

Band 6

Joachim Patt
Torsten Krause
Fabian Bernhagen

Finanz und Steuern

UMWANDLUNGS- STEUERRECHT

6. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

myBook+

Ein neues Leseerlebnis

Lesen Sie Ihr Buch online im Browser – geräteunabhängig und ohne Download!

Und so einfach geht's:

- Gehen Sie auf <https://mybookplus.de>, registrieren Sie sich und geben Ihren Buchcode ein, um zu Ihrem Buch zu gelangen
- **Ihren individuellen Buchcode finden Sie am Buchende**

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit myBook+ !



<https://mybookplus.de>



Umwandlungssteuerrecht

Joachim Patt/Torsten Krause/Fabian Bernhagen

Umwandlungssteuerrecht

Finanz und Steuern Bd. 6

von

Joachim Patt

Diplom-Finanzwirt, Mühleip

Torsten Krause

Diplom-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Hannover

Fabian Bernhagen LL.M.

Diplom-Finanzwirt (FH), Köln

6., aktualisierte und überarbeitete Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Bernhagen: 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.dnb.de/> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-7910-5739-2 Bestell-Nr. 20188-0004

ePub: ISBN 978-3-7910-5741-5 Bestell-Nr. 20188-0100

ePDF: ISBN 978-3-7910-5740-8 Bestell-Nr. 20188-0153

Joachim Patt/Torsten Krause/Fabian Bernhagen

Umwandlungssteuerrecht

6., aktualisierte und überarbeitete Auflage, Mai 2023

© 2023 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Umschlag: Stoffers Grafik-Design, Leipzig

Produktmanagement: Steinleitner, Rudolf

Lektorat: Lange, Claudia

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Vorwort zur 6. Auflage

Unternehmen haben die freie Wahl, in welcher Organisationsform sie am Markt auftreten wollen. Dies gilt nicht nur bei der Gründung, sondern auch für nachfolgende Veränderungen in der Unternehmensstruktur. Umstrukturierungsbedarf kann sich insbesondere aus betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten (z. B. Beschränkung der Haftung oder Hebung von Synergieeffekten) ergeben. Aber auch steuerrechtliche Motive (z. B. Vorteile aufgrund eines Wechsels des Besteuerungsregimes oder Etablierung von ertragsteuerlichen Organschaften) können für eine Umwandlung ausschlaggebend sein.

Die steuerrechtliche Behandlung von Umwandlungen ist im UmwStG geregelt.

In diesem Werk werden die im UmwStG enthaltenen Vorschriften systematisch dargestellt und kommentiert. Die Ausführungen werden um zahlreiche Schaubilder sowie Beispielsfälle ergänzt. Ebenso wird die Verwaltungsauffassung in Form des sog. UmwSt-Erlasses 2011 (BStBl I 2011, 1314) aufgezeigt und kritisch analysiert. Überdies wird das Meinungsbild in der steuerrechtlichen Literatur wiedergegeben.

Die Neuauflage wurde grundlegend überarbeitet, inhaltlich erweitert und bildet den Rechtsstand März 2023 ab. Zahlreiche gesetzliche Änderungen (u. a. durch das KöMoG, JStG 2022, AbzStEntModG und ATADUmsG) haben hierbei Berücksichtigung gefunden. Beispielsweise wurde eine weitere Einschränkung der Verlustnutzung im Rückwirkungszeitraum kodifiziert, der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG in Teilen globalisiert und die Möglichkeit der Option zur Körperschaftsbesteuerung geschaffen, bei der für ertragsteuerliche Zwecke Umwandlungsvorgänge i.S.d. UmwStG fingiert werden. Bei der Überarbeitung dieser Auflage wurden zudem aktuelle Entscheidungen der Rechtsprechung sowie BMF-Schreiben der Finanzverwaltung aufgenommen.

Das vorliegende Werk vereint eine Darstellung des UmwSt-Rechts in Form einer Kommentierung mit der eines Lehrbuchs, da die komplexe Materie durch zahlreiche Beispiele, Übersichten und Schaubilder verständlich aufbereitet wird. Eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Problematik wird durch zahlreiche Hinweise auf weiterführende Literatur ermöglicht. Das Werk richtet sich damit an alle Rechtsanwender; von Studierenden bis Gestaltungsplanern.

