2.2.3.1	Exkurs: Meinungsstreit zur Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG	82
2.2.3.2	Folgen der Aufdeckung stiller Reserven	83
2.2.3.3	Aufstockung der Buchwerte bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft nach § 24 UmwG	84
2.2.4	Antrag auf Buchwertfortführung.....	86
2.2.4.1	Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft	87
2.2.4.2	Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland	88
2.2.4.3	Keine Gegenleistung, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht	88
2.2.4.4	Der Ansatz immaterieller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft	89
2.2.4.4.1	Ausländisches Betriebsvermögen	90
2.2.4.4.2	Ausländische Betriebsstätten der übertragenden Körperschaft.....	90
2.2.5	Verschmelzung auf eine natürliche Person	92
2.2.6	Ausstehende Einlagen	92
2.2.6.1	Eingeforderte Einlagen	92
2.2.6.2	Nicht eingeforderte Einlagen	93
2.2.7	Beteiligung der übertragenden Körperschaft an anderen Gesellschaften	93
2.2.7.1	Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft	93
2.2.7.2	Beteiligung an einer Körperschaft.....	94
2.2.7.3	Die steuerliche Behandlung der von einer Kapitalgesellschaft gehaltenen eigenen Anteile in der Schlussbilanz.....	94
2.2.8	Die steuerliche Behandlung der zwischen der Körperschaft und dem übernehmenden Rechtsträger bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten in der Schlussbilanz der Körperschaft	95
2.2.9	Der Forderungsverzicht mit Besserungsschein in der Schlussbilanz der Körperschaft.....	95
2.2.10	Pensionsrückstellungen.....	95
2.2.11	Der Ansatz von Steuernachforderungen in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft.....	96
2.2.12	Der Ansatz von Umwandlungskosten in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft.....	96
2.3	Die Körperschaft hat ein negatives Betriebsvermögen	97
2.4	Änderung der Bilanzansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nach der Umwandlung.....	97
2.5	Verlustabzug nach §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4, 15a EStG, Gewerbeerlust nach § 10a GewStG	98

3	Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung bei der übernehmenden Personengesellschaft	99
3.1.1	Die übernehmende Personengesellschaft	101
3.1.2	Verschmelzung auf einen Rechtsträger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt	101
3.2	Übernahme des Betriebsvermögens durch die Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 4 Abs. 1 UmwStG)	102
3.2.1	Übernahme der Wirtschaftsgüter von der Körperschaft	102
3.2.2	Aufstockung der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nach § 24 UmwG	102
3.3	Eintritt der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft in die Rechtsstellung der Körperschaft (§ 4 Abs. 2 und 3 UmwStG)	103
3.3.1	Der Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 UmwStG)	103
3.3.2	Der Eintritt der Personenhandelsgesellschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 3 UmwStG)	105
3.3.3	Kein Übergang des verbleibenden Verlustabzugs i. S. d. §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4 oder 15a EStG der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)	105
3.4	Die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG	106
3.4.1	Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG	111
3.4.2	Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft im Sonderbetriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft	112
3.4.3	Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG	113
3.4.4	Einzelfragen im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses	114
3.4.4.1	Die übertragende Körperschaft hält eigene Anteile	114
3.4.4.2	Ausländische Betriebsstätte	115
3.4.4.3	Negatives Vermögen der übertragenden Körperschaft	116
3.4.4.4	Die Körperschaft ist an der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft beteiligt	116
3.4.4.5	Entstehung von Sonderbetriebsvermögen	116
3.5	Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts der zweiten Stufe nach § 4 Abs. 5 UmwStG	117
3.5.1	Übersicht über die Rechtsentwicklung des § 4 Abs. 5 UmwStG	117
3.5.2	Der Tatbestand des § 4 Abs. 5 UmwStG	117
3.5.2.1	Erhöhung des Übernahmeergebnisses der ersten Stufe um die anzurechnende Körperschaftsteuer (§ 4 Abs. 5 i. V. m. § 10 UmwStG a. E., Umwandlungen ab 01.01.1995 bis 31.12.2000, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr)	118
3.5.2.2	Erhöhung des Übernahmeergebnisses um den »negativen Wert des übernommenen Vermögens«	118
3.5.2.3	Hinzurechnung eines Sperrbetrages nach § 50c EStG (Umwandlungen ab 01.01.1995 bis 12.12.2006)	120
3.5.2.3.1	Umgehung des § 50c Abs. 1 EStG durch Umwandlung	121
3.5.2.3.2	Der zeitliche Anwendungsbereich des § 50c EStG	123
3.5.2.3.3	Der Tatbestand des § 50c EStG i. V. m. § 4 Abs. 5 UmwStG	123
3.5.2.4	Minderung des Übernahmeergebnisses um Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG (Umwandlungen ab 13.12.2006)	132
3.5.2.5	Einzelheiten zur Aufteilung des Übernahmeergebnisses	132
3.6	Der Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 UmwStG)	133
3.6.1	Einführung	133
3.6.2	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes durch § 4 Abs. 6 UmwStG	134
3.6.3	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes durch § 4 Abs. 6 UmwStG	135
3.6.4	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes	135
3.6.5	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des SStEG	136

3.7	Die Besteuerung des Übernahmegewinns	138
3.7.1	Entstehungszeitpunkt	138
3.7.2	Die Besteuerung des Übernahmegewinns der zweiten Stufe i. S. d. § 4 Abs. 5 UmwStG a. F.	138
3.7.3	Die Besteuerung des Übernahmegewinns nach § 4 Abs. 7 UmwStG i. d. F. des SEStEG	139
3.7.3.1	Körperschaften als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft (§ 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG)	139
3.7.3.2	Natürliche Personen als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft	139
3.7.3.3	Die Besteuerung des Übernahmegewinns	140
3.8	Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen (§ 5 UmwStG)	141
3.8.1	Einführung	141
3.8.2	Anschaffung der Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 5 Abs. 1 UmwStG)	144
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)	144
3.8.2.1.1	Die Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft schaffen die Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag an	145
3.8.2.1.2	Die Anteile sind dem Sonderbetriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft zuzurechnen	146
3.8.2.1.3	Die Anteile werden von Gesellschaftern nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag angeschafft, die zu diesem Zeitpunkt keine Mitunternehmer der Personenhandels- gesellschaft sind	146
3.8.2.1.4	Die steuerlichen Folgen für den im steuerlichen Rückwirkungszeitraum aus der Körperschaft ausscheidenden Gesellschafter	147
3.8.2.1.5	Entgeltlicher Gesellschafterwechsel bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft	148
3.8.2.2	Gegen Abfindung aus der Körperschaft ausscheidende Gesellschafter (§ 5 Abs. 1, 2. Alt. UmwStG)	148
3.8.3	Übernahmeergebnisermittlung für die Gesellschafter der Körperschaft nach § 5 Abs. 2 bis 3 UmwStG	150
3.8.3.1	Der Gesellschafter ist wesentlich i. S. d. § 17 EStG an der übertragenden Körperschaft beteiligt (§ 5 Abs. 2 UmwStG)	151
3.8.3.1.1	Gesellschafter der Kapitalgesellschaft	151
3.8.3.1.2	Steuerverstrickung der Anteile nach § 17 EStG	152
3.8.3.1.3	§ 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist nur auf im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG anwendbar	154
3.8.3.1.4	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F.	155
3.8.3.1.5	Keine Übernahmeergebnisermittlung, wenn der Tatbestand des § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfüllt ist – gestrichen durch das SEStEG	155
3.8.3.1.6	Die Rechtsfolgen des § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	155
3.8.3.1.7	Der steuerliche Übertragungsstichtag und der Tag der Eintragung der Umwandlung in das Register als Beurteilungszeitpunkt (§ 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	155
3.8.3.2	Im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen, bei denen ein Veräußerungs- verlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG steuerlich nicht berücksichtigungsfähig werden kann (§ 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) – entfallen durch das SEStEG	156
3.8.3.3	Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gehören am steuerlichen Übertragungs- stichtag zu einem Betriebsvermögen (§ 5 Abs. 3 UmwStG)	156
3.8.3.3.1	Gesellschaftsanteile in einem Betriebsvermögen (§ 5 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)	156
3.8.3.3.2	Abschaffung der Regelungen zu Missbrauchstatbeständen des § 5 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UmwStG	160
3.8.3.4	Einbringungsgeborene Anteile (§ 5 Abs. 4 UmwStG)	165
3.8.3.4.1	Anwendung des § 27 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG – unter der Geltung des SEStEG	166
3.8.3.4.2	Das Verhältnis von § 5 Abs. 4 zu § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG – vor der Geltung des SEStEG .	166
3.8.3.4.3	Wann müssen die Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft einbringungsgeboren sein? – Vor der Geltung des SEStEG	167
3.8.3.4.4	Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten	168
3.9	Umwandlungen mit Auslandsbezug	168
3.9.1	Reine Inlandsverschmelzung	169