Mühleip, Hannover, Köln, im März 2023

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 6. Auflage	7
Abkürzungsverzeichnis	37
Teil A Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts	43
Kapitel I Allgemeines	45
1 Umwandlungsmethoden	45
1.1 Umwandlung mit Vermögensübertragung	45
1.1.1 Einzelrechtsnachfolge	45
1.1.2 Gesamtrechtsnachfolge	46
1.1.2.1 Allgemeines	46
1.1.2.2 Steuerschuldverhältnis	47
1.1.2.3 Verfahrensrecht	47
1.1.2.4 Adressierung/Bekanntgabe	47
1.1.3 Sonderfall: Anwachsung	48
1.2 Umwandlung ohne Vermögensübertragung	49
1.3 Sonderfall: Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG	49
2 Umwandlungsgründe	52
2.1 Betriebswirtschaftliche Gründe	52
2.1.1 Beschaffung von Eigenkapital	52
2.1.2 Haftungsbeschränkung	52
2.1.3 Anpassung an betriebswirtschaftliche Erfordernisse	52
2.1.4 Neustrukturierung eines Konzerns	53
2.1.5 Neustrukturierung beim Generationenwechsel	53
2.1.6 Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern	53
2.1.7 Vereinfachte Kapitalherabsetzung	53
2.1.8 Vermeidung der Insolvenz	53
2.2 Steuerliche Gründe	53
2.2.1 Besteuerungsunterschiede	53
2.2.2 Nutzung von Verlustvorträgen	55
2.2.2.1 Übergang des Verlustabzugs	55
2.2.2.2 Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger	55
2.2.2.3 Nutzung des Verlustabzugs durch Übertragung eines Gewinnbetriebs auf eine Verlustgesellschaft	56
2.2.3 Schaffung der Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft	56
3 Wesentliche steuerrechtliche Fragen bei einer Umwandlung	57
3.1 Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger bzw. beim Einbringenden	57
3.1.1 Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung von Kö bzw. Formwechsel einer KapGes in eine PersGes	57
3.1.2 Einbringungsvorgänge	58
3.2 Besteuerung des Übertragungsgewinns bzw. Einbringungsgewinns	58
3.2.1 Körperschaft als übertragender Rechtsträger	58
3.2.2 Natürliche Person oder Personengesellschaft als übertragender Rechtsträger	58

3.3	Verbleibender Verlustabzug beim übertragenden Rechtsträger bzw. Einbringenden	59
3.4	Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger	61
3.5	Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses	62
3.5.1	Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung von einer Körperschaft auf ein Personenunternehmen sowie Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	62
3.5.2	Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung sowie Voll- oder Teilübertragung von Körperschaft auf Körperschaft	62
3.5.3	Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	62
3.5.4	Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	62
3.6	Abschreibungen beim übernehmenden Rechtsträger	63
3.7	Auswirkungen auf der Ebene des Gesellschafters	63
3.7.1	Umwandlung von Körperschaft auf Personengesellschaft oder natürliche Person	63
3.7.2	Umwandlung von Körperschaft auf Körperschaft	63
3.7.3	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	64
3.7.3.1	Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft	64
3.7.3.2	Abspaltung einer Personengesellschaft	64
3.7.3.3	Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft	64
3.7.3.4	Ausgliederung einer Einzelfirma	65
3.7.3.5	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	65
3.7.4	Einbringung in eine Personengesellschaft	65
3.7.4.1	Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft	65
3.7.4.2	Abspaltung einer Personengesellschaft	65
3.7.4.3	Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft	65
3.7.4.4	Ausgliederung einer Einzelfirma	65
3.7.4.5	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch Einzelrechtsnachfolge	66
4	Umwandlungen und Vermögensübertragungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes	66
4.1	Homogener Formwechsel	66
4.2	Veräußerung durch natürliche Person oder Personengesellschaft	66
4.3	Veräußerungen durch Körperschaften	67
4.4	Tauschvorgänge (§ 6 Abs. 6 EStG)	67
4.5	Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 EStG)	67
4.6	Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 4 EStG)	67
4.7	Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 EStG)	68
4.8	Bei einer Umwandlung liegen die Tatbestandsvoraussetzungen nicht (vollständig) vor	68
5	Besonderheiten der Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung	68

Kapitel II Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes und steuerliche Rückwirkung	72
1 Allgemeines	72
2 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes	73
3 Sachlicher Anwendungsbereich	76
3.1 Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 1 UmwStG)	76
3.1.1 Inländische Umwandlungen (nach dem UmwG)	76
3.1.1.1 Verschmelzung	77
3.1.1.2 Spaltung	82
3.1.1.3 Vermögensübertragung	92
3.1.1.4 Formwechsel	94
3.1.2 Umwandlungen mit Auslandsbezug	97
3.1.2.1 Vergleichbare ausländische Vorgänge	97
3.1.2.2 Grenzüberschreitende Umwandlungen	100
3.1.2.3 Supranationale Rechtsformen	100
3.2 Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 3 UmwStG)	103
3.2.1 Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG)	104
3.2.2 Austausch von Anteilen (§ 21 UmwStG)	104
3.2.3 Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)	105
4 Persönlicher Anwendungsbereich	106
4.1 Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 2 UmwStG)	106
4.1.1 Steuerlicher Übertragungstichtag bis zum 31.12.2021	106
4.1.2 Steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021	107
4.2 Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 4 UmwStG)	107
5 Steuerliche Rückwirkung (§ 2 UmwStG)	108
5.1 Steuerlicher Übertragungstichtag	109
5.1.1 Inländische Umwandlungen	109
5.1.1.1 Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung	109
5.1.1.2 Formwechsel	110
5.1.2 Vergleichbare ausländische Vorgänge	110
5.2 Steuerrechtliche Rückwirkungsfiktion	110
5.2.1 Grundsatz	110
5.2.2 Keine Rückwirkung für ausscheidende und abgefundene Anteilseigner	112
5.3 Steuerrechtliche Behandlung von im Rückwirkungszeitraum ausscheidenden und neu eintretenden Anteilseignern	112
5.3.1 Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person	112
5.3.2 Vermögensübergang auf eine Körperschaft	112
5.4 Steuerrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum	113
5.4.1 Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person	114
5.4.1.1 Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete und abgeflossene Ausschüttungsverbindlichkeiten	114

5.4.1.2	Vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag begründete Ausschüttungsverbindlichkeiten, die im Rückwirkungszeitraum (oder später) abfließen	114
5.4.1.3	Nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag beschlossene Ausschüttungen sowie offene Rücklagen i. S. d. § 7 UmwStG	116
5.4.2	Vermögensübergang auf eine Körperschaft	116
5.5	Sondervergütungen bei Umwandlung in eine Personengesellschaft	117
5.6	Aufsichtsratsvergütungen und sonstige Fälle des Steuerabzugs nach § 50a EStG	118
5.7	Vermeidung der Nichtbesteuerung (§ 2 Abs. 3 UmwStG)	118
5.8	Beschränkung der Verlustnutzung (§ 2 Abs. 4 UmwStG)	118
5.8.1	Beschränkungen beim übertragenden Rechtsträger (Sätze 1 und 2)	119
5.8.2	Beschränkungen beim übernehmenden Rechtsträger (Sätze 3 bis 6)	121
5.9	Beschränkungen bei stillen Lasten in Finanzinstrumenten und in Beteiligungen an Körperschaften (§ 2 Abs. 5 UmwStG)	123
Teil B Umwandlungen von Körperschaften in andere Rechtsformen		125
Kapitel I Die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person (§§ 3–8, 10, 18 UmwStG)		127
1	Die Voraussetzungen für eine Verschmelzung nach §§ 3–8, 10, 18 UmwStG	128
1.1	Ansässigkeit der übertragenden Körperschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG)	128
1.2	Der steuerliche Übertragungsstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG)	128
1.3	Die Rückwirkungsfiktion (§ 2 Abs. 1 UmwStG)	129
1.4	Die steuerlichen Folgen der Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG	130
1.5	Grenzen der Rückwirkungsfiktion	131
2	Die Besteuerung des Vermögensübergangs von der Körperschaft auf die Personengesellschaft oder natürliche Person nach §§ 3–8, 10, 18 UmwStG	131
2.1	Prüfungsrecht der Finanzverwaltung hinsichtlich der Umwandlungsvoraussetzungen nach dem UmwG	132
2.2	Die Besteuerung der übertragenden Körperschaft	133
2.2.1	Der übertragende Rechtsträger i. S. d. § 3 UmwStG	133
2.2.2	Die Verschmelzung der Körperschaft nach § 3 UmwStG auf eine Personenhandelsgesellschaft und natürliche Person	133
2.2.3	Der Bewertungsgrundsatz (§ 3 Abs. 1 UmwStG)	134
2.2.3.1	Exkurs: Meinungsstreit zur Rechtslage vor Inkrafttreten des SEStEG	134
2.2.3.2	Folgen der Aufdeckung stiller Reserven	135
2.2.3.3	Aufstockung der Buchwerte bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft nach § 24 UmwG	136
2.2.4	Antrag auf Buchwertfortführung	138
2.2.4.1	Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft	139
2.2.4.2	Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland	139
2.2.4.3	Keine Gegenleistung, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht	140
2.2.4.4	Der Ansatz immaterieller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft	141
2.2.5	Verschmelzung auf eine natürliche Person	144