3.9.1.1	Ausländisches Betriebsvermögen	169
3.9.1.2	Art der Gesellschafter.....	169
3.9.2	Hinausverschmelzung auf eine ausländische EU-Personengesellschaft.....	169
3.9.2.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	169
3.9.2.2	Art der Gesellschafter.....	169
3.9.3	Hineinverschmelzung von einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf ein inländisches Personenunternehmen	170
3.9.3.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	170
3.9.3.2	Art der Gesellschafter.....	170
3.9.4	Reine Auslandsverschmelzung zweier ausländischer Rechtsträger	170
3.9.4.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	170
3.9.4.2	Art der Gesellschafter.....	171
4	Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG)	171
4.1	Anwendungsbereich des § 7 UmwStG.....	172
4.2	Die Ermittlung der Bezüge aus Kapitalvermögen i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG.....	173
4.3	Steuerliche Behandlung der Bezüge i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG	174
4.3.1	Anteilseigner, für die ein Übernahmeergebnis ermittelt wird	175
4.3.2	Anteilseigner, für die kein Übernahmeergebnis ermittelt wird	176
4.4	Der Tatbestand des § 7 Satz 2 UmwStG.....	177
5	Verfahrensfragen zu §§ 4 ff. UmwStG	177
6	Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft (§ 6 UmwStG)	178
6.1	Der Übernahmefolgegewinn der Personengesellschaft (§ 6 Abs. 1 UmwStG)	178
6.1.1	Der Zeitpunkt der Entstehung und die Ermittlung des Übernahmefolgegewinns	179
6.1.2	Bildung einer Rücklage	179
6.1.3	Pensionsrückstellung zugunsten eines Gesellschafters der übertragenden Kapitalgesellschaft..	180
6.2	Der Übernahmefolgegewinn eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft (§ 6 Abs. 2 UmwStG).....	180
6.2.1	Der Übernahmefolgegewinn des Mitunternehmers	180
6.2.2	Bildung einer Rücklage	181
6.3	Gewinnerhöhung bei der Verschmelzung der übertragenden Körperschaft auf ihren Alleingesellschafter (§ 6 Abs. 1 UmwStG)	181
6.3.1	Forderungen des Alleingesellschafters gegenüber der übertragenden Kapitalgesellschaft	181
6.3.2	Forderungen der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Alleingesellschafter	182
6.4	Gestaltungsmisbrauch i. R. d. § 6 Abs. 3 UmwStG	182
7	Die Körperschaftsteuererhöhung (§ 10 UmwStG)	183
7.1	§ 10 UmwStG – Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens.....	183
7.2	§ 10 UmwStG – Körperschaftsteuererhöhung	184
7.3	Zeitliche Befristung des § 10 UmwStG	184
8	Gewerbsteuer bei der Verschmelzung von einer Körperschaft auf eine natürliche Person oder auf eine Personenhandelsgesellschaft sowie bei einem Formwechsel in eine Personengesellschaft (§ 18 UmwStG)	185
8.1	Die Gewerbesteuerpflicht des Übertragungsgewinns der Körperschaft (§ 18 Abs. 1 UmwStG)	185
8.1.1	Einführung.....	185
8.1.2	Der Übertragungsgewinn.....	186
8.1.2.1	Umwandlung auf einen Rechtsträger mit Betriebsvermögen.....	186
8.1.2.2	Umwandlung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen	186
8.1.2.3	Der übernehmende Rechtsträger ist nicht gewerbesteuerpflichtig.....	187
8.1.2.4	Vortragsfähiger Fehlbetrag i. S. d. § 10a GewStG.....	187
8.2	Besteuerung des Übernahmegewinns der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft (§ 18 Abs. 2 UmwStG) – Gewerbesteuerpflicht eines Übernahmegewinns oder -verlusts.....	187
8.3	Der Missbrauchstatbestand (§ 18 Abs. 3 UmwStG)	188
8.3.1	Der Betrieb oder Teilbetrieb i. S. d. § 18 Abs. 3 UmwStG	188
8.3.1.1	Der übernommene Betrieb oder Teilbetrieb.....	188
8.3.1.2	Der am steuerlichen Übertragungsstichtag bei der Personengesellschaft vorhandene Betrieb	189

8.3.1.3	Der übernommene Teilbetrieb und der im Zeitpunkt der Umwandlung bei dem aufnehmenden Rechtsträger vorhandene Teilbetrieb	189
8.3.2	Der Mitunternehmeranteil i. S. d. § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG	189
8.3.3	Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	190
8.3.3.1	Die Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs	190
8.3.3.2	Die Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	191
8.3.3.3	Die unentgeltliche Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	191
8.3.3.4	Die natürliche Person als aufnehmender Rechtsträger	191
8.3.4	Einbringung des übernommenen Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine andere Kapital- oder Personengesellschaft	191
8.3.5	Realteilung der Personengesellschaft	192
8.3.6	Die Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG auf einen Formwechsel	193
8.3.7	Formwechsel der übernehmenden Personengesellschaft	193
8.4	Die Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 3 UmwStG	193
8.5	Die steuerlichen Folgen des § 18 Abs. 3 UmwStG	193
9	Umsatzsteuer	194
10	Grunderwerbsteuer	194
11	Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen (§ 8 UmwStG)	195
11.1	Die steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen für die übertragende Körperschaft	196
11.2	Steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen für die Gesellschafter der Körperschaft	196
11.2.1	Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen	197
11.2.2	Wesentliche Beteiligung eines Gesellschafters	197
11.2.3	Alt-einbringungsgeborene Anteile	197

Kapitel II Formwechsel einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft in eine Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)

1	Einführung	198
2	Der Formwechsel im Umwandlungsgesetz	199
2.1	Das Umwandlungsverfahren	199
2.2	Das Identitätsprinzip	200
3	Formwechsel Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)	200
3.1	Die steuerliche Übertragungsbilanz und die steuerliche Eröffnungsbilanz (§ 9 Satz 2 UmwStG) ..	200
3.2	Steuerlicher Übertragungsstichtag und steuerliche Rückwirkung des Formwechsels (§ 9 Satz 2 und 3 UmwStG)	201
3.3	Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und § 10 UmwStG (§ 9 Satz 1 UmwStG)	202
3.3.1	Formwechsel in eine Personengesellschaft mit Betriebsvermögen	202
3.3.1.1	Entsprechende Anwendung des § 3 UmwStG bei der Kapitalgesellschaft	202
3.3.1.2	Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 bis 3 UmwStG auf die Personengesellschaft ..	203
3.3.1.3	Das Übernahmeergebnis i. S. d. § 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG	203
3.3.1.4	Entsprechende Anwendung des § 6 UmwStG	204
3.3.2	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen (§ 9 Satz 1, § 8 UmwStG)	204
4	Formwechsel einer eingetragenen Genossenschaft in eine Personengesellschaft i. S. d. § 38a LwAnpG	205
5	Grunderwerbsteuer	205
6	Umsatzsteuer	205
7	Gewerbsteuer	205
8	Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG	206

Kapitel III Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Verschmelzung

1	Allgemeines	207
2	Folgen bei der übertragenden Körperschaft	208
2.1	Wertansatz in der steuerlichen Übertragungsbilanz	209
2.1.1	Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Übertragungsbilanz	209
2.1.2	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter dem Grunde nach	209
2.1.3	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter der Höhe nach	210
2.1.4	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert	211
2.1.4.1	Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer	211
2.1.4.2	Kein Ausschluss und keine Einschränkung des Besteuerungsrechts	212
2.1.4.3	Keine Gegenleistung oder Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten	213
2.1.4.3.1	Mögliche Gegenleistungen	213
2.1.4.3.2	Fazit und Folgen bei schädlicher Gegenleistung	215
2.1.5	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert	217
2.1.6	Ausübung des Wahlrechts auf Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert	217
2.1.7	Besonderheiten bei einer Abwärtsverschmelzung	218
2.1.7.1	Beteiligungskorrekturgewinn	218
2.1.7.2	Kein Durchgangserwerb eigener Anteile	218
2.1.7.3	Voraussetzungen für Buchwertansatz	218
2.2	Fiktive Anrechnung bei grenzüberschreitender Verschmelzung innerhalb der Europäischen Union	219
2.3	Besteuerung des Übertragungsgewinns	219
2.4	Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger	219
2.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals	220
2.6	Verringerung des steuerlichen Einlagekontos	220
2.7	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG)	221
3	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	221
3.1	Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz	221
3.1.1	Grundsatz	221
3.1.2	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	222
3.1.3	Erweiterte Wertaufholung – Beteiligungskorrekturgewinn	223
3.2	Steuerrechtliche Behandlung des Übernahmeergebnisses (§ 12 Abs. 2 UmwStG)	224
3.2.1	Grundsatz	224
3.2.2	100 %ige Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft	225
3.2.3	Keine Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft	226
3.2.4	Übernehmende Körperschaft ist nur zum Teil an der übertragenden Körperschaft beteiligt	227
3.2.5	Anwendung des § 8b KStG auf den Übernahmegewinn	228
3.2.5.1	Allgemeines	228
3.2.5.2	Pauschalierung nicht abziehbarer Betriebsausgaben	229
3.2.5.3	Anwendung des § 8b KStG bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen	229
3.2.5.4	Kosten des Vermögensübergangs	229
3.2.5.5	Fallbeispiel	230
3.2.6	Anschaffung der Anteile im Rückwirkungszeitraum (§ 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	230
3.3	Eintritt in die steuerrechtliche Rechtsstellung (§ 12 Abs. 3 UmwStG)	230
3.4	Unterstützungskassen	232
3.5	Kein Übergang von Verlustvorträgen	232
3.5.1	Körperschaftsteuerrechtlicher Verlustabzug	232
3.5.2	Kein Übergang eines Gewerbeverlustes i. S. d. § 10a GewStG	233
3.6	Kein Übergang des Zinsvortrags oder eines EBITDA-Vortrags	233
3.7	Übernahmefolgegewinn (§ 12 Abs. 4 i. V. m. § 6 UmwStG)	233
3.8	Vermögensübertragung in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich einer anderen Körperschaft (§ 12 Abs. 5 UmwStG)	234
3.9	Sonstige Folgen der Umwandlung beim übernehmenden Rechtsträger	235
3.9.1	Ermittlung und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos	235