2.2.6	Ausstehende Einlagen	144
2.2.6.1	Eingeforderte Einlagen	144
2.2.6.2	Nicht eingeforderte Einlagen	144
2.2.7	Beteiligung der übertragenden Körperschaft an anderen Gesellschaften	145
2.2.7.1	Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft	145
2.2.7.2	Beteiligung an einer Körperschaft	146
2.2.7.3	Die steuerliche Behandlung der von einer Kapitalgesellschaft gehaltenen eigenen Anteile in der Schlussbilanz	146
2.2.8	Die steuerliche Behandlung der zwischen der Körperschaft und dem übernehmenden Rechtsträger bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten in der Schlussbilanz der Körperschaft	146
2.2.9	Der Forderungsverzicht mit Besserungsschein in der Schlussbilanz der Körperschaft	147
2.2.10	Pensionsrückstellungen	147
2.2.11	Der Ansatz von Steuernachforderungen in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft	147
2.2.12	Der Ansatz von Umwandlungskosten in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft	148
2.3	Die Körperschaft hat ein negatives Betriebsvermögen	148
2.4	Änderung der Bilanzansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nach der Umwandlung	149
2.5	Verlustabzug nach §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4, 15a EStG, Gewerbeverlust nach § 10a GewStG	149
3	Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung bei der übernehmenden Personengesellschaft	150
3.1	Die übernehmende Personengesellschaft	153
3.2	Verschmelzung auf einen Rechtsträger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt	153
3.3	Übernahme des Betriebsvermögens durch die Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 4 Abs. 1 UmwStG)	154
3.3.1	Übernahme der Wirtschaftsgüter von der Körperschaft	154
3.3.2	Aufstockung der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nach § 24 UmwG	154
3.4	Eintritt der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft in die Rechtsstellung der Körperschaft (§ 4 Abs. 2 und 3 UmwStG)	155
3.4.1	Der Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 2 UmwStG)	155
3.4.2	Der Eintritt der Personenhandelsgesellschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 3 UmwStG)	156
3.4.3	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)	157
3.5	Die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG	158
3.5.1	Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ...	163
3.5.2	Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft im Sonderbetriebsvermögen der Personenhandelsgesellschaft	164
3.5.3	Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ...	165
3.5.4	Einzelfragen im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses	166
3.5.4.1	Die übertragende Körperschaft hält eigene Anteile	166
3.5.4.2	Ausländische Betriebsstätte	167
3.5.4.3	Negatives Vermögen der übertragenden Körperschaft	167

	3.5.4.4	Die Körperschaft ist an der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft beteiligt	168
	3.5.4.5	Entstehung von Sonderbetriebsvermögen	168
3.6		Ermittlung des Übernahmegewinns/-verlusts der zweiten Stufe nach § 4 Abs. 5 UmwStG	168
	3.6.1	Übersicht über die Rechtsentwicklung des § 4 Abs. 5 UmwStG	169
	3.6.2	Der Tatbestand des § 4 Abs. 5 UmwStG	169
	3.6.2.1	Erhöhung des Übernahmeergebnisses der ersten Stufe um die anzurechnende Körperschaftsteuer (§ 4 Abs. 5 i. V. m. § 10 UmwStG a. F., Umwandlungen ab 01.01.1995 bis 31.12.2000, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr)	169
	3.6.2.2	Erhöhung des Übernahmeergebnisses um den »negativen Wert des übernommenen Vermögens«	170
	3.6.2.3	Hinzurechnung eines Sperrbetrages nach § 50c EStG (Umwandlungen ab 01.01.1995 bis 12.12.2006)	172
	3.6.2.4	Minderung des Übernahmeergebnisses um Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG (Umwandlungen ab 13.12.2006)	184
	3.6.2.5	Einzelheiten zur Aufteilung des Übernahmeergebnisses	184
3.7		Der Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 UmwStG)	185
	3.7.1	Einführung	185
	3.7.2	Die steuerliche Behandlung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 UmwStG i. d. F. des SEStEG	186
3.8		Die Besteuerung des Übernahmegewinns	188
	3.8.1	Entstehungszeitpunkt	188
	3.8.2	Die Besteuerung des Übernahmegewinns nach § 4 Abs. 7 UmwStG i. d. F. des SEStEG	188
	3.8.2.1	Körperschaften als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft (§ 4 Abs. 7 Satz 1 UmwStG)	188
	3.8.2.2	Natürliche Personen als Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft	189
	3.8.2.3	Die Besteuerung des Übernahmegewinns	189
3.9		Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen (§ 5 UmwStG)	190
	3.9.1	Einführung	191
	3.9.2	Anschaffung der Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag (§ 5 Abs. 1 UmwStG)	193
	3.9.2.1	Die übernehmende Personenhandelsgesellschaft hat ihre Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft (§ 5 Abs. 1, 1. Alt. UmwStG)	193
	3.9.2.2	Gegen Abfindung aus der Körperschaft ausscheidende Gesellschafter (§ 5 Abs. 1, 2. Alt. UmwStG)	198
	3.9.3	Übernahmeergebnisermittlung für die Gesellschafter der Körperschaft nach § 5 Abs. 2 bis 3 UmwStG	200
	3.9.3.1	Der Gesellschafter ist wesentlich i. S. d. § 17 EStG an der übertragenden Körperschaft beteiligt (§ 5 Abs. 2 UmwStG)	200
	3.9.3.2	Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gehören am steuerlichen Übertragungstichtag zu einem Betriebsvermögen (§ 5 Abs. 3 UmwStG)	205
	3.9.3.3	Einbringungsgeborene Anteile (§ 5 Abs. 4 UmwStG)	214