3.9.1.1	Grundsatz	235
3.9.1.2	Ausnahme der Hinzurechnung beim übernehmenden Rechtsträger	236
3.9.1.3	Kürzung des steuerlichen Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft	236
3.9.2	Anpassung des Nennkapitals nach Verschmelzung	238
4	Auswirkungen bei den Anteilseignern	240
4.1	Allgemeines	240
4.2	Veräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert (Grundsatz)	242
4.3	Ansatz der erhaltenen Anteile mit dem Buchwert der bisherigen Anteile (antragsgebundene Ausnahmeregelung)	242
4.3.1	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des Besteuerungsrechts	243
4.3.2	Anwendung des Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie 2009	243
4.3.3	Neue Anteile treten steuerrechtlich an die Stelle der alten Anteile	244
4.3.3.1	Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG	244
4.3.3.2	Beteiligung i. S. d. § 17 EStG	244
4.3.3.3	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F.	245
4.3.3.4	Anrechnung von Besitzzeiten	245
4.3.4	Anteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen	245
4.3.5	Ausübung des Antragsrechts	245
4.4	Gegenleistung besteht nicht in Anteilen	246
4.4.1	Barabfindung	246
4.4.2	Veräußerung im Rückwirkungszeitraum	246
4.4.3	Ausgleichszahlungen der Anteilseigner untereinander	246
4.4.4	Zuzahlungen durch die übernehmende Körperschaft	248
4.4.4.1	Modell 1	249
4.4.4.2	Modell 2	250
4.4.4.3	Modell 3	251
4.4.4.4	Fazit	251
5	Auswirkungen der Umwandlung auf eine Organschaft	254
5.1	Verschmelzung des Organträgers	254
5.1.1	Fortsetzung einer bestehenden Organschaft mit dem übernehmenden Rechtsträger	254
5.1.2	Erstmalige Begründung einer Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger	254
5.1.3	Beendigung der Organschaft bei Abwärtsverschmelzung	255
5.1.4	Organschaftliche Ausgleichsposten	255
5.1.5	Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags	255
5.1.6	Zurechnung des Organeinkommens bei Verschmelzung des Organträgers	255
5.2	Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger	256
5.3	Verschmelzung der Organgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger	256
5.3.1	Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags	256
5.3.2	Übertragungsgewinn bzw. -verlust	256
5.4	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger	256
5.4.1	Fortgeltung der Organschaft	256
5.4.2	Übernahmegewinn/-verlust und Gewinnabführungsvertrag	257
5.4.3	Mehr- und Minderabführungen	257

Kapitel IV Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Spaltung

1	Allgemeines	258
1.1	Aufspaltung	258
1.2	Abspaltung	258
1.3	Ausgliederung	259
1.4	Vergleich mit Verschmelzung	259
1.5	Vergleich mit Realteilung	259
2	Steuerliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft	260
2.1	Grundsatz	260
2.2	Entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG	261
2.2.1	Isolierte Beurteilung des Spaltungsvorgangs	261
2.2.2	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen	262

2.2.3	Prüfschema.....	263
2.3	Teilbetriebsvoraussetzungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG	265
2.3.1	Begriff des Teilbetriebs.....	265
2.3.2	Teilbetrieb im Aufbau.....	266
2.3.3	Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilbetriebsvoraussetzungen.....	266
2.3.4	Zuordnungsgrundsätze.....	266
2.3.5	Übertragenes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein.....	267
2.3.6	Verbleibendes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein.....	268
2.3.7	Fiktiver Teilbetrieb »Mitunternehmeranteil«	269
2.3.8	Fiktiver Teilbetrieb »100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft«	269
2.3.9	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen.....	269
2.4	Folgen bei der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG)	270
2.4.1	Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 1 UmwStG	270
2.4.2	Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG	270
2.4.2.1	Erwerb oder Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100 %igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	271
2.4.2.2	Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG)....	273
2.4.2.2.1	Veräußerungstatbestände – Ersatztatbestände.....	274
2.4.2.2.2	Veräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG.....	274
2.4.2.2.3	Rechtsfolgen einer schädlichen Veräußerung.....	276
2.4.2.3	Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)	277
2.4.2.3.1	Begriff der Trennung von Gesellschafterstämmen	277
2.4.2.3.2	Vorbesitzzeit	278
2.4.2.4	Ausübung des Antragsrechts nach § 11 Abs. 2 UmwStG	278
2.4.2.5	Gegenleistung i. S. d. § 11 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG	278
2.4.3	Kürzung verrechenbarer Verluste, verbleibender Verlustvorträge, nicht ausgeglichener negativer Einkünfte, eines Zinsvortrags und eines EBITDA-Vortrags (§ 15 Abs. 3 UmwStG)....	279
2.4.4	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG).....	279
2.4.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals	280
2.4.6	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto	280
2.4.7	Anpassung des Nennkapitals nach der Spaltung	281
2.5	Folgen bei der übernehmenden Körperschaft (§ 12 UmwStG)	281
2.5.1	Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz	281
2.5.2	Übernahmeergebnis.....	282
2.5.3	Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft	284
2.5.3.1	Allgemeines	284
2.5.3.2	Kein Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs, eines Zinsvortrags oder eines EBITDA-Vortrags	284
2.5.4	Auswirkungen für die Gewerbesteuer.....	284
2.5.5	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG	284
2.5.5.1	Keine Hinzurechnung bei Spaltung von Tochter- auf Muttergesellschaft	285
2.5.5.2	Kürzung bei Spaltung von Mutter- auf Tochtergesellschaft.....	285
2.5.6	Anpassung des Nennkapitals nach der Spaltung	285
2.5.7	Überblick über die Veränderungen beim Einlagekonto, Sonderausweis und einem unbelasteten Teilbetrag	286
2.6	Folgen beim Anteilseigner (§ 13 UmwStG)	287
2.6.1	Besonderheiten bei der Aufspaltung oder Abspaltung	288
2.6.2	Veräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert (Grundsatz).....	290
2.6.3	Ansatz der erhaltenen Beteiligung mit dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der bisherigen Beteiligung (antragsgebundene Ausnahmeregelung)	291
2.6.3.1	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts.....	291
2.6.3.2	Anwendung des Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie 2009	292
2.6.3.3	Neue Anteile treten steuerrechtlich an die Stelle der alten Anteile	292
2.6.3.3.1	Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG	293
2.6.3.3.2	Beteiligung i. S. d. § 17 EStG	293
2.6.3.3.3	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F.	293
2.6.3.3.4	Anrechnung von Besitzzeiten	294
2.6.3.4	Anteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen	294