3.10	Umwandlungen mit Auslandsbezug	215
3.10.1	Reine Inlandsverschmelzung	216
3.10.1.1	Ausländisches Betriebsvermögen	216
3.10.1.2	Art der Gesellschafter	216
3.10.2	Hinausverschmelzung auf eine ausländische EU-Personengesellschaft	216
3.10.2.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	216
3.10.2.2	Art der Gesellschafter	216
3.10.3	Hineinverschmelzung von einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf ein inländisches Personenunternehmen	217
3.10.3.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	217
3.10.3.2	Art der Gesellschafter	217
3.10.4	Reine Auslandsverschmelzung zweier ausländischer Rechtsträger	217
3.10.4.1	Besonderheiten beim Betriebsvermögen	217
3.10.4.2	Art der Gesellschafter	218
4	Besteuerung offener Rücklagen (§ 7 UmwStG)	218
4.1	Anwendungsbereich des § 7 UmwStG	219
4.2	Die Ermittlung der Bezüge aus Kapitalvermögen i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG	220
4.3	Steuerliche Behandlung der Bezüge i. S. d. § 7 Satz 1 UmwStG	221
4.3.1	Anteilseigner, für die ein Übernahmeergebnis ermittelt wird	222
4.3.2	Anteilseigner, für die kein Übernahmeergebnis ermittelt wird	223
4.4	Der Tatbestand des § 7 Satz 2 UmwStG	224
5	Verfahrensfragen zu §§ 4 ff. UmwStG	224
6	Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten bei der übernehmenden Personenhandelsgesellschaft (§ 6 UmwStG)	225
6.1	Der Übernahmefolgegewinn der Personengesellschaft (§ 6 Abs. 1 UmwStG)	225
6.1.1	Der Zeitpunkt der Entstehung und die Ermittlung des Übernahmefolgegewinns	226
6.1.2	Bildung einer Rücklage	226
6.1.3	Pensionsrückstellung zugunsten eines Gesellschafters der übertragenden Kapitalgesellschaft	227
6.2	Der Übernahmefolgegewinn eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft (§ 6 Abs. 2 UmwStG)	227
6.2.1	Der Übernahmefolgegewinn des Mitunternehmers	227
6.2.2	Bildung einer Rücklage	228
6.3	Gewinnerhöhung bei der Verschmelzung der übertragenden Körperschaft auf ihren Alleingesellschafter (§ 6 Abs. 1 UmwStG)	228
6.3.1	Forderungen des Alleingesellschafters gegenüber der übertragenden Kapitalgesellschaft	228
6.3.2	Forderungen der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Alleingesellschafter	229
6.4	Gestaltungsmissbrauch i. R. d. § 6 Abs. 3 UmwStG	229
7	Die Körperschaftsteuererhöhung (§ 10 UmwStG)	230