2.6.3.5	Ausübung des Antragsrechts	295
2.6.4	Aufteilung des Buchwerts bzw. der Anschaffungskosten bei Aufspaltung oder Abspaltung	295
2.6.5	Gegenleistung besteht nicht (nur) in Anteilen	296
2.6.5.1	Barabfindung	296
2.6.5.2	Veräußerung im Rückwirkungszeitraum	297
2.6.5.3	Ausgleichszahlungen	297
2.6.5.4	Ausgleichszahlungen von der übertragenden Körperschaft	297
2.6.5.4.1	Ausgleichszahlungen von der übernehmenden Körperschaft	297
2.6.5.4.2	Ausgleichszahlungen zwischen den Anteilseignern	298
2.6.6	Zeitpunkt des Anteilstauschs	299
3	Auswirkungen der Auf- oder Abspaltung auf eine Organschaft	299
3.1	Organträger als übertragender Rechtsträger	299
3.1.1	Aufspaltung des Organträgers	299
3.1.2	Abspaltung des Organträgers	300
3.2	Organträger als übernehmender Rechtsträger	300
3.3	Organgesellschaft als übertragender Rechtsträger	300
3.3.1	Aufspaltung der Organgesellschaft	300
3.3.2	Abspaltung der Organgesellschaft	301
3.3.2.1	Beteiligungsquote des Organträgers erhöht sich	301
3.3.2.2	Beteiligungsquote des Organträgers bleibt unverändert	301
3.3.2.3	Beteiligungsquote des Organträgers verringert sich	302
3.4	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger	303
3.4.1	Übernahmeergebnis und Gewinnabführungsvertrag	303
3.4.2	Mehr- und Minderabführungen	303

Kapitel V Umwandlung auf eine Personengesellschaft durch Spaltung

1	Allgemeines	304
2	Steuerrechtliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft	304
2.1	Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG)	305
2.2	Entsprechende Anwendung des § 15 UmwStG	305
2.2.1	Allgemeine Voraussetzungen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)	306
2.2.2	Teilbetriebsvoraussetzungen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG)	306
2.2.2.1	Begriff des Teilbetriebs	306
2.2.2.2	Teilbetrieb im Aufbau	307
2.2.2.3	Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilbetriebsvoraussetzungen	307
2.2.2.4	Zuordnungsgrundsätze	307
2.2.2.5	Übertragenes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein	307
2.2.2.6	Verbleibendes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein	307
2.2.2.7	Fiktiver Teilbetrieb »Mitunternehmeranteil«	307
2.2.2.8	Fiktiver Teilbetrieb »100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft«	307
2.2.2.9	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen	307
2.2.3	Weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Abs. 2 UmwStG	308
2.2.3.1	Erwerb oder Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100 %igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	308
2.2.3.2	Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG)	309
2.2.3.2.1	Veräußerungstatbestände/Ersatztatbestände	310
2.2.3.2.2	Ermittlung der 20 %-Grenze	310
2.2.3.2.3	Rechtsfolgen einer schädlichen Veräußerung	311
2.2.3.3	Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)	312
2.2.3.3.1	Begriff der Trennung von Gesellschafterstämmen	312
2.2.3.3.2	Vorbesitzzeit	313
2.3	Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 UmwStG	313
2.3.1	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen	314
2.3.2	Isolierte Beurteilung des Spaltungsvorgangs	316
2.3.3	Folgen bei der übertragenden Körperschaft (§ 3 UmwStG)	318

2.3.3.1	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 1 UmwStG	318
2.3.3.2	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 2 UmwStG	318
2.3.3.3	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 3 UmwStG	318
2.3.3.4	Körperschaftsteuerauszahlungsanspruch gem. § 37 Abs. 5 KStG bzw. Körperschaftsteuer- erhöhungsbetrag gem. § 38 Abs. 5 und 6 KStG	319
2.3.3.5	Anpassung der Nennkapitalsphäre	319
2.3.3.5.1	Fiktive Kapitalherabsetzung (§ 29 KStG)	319
2.3.3.5.2	Steuerliches Einlagekonto	319
2.3.3.5.3	Anpassung des Nennkapitals	320
2.3.3.5.4	Zusammenfassendes Beispiel	320
2.3.3.6	Verbleibender Verlustabzug	321
2.3.3.7	Gewerbesteuer	321
2.3.4	Folgen bei der übernehmenden Personengesellschaft	321
2.3.4.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4, 5 und 6 UmwStG	322
2.3.4.2	Entsprechende Anwendung des § 8 UmwStG	322
2.3.4.3	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer	322
2.3.5	Folgen bei den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft	323
2.3.5.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4 und 5 UmwStG	323
2.3.5.2	Entsprechende Anwendung des § 7 UmwStG	324

Teil C

Einbringungstatbestände

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

1	Allgemeines und Übersicht über die Einbringungsvorschriften	327
1.1	Einleitung	327
1.2	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG (Konzeptwechsel)	330
1.3	Die Einbringungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes – Aufbau und Übersicht	333
1.4	Grundsystematik der Einbringung	339
1.4.1	Möglichkeiten der Umstrukturierung	339
1.4.2	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerungsvorgang	341
1.4.2.1	Betriebseinbringung (§ 20 UmwStG)	341
1.4.2.2	Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	342
1.4.3	Bestimmungsmethode der Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nach den §§ 20 ff. UmwStG	343
1.4.3.1	Einbringung ohne Steuerbelastung	343
1.4.3.2	Begünstigte Einbringung bedeutet keinen Steuerverzicht	344
1.4.3.3	Besteuerung der aus einer Einbringung erhaltenen Anteile	344
1.4.3.4	Systematische Ausnahmen und Einschränkungen der Steuervergünstigung	348
1.4.3.4.1	Grundsätze	348
1.4.3.4.2	Entstrickung im Sonderfall der Einbringung/Umwandlung gewerblich geprägter/ infizierter Personengesellschaften mit von § 50i EStG verhafteten Wirtschaftsgütern	348
1.4.3.4.3	Keine Begünstigung ohne volles Besteuerungsrecht für eingebrachtes Betriebsvermögen bei der Übernehmerin	349
1.4.3.4.4	Teilweise Begünstigung bei Einbringung von Betriebsvermögen mit negativem Buchwert	349
1.4.3.4.5	Teilweise Begünstigung bei Einbringung gegen Erhalt von Zusatzleistungen	350
1.4.3.4.6	Übersicht über die gesetzlichen Einschränkungen einer Buchwerteinbringung	351
1.4.3.5	Verdoppelung der stillen Reserven bei steuerbegünstigter Einbringung ohne Doppel- versteuerung	353
1.5	Systematische Stellung der Einbringungsvorschriften	354
1.5.1	Konkurrenzverhältnis der §§ 20 ff. UmwStG zu anderen Ertragsteuervorschriften	354
1.5.1.1	Sonderrecht: UmwStG	354
1.5.1.2	Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft/ Genossenschaft (§ 20 UmwStG)	355
1.5.1.2.1	Verhältnis zu § 16 EStG	355

1.5.1.2.2	Verhältnis zu den § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 4g, § 16 Abs. 3a EStG und § 12 KStG (Entstrickungsnormen).....	355
1.5.1.2.3	Verhältnis zu § 50i Abs. 2 EStG	356
1.5.1.3	Anteilstausch (§ 21 UmwStG).....	356
1.5.1.3.1	Anteilstausch als Veräußerung.....	356
1.5.1.3.2	Verhältnis zu den § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 4g, § 12 Abs. 1 KStG, § 6 Abs. 6 AStG (Entstrickungsnormen).....	357
1.5.1.3.3	Verhältnis zu § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG (Anteilstausch im Privatvermögen).....	357
1.5.2	Keine analoge Anwendung der Einbringungsvorschriften	357
2	Anwendungsbereich der Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG	358
2.1	Zeitlicher Anwendungsbereich	358
2.2	Sachlicher Anwendungsbereich.....	359
2.2.1	Anwendung der Betriebseinbringung nach § 20 UmwStG	359
2.2.2	Anwendung des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG	360
2.2.3	Anwendung des Formwechsels nach § 25 UmwStG	360
2.3	Persönlicher Anwendungsbereich.....	361
2.3.1	Persönlicher Anwendungsbereich für Betriebseinbringungen (§§ 20, 25 UmwStG).....	361
2.3.2	Persönlicher Anwendungsbereich für den Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	363
2.4	Anwendungsbeispiele	364
3	Einbringung von Unternehmen(-steilen) in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft – Begriff und Tatbestand der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG)	367
3.1	Allgemeines – Sacheinlage als umwandlungssteuerrechtlicher Begriff.....	367
3.2	Entsprechende Anwendung der Einbringungsvorschriften bei fehlgeschlagener Sacheinlage?	369
3.3	Einbringungsobjekte.....	370
3.3.1	Betrieb	371
3.3.1.1	Definition	371
3.3.1.2	Betrieb mit Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften.....	372
3.3.1.3	Betriebseinbringung durch eine Personengesellschaft	373
3.3.1.4	Betriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	375
3.3.1.4.1	Sacheinlage nur bei Einbringung sämtlicher wesentlicher Wirtschaftsgüter	375
3.3.1.4.2	Wesentliche Betriebsgrundlagen (Begriff).....	376
3.3.1.4.3	Beispiele zu wesentlichen Betriebsgrundlagen.....	378
3.3.1.4.4	Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen.....	383
3.3.1.4.5	Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen	385
3.3.2	Teilbetrieb.....	392
3.3.2.1	Teilbetriebsbegriff	392
3.3.2.2	»Europäischer« Teilbetriebsbegriff.....	393
3.3.2.3	Teilbetriebe als Einbringungsgegenstand.....	394
3.3.2.4	Perspektive und Zeitpunkt der Teilbetriebsbeurteilung	395
3.3.2.5	Teilbetriebe i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG (Beispiele)	395
3.3.2.6	Gewerblicher Teilbetrieb	397
3.3.2.7	Land- und forstwirtschaftlicher Teilbetrieb.....	399
3.3.2.8	Teilbetrieb einer selbständigen Tätigkeit (Teilpraxis)	399
3.3.2.9	Teilbetriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	400
3.3.2.10	Teilbetriebseinbringung (Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen)	401
3.3.3	Mitunternehmeranteil	402
3.3.3.1	Begriff des Mitunternehmeranteils.....	402
3.3.3.2	Mitunternehmeranteile bei der Einbringung	403
3.3.3.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	404
3.3.3.4	Sonderbetriebsvermögen und wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbereich	408
3.3.3.5	Bruchteil eines Mitunternehmeranteils als Einbringungsgegenstand.....	410
3.4	Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als aufnehmende Gesellschaft	412
3.5	Einbringung von Unternehmensteilen	413
3.5.1	Begriff der »Einbringung« und Bedeutung der verschiedenen Einbringungsarten	413
3.5.2	Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Einzelübertragung)	415
3.5.2.1	Grundsätze.....	415
3.5.2.2	Sachgründung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	415