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)	231
8.1	Die Gewerbesteuerpflicht des Übertragungsgewinns der Körperschaft (§ 18 Abs. 1 UmwStG)	232
8.1.1	Einführung	232
8.1.2	Der Übertragungsgewinn	232
8.1.2.1	Umwandlung auf einen Rechtsträger mit Betriebsvermögen	232
8.1.2.2	Umwandlung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen	233
8.1.2.3	Der übernehmende Rechtsträger ist nicht gewerbesteuerpflichtig ...	233
8.1.2.4	Vortragsfähiger Fehlbetrag i. S. d. § 10a GewStG	233
8.2	Besteuerung des Übernahmegewinns der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft (§ 18 Abs. 2 UmwStG) – Gewerbesteuerpflicht eines Übernahmegewinns oder -verlusts	234
8.3	Der Missbrauchstatbestand (§ 18 Abs. 3 UmwStG)	234
8.3.1	Der Betrieb oder Teilbetrieb i. S. d. § 18 Abs. 3 UmwStG	234
8.3.1.1	Der übernommene Betrieb oder Teilbetrieb	234
8.3.1.2	Der am steuerlichen Übertragungstichtag bei der Personengesellschaft vorhandene Betrieb	235
8.3.1.3	Der übernommene Teilbetrieb und der im Zeitpunkt der Umwandlung bei dem aufnehmenden Rechtsträger vorhandene Teilbetrieb	235
8.3.2	Der Mitunternehmeranteil i. S. d. § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG	235
8.3.3	Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	236
8.3.3.1	Die Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs	236
8.3.3.2	Die Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	237
8.3.3.3	Die unentgeltliche Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	237
8.3.3.4	Die natürliche Person als aufnehmender Rechtsträger	237
8.3.4	Einbringung des übernommenen Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine andere Kapital- oder Personengesellschaft	237
8.3.5	Realteilung der Personengesellschaft	238
8.3.6	Die Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG auf einen Formwechsel	238
8.3.7	Formwechsel der übernehmenden Personengesellschaft	238
8.4	Die Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 3 UmwStG	239
8.5	Die steuerlichen Folgen des § 18 Abs. 3 UmwStG	239
9	Umsatzsteuer	240
10	Grunderwerbsteuer	241
11	Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen (§ 8 UmwStG)	241
11.1	Die steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen für die übertragende Körperschaft	243
11.2	Steuerlichen Folgen der Verschmelzung auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen für die Gesellschafter der Körperschaft	243
11.2.1	Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen	243
11.2.2	Wesentliche Beteiligung eines Gesellschafters	244
11.2.3	Alt-einbringungsgeborene Anteile	244

Kapitel II Formwechsel einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft in eine Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)	245
1 Einführung	245
2 Der Formwechsel im Umwandlungsgesetz	246
2.1 Das Umwandlungsverfahren	246
2.2 Das Identitätsprinzip	247
3 Formwechsel Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft (§ 9 UmwStG)	247
3.1 Die steuerliche Übertragungsbilanz und die steuerliche Eröffnungsbilanz (§ 9 Satz 2 UmwStG)	247
3.2 Steuerlicher Übertragungsstichtag und steuerliche Rückwirkung des Formwechsels (§ 9 Satz 2 und 3 UmwStG)	248
3.3 Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und § 10 UmwStG (§ 9 Satz 1 UmwStG)	249
3.3.1 Formwechsel in eine Personengesellschaft mit Betriebsvermögen	249
3.3.1.1 Entsprechende Anwendung des § 3 UmwStG bei der Kapitalgesellschaft	249
3.3.1.2 Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 bis 3 UmwStG auf die Personengesellschaft	250
3.3.1.3 Das Übernahmeergebnis i. S. d. § 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG	251
3.3.1.4 Entsprechende Anwendung des § 6 UmwStG	251
3.3.2 Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen (§ 9 Satz 1, § 8 UmwStG)	251
4 Formwechsel einer eingetragenen Genossenschaft in eine Personengesellschaft i. S. d. § 38a LwAnpG	252
5 Grunderwerbsteuer	252
6 Umsatzsteuer	252
7 Gewerbesteuer	253
8 Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG	253
Kapitel III Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Verschmelzung	254
1 Allgemeines	254
2 Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG)	256
2.1 Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz	256
2.1.1 Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz	257
2.1.2 Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter dem Grunde nach	257
2.1.3 Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter der Höhe nach	258
2.1.3.1 Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert	258
2.1.3.2 Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert	259

2.1.3.3	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert	264
2.1.3.4	Ausübung des Wahlrechts auf Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert	264
2.1.4	Besonderheiten bei einer Abwärtsverschmelzung	265
2.1.4.1	Beteiligungskorrekturgewinn	265
2.1.4.2	Kein Durchgangserwerb eigener Anteile	266
2.1.4.3	Voraussetzungen für Buchwertansatz	267
2.2	Fiktive Anrechnung bei grenzüberschreitender Verschmelzung innerhalb der Europäischen Union	268
2.3	Besteuerung des Übertragungsergebnisses	268
2.4	Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger	268
2.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals	269
2.6	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG)	270
2.7	Verschmelzungskosten	270
3	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft (§ 12 UmwStG)	270
3.1	Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz (§ 12 Abs. 1 UmwStG)	271
3.1.1	Grundsatz	271
3.1.2	Keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	272
3.1.3	Erweiterte Wertaufholung – Beteiligungskorrekturgewinn	274
3.2	Steuerrechtliche Behandlung des Übernahmeargebnisses (§ 12 Abs. 2 UmwStG)	274
3.2.1	Grundsatz	274
3.2.2	Wert, mit dem die übergehenden WG anzusetzen sind	274
3.2.3	Bw der Anteile an der übertragenden Kö	275
3.2.4	Kosten des Vermögensübergangs	275
3.2.5	Anwendung des § 8b KSt bei einer Aufwärtsverschmelzung	276
3.2.6	Besonderheit bei einer Organschaft	279
3.3	Eintritt in die steuerrechtliche Rechtsstellung (§ 12 Abs. 3 UmwStG)	280
3.3.1	Grundsatz	280
3.3.2	Dauer der Zugehörigkeit eines WG zum BV	280
3.3.3	Wertaufholungsgebot	281
3.3.4	Kein Übergang von Verlusten	282
3.3.5	Absetzung für Abnutzung	282
3.3.6	Unterstützungskassen	284
3.3.7	Beteiligung an Mitunternehmerschaft	284
3.4	Übernahmefolgegewinn (§ 12 Abs. 4 i. V. m. § 6 UmwStG)	284
3.5	Vermögensübertragung in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich einer anderen Körperschaft (§ 12 Abs. 5 UmwStG)	286
3.6	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto	286
3.6.1	Ermittlung und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos	287
3.6.1.1	Grundsatz	287
3.6.1.2	Besonderheit: Aufwärtsverschmelzung	288
3.6.1.3	Besonderheit: Abwärtsverschmelzung	289
3.6.2	Anpassung des Nennkapitals nach Verschmelzung	290

4	Auswirkungen bei den Anteilseignern der übertragenden Gesellschaft (§ 13 UmwStG)	291
4.1	Allgemeines	291
4.2	Veräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert (§ 13 Abs. 1 UmwStG)	293
4.3	Ansatz der erhaltenen Anteile mit dem Buchwert der bisherigen Anteile (§ 13 Abs. 2 UmwStG)	294
4.3.1	Kein Ausschluss und keine Beschränkung des Besteuerungsrechts	295
4.3.2	Anwendung des Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie	296
4.3.3	Neue Anteile treten steuerrechtlich an die Stelle der alten Anteile	296
4.3.3.1	Wertaufholungsgebot gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG sowie Einschränkung einer (Teil-)Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG bzw. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2, 3, Buchst. b Satz 3 EStG	297
4.3.3.2	Beteiligung i. S. d. § 17 EStG	297
4.3.3.3	Einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG a. F.	298
4.3.3.4	Anrechnung von Besitzzeiten	298
4.4	Gegenleistung besteht nicht in Anteilen	299
4.4.1	Barabfindung	299
4.4.2	Veräußerung im Rückwirkungszeitraum	299
4.4.3	Ausgleichszahlungen der Anteilseigner untereinander	299
4.4.4	Zuzahlungen durch die übernehmende Körperschaft	300
5	Auswirkungen der Verschmelzung auf eine Organschaft	302
5.1	Verschmelzung des Organträgers	302
5.1.1	Organträger als übertragender Rechtsträger	302
5.1.1.1	Fortsetzung einer bestehenden Organschaft mit dem übernehmenden Rechtsträger	302
5.1.1.2	Erstmalige Begründung einer Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger	303
5.1.1.3	Beendigung der Organschaft bei Abwärtsverschmelzung	303
5.1.1.4	Organschaftliche Ausgleichsposten	303
5.1.1.5	Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags	303
5.1.1.6	Zurechnung des Organeinkommens bei Verschmelzung des Organträgers	303
5.1.2	Organträger als übernehmender Rechtsträger	303
5.2	Verschmelzung der Organgesellschaft	304
5.2.1	Organgesellschaft als übertragender Rechtsträger	304
5.2.1.1	Verschmelzung auf eine andere Gesellschaft	304
5.2.1.2	Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags	304
5.2.1.3	Zurechnung eines Übertragungsgewinns bzw. -verlusts	304
5.2.2	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger	304
5.2.2.1	Fortgeltung der Organschaft	304
5.2.2.2	Übernahmegewinn bzw. -verlust und Gewinnabführung	304
5.2.2.3	Mehr- und Minderabführungen	304