3.5.2.3	Sachkapitalerhöhung bei einer Kapitalgesellschaft	416
3.5.2.4	Bargründung oder Barkapitalerhöhung mit »Sacheinlage-Aufgeld«	417
3.5.2.5	Einbringung im Wege der Anwachsung	418
3.5.3	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung/Spaltung)	418
3.5.4	Einbringung durch Formwechsel	420
3.5.5	Einbringung durch ausländische Umwandlung	422
3.5.6	Einbringung durch Gesamtrechts- und Einzelrechtsnachfolge	422
3.6	Gewährung neuer Gesellschaftsanteile als Gegenleistung	424
3.6.1	Neue Anteile als Entgelt für die Sacheinbringung	424
3.6.2	Verschleierte Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung	425
3.6.2.1	Rechtslage vor Änderung des GmbHG und des AktG (d. h. vor dem 01. 11. 2008 bzw. 01. 09. 2009)	425
3.6.2.2	Rechtslage ab Inkrafttreten der Neuregelungen des GmbHG und AktG (ab dem 01. 11. 2008 bzw. 01. 09. 2009)	426
3.6.3	Neue Anteile für die Einbringung/sonstige Gegenleistungen	427
3.6.3.1	»Neue« Anteile als Mindestgegenleistung	427
3.6.3.2	Sonstige Gegenleistungen (i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG)	428
3.7	Einbringende Person	429
4	Rechtsfolgen der Sacheinlage (Übersicht)	430
5	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb	435
5.1	Übergangsgewinnermittlung	435
5.2	Einbringungsbedingtes Rumpfwirtschaftsjahr	435
5.3	Gewinn aus der Einbringung von Betriebsvermögen	436
5.4	Folgeauswirkungen der Sacheinlage	436
6	Rechtsfolgen der Sacheinlage für die aufnehmende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	437
6.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens	437
6.1.1	Regelbewertung (gemeiner Wert) und abweichende Bewertung (Antrag auf Minderansatz) gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG	438
6.1.2	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus?	439
6.1.3	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt?	441
6.1.3.1	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für den steuerlichen Ansatz?	441
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 und 3 UmwStG (Form, Inhalt und Frist)	442
6.1.3.4	Ausübung des Bewertungswahlrechts im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils	443
6.1.4	Inhalt des Bewertungswahlrechts	444
6.1.4.1	Gegenstand der Bewertung	444
6.1.4.2	Buchwertansatz	445
6.1.4.3	Zwischenwertansatz	446
6.1.4.4	Gemeiner Wert (Regelansatz)	448
6.1.5	Ist die Bewertung gem. § 20 Abs. 2 UmwStG nachträglich änderbar?	450
6.1.5.1	Änderung des Bewertungsantrags/Bilanzänderung	450
6.1.5.2	Bilanzberichtigung	450
6.1.6	Einschränkungen des Bewertungswahlrechts	452
6.1.6.1	Grundlagen	452
6.1.6.2	Sacheinlagegegenstand mit negativem Kapital (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG)	452
6.1.6.3	Sacheinlage mit sonstigen Gegenleistungen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG)	454
6.1.6.3.1	Einbringungen/Umwandlungen, die bis 31. 12. 2014 beschlossen worden sind	454
6.1.6.3.2	Ab 01. 01. 2015 beschlossene Einbringungen	454
6.1.6.4	Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts aus dem eingebrachten Betriebsvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 3 UmwStG)	457
6.1.6.5	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts bei fehlendem Besteuerungsrecht für die erhaltenen Anteile	458
6.2	Kosten der Einbringung	459
6.3	Zeitpunkt der Einbringung (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG)	461
6.3.1	Bedeutung des Einbringungszeitpunkts	461

6.3.2	Steuerlicher Übertragungsstichtag	462
6.3.3	Rückbeziehung der Einbringung	462
6.3.3.1	Sinn und Zweck der Rückbeziehung	462
6.3.3.2	Von der Rückbeziehung erfasste Steuerarten	463
6.3.3.3	Antrag auf Rückbeziehung	463
6.3.3.4	Ausnahme von der Rückbeziehung	464
6.3.3.5	Rückbezugszeitraum und Einbringungszeitpunkt	464
6.3.3.6	Auswirkung der Rückbeziehung auf die Übernehmerin	465
6.3.3.6.1	Grundsatz: Einkommenszurechnung bei der Übernehmerin	465
6.3.3.6.2	Verträge	465
6.3.3.6.3	Entnahmen und Einlagen	465
6.3.3.6.4	Im Rückbezugszeitraum ausgeschiedene Mitunternehmer	466
6.4	Gewinnermittlung mit dem übernommenen Vermögen (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG)	467
6.4.1	Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 23 UmwStG)	467
6.4.2	Buchwertansatz	468
6.4.3	Zwischenwertansatz	470
6.4.4	Ansatz zum gemeinen Wert	471
6.4.4.1	Besteuerungsgrundsätze in Abhängigkeit von der Art der Einbringung	471
6.4.4.2	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Umwandlung	472
6.4.4.2.1	Gesamtrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz	472
6.4.4.2.2	Rechtsfolge für die weitere Gewinnermittlung	473
6.4.4.3	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Einzelrechtsnachfolge	473
6.4.4.3.1	Einzelrechtsnachfolge i. S. d. § 23 Abs. 4 1. HS UmwStG	473
6.4.4.3.2	Rechtsfolge für die weitere Gewinnermittlung	474
6.5	Einbringungsfolgegewinn	474
6.6	Verlustverwertung durch die übernehmende Gesellschaft (§§ 20 Abs. 6 Satz 4 und Abs. 9, 23 Abs. 5 UmwStG)	475
6.6.1	Einkommensteuer/Körperschaftsteuer	475
6.6.1.1	Verlustvortrag des Einbringenden	475
6.6.1.2	Durch eine Körperschaft eingebrachte Verluste im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG)	476
6.6.1.3	Eigene Verluste der Übernehmerin im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG)	476
6.6.2	Gewerbeverluste	477
6.7	Wertaufstockung des eingebrachten Betriebsvermögens im Fall der nachträglichen Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 23 Abs. 2 UmwStG)	477
6.7.1	Inhalt der Regelung	477
6.7.2	Voraussetzungen für die Wertaufstockung	478
6.7.3	Ermittlung der Aufstockungsbeträge und steuerliche Behandlung	479
7	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den Einbringenden	480
7.1	Überblick	480
7.2	Einbringungsgewinn	481
7.2.1	Allgemeines	481
7.2.2	Berechnung des Einbringungsgewinns	482
7.2.3	Veräußerungspreis für das eingebrachte Vermögen	483
7.2.4	Kosten der Einbringung	483
7.2.5	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG	484
7.2.6	Auswirkung der Einbringung auf zurückbehaltene unwesentliche Wirtschaftsgüter	484
7.3	Zeitpunkt der Entstehung des Einbringungsgewinns	485
7.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns	486
7.4.1	Grundsätzliches	486
7.4.2	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer	487
7.4.2.1	Einkunftsart	487
7.4.2.2	Besteuerungs- oder Feststellungsverfahren	487
7.4.2.3	Steuerpflicht des Einbringungsgewinns	488
7.4.2.4	Freibeträge und Tarifiermäßigung (§ 16 Abs. 4 und § 34 EStG)	489

7.4.2.4.1	Freibeträge und Tarifiermäßigung bei Einbringung zum Buchwert	489
7.4.2.4.2	Freibeträge und Tarifiermäßigung bei Einbringung zum Zwischenwert	489
7.4.2.4.3	Freibeträge und Tarifiermäßigung beim Ansatz zum gemeinen Wert	490
7.4.3	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer	491
7.4.4	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Gewerbesteuer	492
7.4.4.1	Einbringung eines Gewerbebetriebs oder Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person	492
7.4.4.2	Einbringung eines (Teil-)Betriebs durch Körperschaften	493
7.4.4.3	Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch Körperschaften	494
7.4.4.4	Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder von Mitunternehmeranteilen durch eine Personengesellschaft	494
7.5	Entnahmen bei rückbezogener Einbringung	494
7.6	Anschaffungskosten der durch Sacheinlage erworbenen Anteile (§ 20 Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 UmwStG)	496
7.7	Einbringungsgeborene Anteile alten Rechts (§ 21 UmwStG 1995)	498
7.7.1	Weitergeltung des Rechts der einbringungsgeborenen Anteile	498
7.7.2	Anschaffungskosten bei Einbringung (§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995)	500
7.7.3	Nachträgliche Anschaffungskosten	500
7.7.4	Nachträgliche Anschaffungskostenminderung	501
7.7.5	Einbringungsgeborene Anteile – Definition und Entstehung	501
7.7.6	Einlage/Einbringung der Anteile i. S. d. § 21 UmwStG 1995 in ein Betriebsvermögen	503
7.7.7	Entnahme der einbringungsgeborenen Anteile aus einem Betriebsvermögen	504
7.7.8	Laufende Besteuerung der einbringungsgeborenen Anteile	504
7.7.9	Unentgeltliche Übertragung von einbringungsgeborenen Anteilen	505
7.7.9.1	Rechtsnachfolge	505
7.7.9.2	Teilentgeltliche Übertragung	505
7.7.10	Einbringungsgeborene Anteile bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft und bei Kapitalerhöhungsmaßnahmen	506
7.7.10.1	Übersicht	506
7.7.10.2	Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln der Gesellschaft	506
7.7.10.3	Übertragung des Bezugsrechts	507
7.7.10.4	Eigene Inanspruchnahme des Bezugsrechts	508
7.7.10.5	Gründung einer Kapitalgesellschaft mit mehreren Gesellschaftern	509
7.7.10.6	Verfahren	509
7.7.11	Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Hauptrealisationstatbestand, § 21 Abs. 1 UmwStG 1995)	510
7.7.11.1	Aufdeckung stiller Reserven	510
7.7.11.2	Veräußerungsvorgänge	510
7.7.12	Gewinnrealisierung ohne Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Ersatzrealisationstatbestände, § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995)	511
7.7.12.1	Übersicht	511
7.7.12.2	Besteuerung auf Antrag des Anteilseigners	512
7.7.12.2.1	Antragstellung	512
7.7.12.2.2	Rechtsfolgen	513
7.7.12.3	Wegfall des Besteuerungsrechts	513
7.7.12.3.1	Entstrickung	513
7.7.12.3.2	Rechtsfolgen	515
7.7.12.4	Kapitalrückzahlung an den Anteilseigner der einbringungsgeborenen Anteile	515
7.7.12.4.1	Kapitalrückzahlung	515
7.7.12.4.2	Rechtsfolgen	516
7.7.12.5	Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft	517
7.7.12.5.1	Verdeckte Einlage	517
7.7.12.5.2	Rechtsfolgen	517
7.7.13	Berechnung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen	517
7.7.13.1	Gewinnermittlung	517
7.7.13.2	Veräußerungspreis	519

7.7.13.3	Gemeiner Wert der Anteile	520
7.7.13.4	Kosten	521
7.7.14	Versteuerung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen	521
7.7.14.1	Realisierung der stillen Reserven bei der Einkommensteuer	521
7.7.14.1.1	Einkunftsart	521
7.7.14.1.2	Steuerpflicht (Halbeinkünfteverfahren, §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG a. F./Teileinkünfteverfahren)	522
7.7.14.1.3	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)	522
7.7.14.1.4	Tarifermäßigung (§ 34 EStG)	523
7.7.14.1.5	Übertragung stiller Reserven nach §§ 6b, 6c EStG	523
7.7.14.2	Realisierung stiller Reserven bei der Körperschaftsteuer	523
7.7.14.3	Realisierung stiller Reserven bei der Gewerbesteuer	524
7.7.14.3.1	Die Anteile werden von einer natürlichen Person gehalten	524
7.7.14.3.2	Die Anteile werden von Körperschaften gehalten	525
7.7.14.3.3	Die Anteile werden von einer gewerblichen Personengesellschaft gehalten	525
7.7.15	Stundung der Steuern auf den Gewinn aus einbringungsgeborenen Anteilen	526
7.8	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung (§ 22 UmwStG)	527
7.8.1	Regelungsinhalt und Bedeutung des § 22 UmwStG	527
7.8.2	Rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung bei Veräußerung von Anteilen aus einer Betriebseinbringung (§ 22 Abs. 1 UmwStG)	529
7.8.3	Vorgänge, die zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung führen – Tatbestand (§ 22 Abs. 1 Sätze 1 und 6 UmwStG)	530
7.8.3.1	Übersicht	530
7.8.3.2	Sperrfristverhaftete Anteile	531
7.8.3.2.1	Einbringungsbedingt erworbene, mitverstrickte und hierauf beruhende Anteile	531
7.8.3.2.2	Identifizierung der sperrfristverhafteten Anteile	532
7.8.3.3	Schädliches Ereignis: Veräußerung der maßgebenden Anteile innerhalb der »Sperrfrist«	533
7.8.3.3.1	Entgeltlicher Rechtsträgerwechsel (Veräußerung i. S. d. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)	533
7.8.3.3.2	Fiktive Veräußerung nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG	534
7.8.3.3.3	Einbringung in Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sowie andere Umwandlungsvorgänge	535
7.8.3.3.4	Billigkeitsregelung bei (Folge-)Umwandlungen	537
7.8.3.3.5	Veräußerung durch den »Einbringenden«	538
7.8.3.3.6	Veräußerung innerhalb der Sperrfrist als Auslöser der Einbringungsgewinnbesteuerung	539
7.8.3.4	Unentgeltliche Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG)	539
7.8.3.5	(Weiter-)Einbringung der erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG)	540
7.8.3.6	Auflösung und Abwicklung der Kapitalgesellschaft, Kapitalrückzahlung oder Ausschüttung aus dem Einlagekonto (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3)	541
7.8.3.7	Buchwerteinbringungen mit anschließender Anteilsveräußerung oder Weitereinbringung (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 und 5 UmwStG)	543
7.8.3.8	Verlust der persönlichen Anwendungsvoraussetzungen (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 und Abs. 8 UmwStG)	544
7.8.3.9	Schädliches Ereignis: Nichterbringung des Nachweises i. S. d. § 22 Abs. 3 UmwStG	546
7.8.4	Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns – Rechtsfolgen der »schädlichen Verfügung« über die erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 1 Sätze 1–4 und 7 UmwStG)	548
7.8.4.1	Nachträgliche Entstehung und Festsetzung eines Einbringungsgewinns (sog. Einbringungsgewinn I)	548
7.8.4.2	Ermittlung des Einbringungsgewinns I	549
7.8.4.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns I	550
7.8.4.3.1	Einkommensteuer	550
7.8.4.3.2	Körperschaftsteuer	551
7.8.4.3.3	Gewerbesteuer	551
7.8.4.3.4	Stundung	551

7.8.5	Gewinn aus der Veräußerung der sperrfristverhafteten Anteile (Sonderregelungen für juristische Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften, § 22 Abs. 4 UmwStG)	552
7.8.6	Nachträgliche Anschaffungskosten für erhaltene Anteile bei rückwirkender Einbringungsgewinnbesteuerung	553
7.8.7	Beispiele zu den Rechtsfolgen einer Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung	553
8	Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (Anteilstausch, § 21 UmwStG)	556
8.1	Regelung des § 21 UmwStG und Abgrenzung zu anderen Bestimmungen	556
8.2	»Einfacher« Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)	557
8.2.1	Tatbestand	557
8.2.2	Rechtsfolge	557
8.3	Qualifizierter Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG)	558
8.3.1	Tatbestand	558
8.3.1.1	Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften	559
8.3.1.2	Mehrheitsvermittelnde Beteiligung	560
8.3.1.3	Übernehmende Gesellschaft	562
8.3.1.4	»Einbringung« der Anteile	562
8.3.1.5	Gegenleistung: Neue Anteile	562
8.3.1.6	Zusatzleistungen neben der Anteilsgewährung	562
8.3.2	Bewertung der eingebrachten Beteiligung bei der Übernehmerin (§ 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG)	563
8.3.2.1	Regelbewertung	563
8.3.2.2	Abweichende Bewertung auf Antrag (Bewertungswahlrecht)	563
8.3.2.2.1	Ausübung des Bewertungswahlrechts	563
8.3.2.2.2	Eigenes Bewertungswahlrecht für jeden Anteilseinbringungsvorgang	564
8.3.2.3	Einschränkung des Bewertungswahlrechts	565
8.3.2.3.1	Gewährung von Zusatzleistungen beim Anteilstausch bis 13. 12. 2014	565
8.3.2.3.2	Zusatzleistungen bei nach dem 31. 12. 2014 beschlossenen Anteilstausch	565
8.3.2.4	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts durch § 50i EStG	566
8.3.2.5	Keine Begrenzung der Übernahme von Anschaffungskosten/Buchwert bei einem negativen Wert	566
8.4	Zeitpunkt des Anteilstauschs	566
8.5	Rechtsfolgen des Anteilstauschs für die übernehmende Gesellschaft	567
8.5.1	Bewertung der eingebrachten Beteiligung (§ 21 Abs. 1 UmwStG)	567
8.5.2	Nachträgliche Aufstockung der Anschaffungskosten auf Antrag (§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	567
8.5.3	Einbringungskosten	567
8.5.4	Weitere Besteuerungsgrundsätze für die erworbene Beteiligung (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG)	568
8.5.5	Auswirkungen auf Verluste der Übernehmerin	569
8.6	Rechtsfolgen des qualifizierten Anteilstauschs für den Einbringenden	569
8.6.1	Beteiligung einbringungsgeborener Anteile alten Rechts am Anteilstausch	569
8.6.2	Anschaffungskosten der erworbenen Anteile (§ 21 Abs. 2 UmwStG)	569
8.6.2.1	Grundsatz und Überblick	569
8.6.2.2	Grundsatz: Bestimmung der Anschaffungskosten durch den Wertansatz der Übernehmerin (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	571
8.6.2.3	Ausnahme: Vom Wertansatz der Übernehmerin abweichende Anschaffungskosten auf Antrag (§ 21 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UmwStG)	572
8.6.2.3.1	Entstrickung bei Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)	572
8.6.2.3.2	Ausnahmen von der Entstrickung beim grenzüberschreitendem Anteilstausch auf Antrag (§ 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	572
8.6.2.3.3	Antrag auf Minderbewertung (Form, Frist)	573
8.6.2.3.4	Beispiele für eine Bewertung zum Buchwert abweichend vom Wertansatz der Übernehmerin (§ 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	574
8.6.3	Einbringungsgewinn (Ermittlung)	575

8.6.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns.....	576
8.6.4.1	Einkommensteuer.....	576
8.6.4.2	Körperschaftsteuer	577
8.6.4.3	Gewerbesteuer	578
8.7	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach dem Anteilstausch (§ 22 Abs. 2, 3 und 5 bis 7 UmwStG).....	579
8.7.1	Regelungsinhalt und Sinn und Zweck der Bestimmung.....	579
8.7.2	Tatbestand der eine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung auslösenden Vorgänge (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).....	580
8.7.2.1	Veräußerung der eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).....	580
8.7.2.2	Veräußerungersatztatbestände bezogen auf die eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG)	581
8.7.2.3	Nachweispflicht über die Zurechnung der eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 3 UmwStG).....	581
8.7.2.4	»Sperrfristverhaftete Anteile«	582
8.7.2.5	Keine Anwendbarkeit der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 2 KStG beim Einbringenden	582
8.7.2.6	Erhaltene Anteile sind noch nicht veräußert oder stille Reserven nicht nach § 6 AStG besteuert (§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)	582
8.7.3	Rechtsfolge: Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns	583
8.7.3.1	Ermittlung des Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).....	583
8.7.3.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns II	585
8.7.3.2.1	Einkommensteuer/Körperschaftsteuer.....	585
8.7.3.2.2	Gewerbesteuer	585
8.7.3.3	Nachträgliche Anschaffungskosten für die erhaltenen Anteile des Einbringenden	585
8.7.3.4	Verfahrensrecht	586
8.7.3.5	Beispiel für die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns II	586

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

1	Einleitung und Anwendungsbereich	588
1.1	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft	588
1.2	Bedeutung der Vorschrift	589
1.3	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG	590
1.4	Persönlicher Anwendungsbereich.....	591
2	Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG als Unterfall der Betriebsveräußerung	591
3	Rechtfertigung und Systematik der Steuervergünstigung des § 24 UmwStG	593
3.1	Steuerbegünstigte Einbringung nach § 24 Abs. 1 UmwStG.....	593
3.1.1	Durchbrechung des Realisationsprinzips.....	593
3.1.2	Regelungsprinzip der »Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft« (§ 24 UmwStG).....	595
3.2	Unentgeltliche Aufnahme von Angehörigen in ein Einzelunternehmen oder unentgeltliche Begründung einer atypischen Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil (Kombination von § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG).....	596
3.3	Aufnahme von Gesellschaftern in eine Personengesellschaft gegen Zahlung in das Vermögen der Altgesellschafter (Kombination von § 16 EStG und § 24 UmwStG)	597
4	Regelungsbereich	598
4.1	Anwendungsbeispiele	599
4.2	Nicht von § 24 UmwStG erfasste Einbringungssachverhalte.....	603
5	Systematische Einordnung	605
5.1	§ 24 UmwStG als Sondernorm	605
5.2	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen.....	606
5.3	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Einlagen.....	607
5.4	§ 24 UmwStG als abgeschlossene Regelung.....	607
6	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG) ..	608
6.1	Allgemeines und Definition der Einbringung	608
6.2	Einbringungsgegenstand.....	609
6.2.1	Übersicht.....	609

6.2.2	Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil	611
6.2.3	100 %ige Kapitalbeteiligung als Teilbetrieb	612
6.3	Einbringender	613
6.4	Aufnehmende Personengesellschaft	613
6.5	Vorgänge der »Einbringung«	614
6.5.1	Allgemeines und Begriff	614
6.5.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	615
6.5.3	Einbringung durch Anwachsung	616
6.5.4	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung)	616
6.5.5	Einbringung durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge und Bildung von Sonderbetriebsvermögen	617
6.6	Mitunternehmerstellung als Gegenleistung	621
6.6.1	Gewährung von Gesellschaftsrechten	621
6.6.2	Mischentgelt (Gesellschaftsrechte und sonstiges Entgelt, z. B. Darlehensgewährung)	624
6.6.3	Keine Begünstigung: Einbringung gegen Zuzahlung in das persönliche Vermögen des Einbringenden	627
6.6.3.1	Zuzahlung in das (steuerliche) Privatvermögen	627
6.6.3.2	Zuzahlung in das steuerliche Betriebsvermögen des Einbringenden	629
7	Rechtsfolgen der Einbringung gemäß § 24 Abs. 2 bis 6 UmwStG (Übersicht)	630
8	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb	635
8.1	Umstellung der Gewinnermittlungsart	635
8.2	Rumpfwirtschaftsjahr	636
9	Rechtsfolgen der Einbringung für die aufnehmende Personengesellschaft (§ 24 Abs. 2, 4 und 6 UmwStG)	636
9.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 24 Abs. 2 UmwStG)	636
9.1.1	Bewertung (Allgemeines)	636
9.1.2	Regelbewertung und abweichende Wertansätze auf Antrag (§ 24 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG)	637
9.1.3	Umfang und Einschränkungen des Bewertungswahlrechts (Antrag auf Minderbewertung gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)	637
9.1.3.1	Gegenstand der Bewertung	637
9.1.3.2	Keine Bewertungseinschränkung bei negativem Kapital des eingebrachten Vermögens	638
9.1.3.3	Einschränkung der Minderbewertung bei Entstrickung des eingebrachten Vermögens (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG)	638
9.1.3.4	Einschränkung der Minderbewertung bei sonstigen Gegenleistungen ab 2015 (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Satz 4 UmwStG)	639
9.1.4	Inhalt des Bewertungswahlrechts	641
9.1.5	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus?	642
9.1.6	Eigenes Bewertungswahlrecht für jeden Einbringungstatbestand	643
9.1.7	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt?	644
9.1.7.1	Antrag und Umsetzung in einer Einbringungsbilanz	644
9.1.7.2	Bilanzerstellung auch bei Buchwertfortführung?	644
9.1.7.3	Handelsrechtliche Maßgeblichkeit bei der Wahlrechtsausübung?	645
9.1.7.4	Beispiel für einen Buchwertansatz unter Zuhilfenahme von Ergänzungsbilanzen	646
9.1.8	Ist der Antrag auf Minderbewertung (nachträglich) änderbar?	648
9.2	Gewinnermittlung nach der Einbringung	649
9.2.1	Gewinnermittlungsart	649
9.2.2	Fortführung der einbringungsbedingt erstellten Ergänzungsbilanzen	649
9.2.2.1	Buchwerteinbringung	650
9.2.2.2	Einbringung zum Zwischenwert	651
9.2.2.3	Einbringung zum gemeinen Wert	651
9.2.3	Behandlung des übernommenen Vermögens bei der Gewinnermittlung (§ 23 UmwStG)	652
9.2.3.1	Grundlagen	652
9.2.3.2	Einbringung zu Buchwerten	652
9.2.3.3	Zwischenwertansatz	654
9.2.3.4	Einbringung unter Ansatz der gemeinen Werte	654
9.2.3.5	Verlustverwertung	655
9.3	Einbringungskosten	655
9.4	Zeitpunkt der Einbringung (§ 24 Abs. 4 2. HS UmwStG)	656

9.4.1	Bedeutung	656
9.4.2	Einbringungsstichtag und Rückbeziehungsmöglichkeiten	656
9.4.2.1	Grundsatz	656
9.4.2.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	657
9.4.2.3	Rückwirkende Einbringung bei Umwandlung	657
9.4.2.4	Rückwirkende Einbringung bei »Mischeinbringung«	658
9.4.2.5	Bestimmung über die Rückbeziehung der Einbringung	658
9.4.2.6	Wirkung der Rückbeziehung des Einbringungsstichtags	659
9.5	Einbringungsfolgegewinn	659
9.6	Keine Verwertung eines Zinsvortrags des Einbringenden (§ 24 Abs. 6 UmwStG)	660
10	Rechtsfolgen der Einbringung für die einbringende Person (§ 24 Abs. 3 und 5 UmwStG)	660
10.1	Einbringungsgewinn	660
10.1.1	Entstehung eines Einbringungsgewinns	660
10.1.2	Zeitpunkt der Entstehung	661
10.1.3	Ermittlung des Einbringungsgewinns	661
10.1.3.1	Stichtagsbezogene Berechnung nach Betriebsveräußerungsgrundsätzen	661
10.1.3.2	Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter	662
10.1.3.3	Veräußerungspreis	663
10.1.3.4	Kosten der Einbringung	664
10.1.3.5	Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter	664
10.1.4	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG	664
10.1.5	Einbringender als Kommanditist mit verrechenbaren Verlusten	665
10.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer	665
10.2.1	Persönliche Steuerpflicht und Stundung der Steuer	665
10.2.2	Einkunftsart	665
10.2.3	Verfahren	666
10.2.4	Sachliche Steuerpflicht	666
10.2.5	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)	667
10.2.6	Tarifiermäßigung (§ 34 EStG)	667
10.2.6.1	Entnahmegewinne bei Buchwerteinbringung	667
10.2.6.2	Einbringung zum Zwischenwert	668
10.2.6.3	Ansatz zum gemeinen Wert	668
10.2.6.3.1	Tarifiermäßiger Einbringungsgewinn (Grundsatz)	668
10.2.6.3.2	Ausnahmen von der Tarifiermäßigung (Übersicht)	669
10.2.6.3.3	Fiktiv laufender Gewinn	670
10.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer	672
10.4	Nachträglicher Einbringungsgewinn in den Sonderfällen des § 24 Abs. 5 UmwStG	672
10.4.1	Allgemeines	672
10.4.2	Tatbestand für den nachträglichen Einbringungsgewinn	673
10.4.3	Rechtsfolge: Nachträglicher Einbringungsgewinn	674
10.5	Veräußerung der einbringungsbedingt erworbenen (Mitunternehmer-)Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft	675
11	Gewerbesteuer	676
11.1	Übersicht	676
11.1.1	Gewerbesteuerpflichtiger Einbringungsgewinn	676
11.1.2	Gewerbeverluste	679
11.2	Einbringungsgewinn	680
11.2.1	Einbringender ist eine natürliche Person	680
11.2.2	Einbringender ist eine Körperschaft	682
11.2.3	Einbringender ist eine Personengesellschaft	683
11.3	Verlustverwertung bei der Gewerbesteuer	684
11.3.1	Allgemeine Grundsätze der Behandlung eines Gewerbeverlustes	684
11.3.2	Verlustabzug bei Einbringung durch natürliche Personen oder Personengesellschaften	685
11.3.3	Verlustabzug bei Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	688
12	Umsatzsteuer	690
12.1	Einbringung als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung	690
12.2	Leistung der übernehmenden Personengesellschaft	691

12.3	Rechtsfolgen	691
12.3.1	Rückwirkende Einbringung	691
12.3.2	Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)	691
12.3.3	Vorsteuerabzug des Einbringenden	692
12.3.4	Vorsteuerabzug der übernehmenden Personengesellschaft	692

Teil D

Umwandlungen der öffentlichen Hand

Kapitel I Verwaltungsrecht

1	Einführung	695
2	Organisationsformen der öffentlichen Verwaltung	695
2.1	Körperschaften des öffentlichen Rechts	695
2.2	Gebietskörperschaften	695
2.3	Gemeindeverbände	696
2.4	Behörden	696
2.5	Anstalten des öffentlichen Rechts	696
2.6	Regiebetriebe	697
2.7	Eigenbetriebe	697
2.8	Sondervermögen	697
2.9	Zweckverbände	697

Kapitel II Steuerrecht

1	Einführung	698
2	Hoheitsbetriebe	698
3	Betriebe gewerblicher Art (§ 4 KStG)	700
3.1	Einführung	700
3.2	Der Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG)	701
3.3	Umstrukturierungen im Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art	702
3.3.1	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes	702
3.3.1.1	Die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben gewerblicher Art innerhalb der Körperschaft des öffentlichen Rechts	703
3.3.1.1.1	Die Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art	704
3.3.1.1.2	Die Zusammenfassung von wechselseitig technisch-wirtschaftlichverflochtenen Betrieben gewerblicher Art	704
3.3.1.1.3	Die Zusammenfassung von Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben (Betriebe gewerblicher Art)	705
3.3.1.1.4	Die Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art	706
3.3.1.1.5	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben	706
3.3.1.1.6	Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Einrichtungen, die kein Betrieb gewerblicher Art sind	706
3.3.2	Die Zusammenfassung der Ergebnisse von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft	706
4	Umstrukturierungen der öffentlichen Hand unter Einbeziehung des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes	708
4.1	Umwandlungsgesetz	709
4.1.1	Einführung	709
4.1.2	Ausgliederung (§§ 123 Abs. 1, 124, 168 UmwG)	710
4.1.2.1	Der übertragende Rechtsträger (§§ 124, 168 UmwG)	710
4.1.2.2	Der übernehmende Rechtsträger (§ 168 UmwG)	710
4.1.2.3	Die Ausgliederung eines Unternehmens i. S. d. § 168 UmwG	710
4.1.2.4	Das Umwandlungsverfahren	711
4.2	Umwandlungssteuergesetz	711
4.2.1	Einführung	711

4.2.2	Umwandlung eines Hoheitsbetriebs.....	711
4.2.3	Ausgliederung eines Betriebs gewerblicher Art auf eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG).....	712
4.2.3.1	Ausgliederung eines Betriebs aus einer Gebietskörperschaft oder aus einem Zusammenschluss von Gebietskörperschaften nach §§ 123, 124 und 168 UmwG.....	712
4.2.3.2	Die Ausgliederung eines Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG.....	712
4.2.3.3	Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine Gebietskörperschaft in eine Kapitalgesellschaft.....	713
4.2.3.4	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer mehrheits- vermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts.....	714
4.2.4	Sacheinlage in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 24 UmwStG).....	715
4.2.4.1	Einführung.....	715
4.2.4.2	Einbringung eines Betriebs in eine Personenhandelsgesellschaft durch eine Gebiets- körperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	715
4.2.4.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils durch eine Gebietskörperschaft in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	715
4.2.4.4	Einbringung eines 100 %-Gesellschaftsanteils an einer Kapitalgesellschaft durch die Gebietskörperschaft in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	716
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.....	716
4.2.5	Einbringung von Betriebsvermögen aus einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	717
4.2.5.1	Einführung.....	717
4.2.5.2	Einbringender i. S. d. §§ 20, 24 UmwStG.....	717
4.2.5.3	Einbringung von Betriebsvermögen durch den Betrieb gewerblicher Art in eine Kapital- gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG).....	718
4.2.5.3.1	Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs aus einem Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	718
4.2.5.3.2	Einbringung eines zu dem Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art gehörenden Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.....	718
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.....	718
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).....	719
4.2.6	Formwechsel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§§ 191, 301 UmwG).....	719
4.2.6.1	Der Regelungsbereich der §§ 190 ff. UmwG.....	719
4.2.6.2	Der Formwechsel einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts im Steuerrecht.....	720
4.2.7	Vermögensübertragungen auf Gebietskörperschaften.....	720
4.2.7.1	Umwandlungsgesetz.....	720
4.2.7.2	Umwandlungssteuergesetz.....	720
5	Zusammenfassende Übersicht über die Umwandlungsmöglichkeiten der öffentlichen Hand.....	721
	Stichwortregister.....	723