Kapitel IV	Umwandlung auf eine andere Körperschaft durch Spaltung	305
1	Allgemeines	305
1.1	Aufspaltung	305
1.2	Abspaltung	305
1.3	Ausgliederung	306
1.4	Vergleich mit der Verschmelzung	306
1.5	Vergleich mit der Realteilung	307
2	Steuerliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft	307
2.1	Grundsatz	307
2.2	Entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG	308
2.2.1	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen	309
2.2.2	Prüfschema	310
2.3	Teilbetriebsvoraussetzungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG	312
2.3.1	Begriff des Teilbetriebs	313
2.3.2	Teilbetrieb im Aufbau	313
2.3.3	Maßgeblicher Zeitpunkt für die Teilbetriebsvoraussetzungen	313
2.3.4	Zuordnungsgrundsätze	314
2.3.5	Übertragenes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein	314
2.3.6	Verbleibendes Betriebsvermögen muss ein Teilbetrieb sein	316
2.3.7	Fiktive Teilbetriebe	317
2.3.7.1	Fiktiver Teilbetrieb »Mitunternehmeranteil«	317
2.3.7.2	Fiktiver Teilbetrieb »100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft«	318
2.3.8	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen	318
2.4	Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG)	319
2.4.1	Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 1 UmwStG	319
2.4.2	Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG	319
2.4.2.1	Erwerb oder Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100%igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	320
2.4.2.2	Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG)	324
2.4.2.3	Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)	328
2.4.3	Kürzung verrechenbarer Verluste, verbleibender Verlustvorträge, nicht ausgeglichener negativer Einkünfte, eines Zinsvortrags und eines EBITDA-Vortrags (§ 15 Abs. 3 UmwStG)	329
2.4.4	Gewerbesteuer bei der übertragenden Körperschaft (§ 19 UmwStG)	330
2.4.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals und Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto	330
2.5	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft (§ 12 UmwStG)	332
2.5.1	Ansatz der übergegangenen Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz	332
2.5.2	Übernahmeergebnis	332
2.5.3	Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft	333
2.5.4	Übernahmefolgegewinn	334
2.5.5	Auswirkungen für die Gewerbesteuer	334

2.5.6	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto i. S. d. § 27 KStG sowie Anpassung des Nennkapitals nach der Spaltung	334
2.5.6.1	Grundsatz	334
2.5.6.2	Besonderheit Aufwärtsspaltung	336
2.5.6.3	Besonderheit Abwärtsspaltung	336
2.5.7	Überblick über die Veränderungen beim Einlagekonto, Sonderausweis und einem unbelasteten Teilbetrag	336
2.6	Auswirkungen beim Anteilseigner (§ 13 UmwStG)	337
2.6.1	Entsprechende Anwendung des § 13 UmwStG	337
2.6.2	Besonderheiten bei der Aufspaltung oder Abspaltung	339
2.6.3	Aufteilung des Buchwerts bzw. der Anschaffungskosten bei Aufspaltung oder Abspaltung	341
2.6.4	Zeitpunkt des Anteilstauschs	342
3	Auswirkungen der Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Organschaft	342
3.1	Aufspaltung oder Abspaltung des Organträgers	343
3.1.1	Organträger als übertragender Rechtsträger	343
3.1.1.1	Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags	343
3.1.1.2	Zurechnung des Organeinkommens bei Verschmelzung des Organträgers	343
3.1.2	Organträger als übernehmender Rechtsträger	344
3.2	Aufspaltung oder Abspaltung der Organgesellschaft	344
3.2.1	Organgesellschaft als übertragender Rechtsträger	344
3.2.1.1	Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags	344
3.2.1.2	Zurechnung eines Übertragungsgewinns bzw. -verlusts	344
3.2.2	Organgesellschaft als übernehmender Rechtsträger	344
3.2.2.1	Fortgeltung der Organschaft	344
3.2.2.2	Mehr- und Minderabführungen	344
	Kapitel V Umwandlung auf eine Personengesellschaft durch Spaltung	345
1	Allgemeines	345
2	Steuerrechtliche Beurteilung der Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft	345
2.1	Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG)	347
2.2	Entsprechende Anwendung des § 15 UmwStG	347
2.3	Entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 UmwStG	348
2.3.1	Ermittlung der für die entsprechende Anwendung maßgeblichen Bezugsgrößen	348
2.3.2	Prüfschema	350
2.3.3	Folgen bei der übertragenden Körperschaft (§ 3 UmwStG)	351
2.3.3.1	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 1 UmwStG	351
2.3.3.2	Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 2 UmwStG	351
2.3.3.3	Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 3 UmwStG	352
2.3.3.4	Gewerbesteuer	353
2.3.3.5	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals und Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto	353

2.3.4	Folgen bei der übernehmenden Personengesellschaft	354
2.3.4.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4 bis 6 und 8 UmwStG	354
2.3.4.2	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer	355
2.3.5	Folgen bei den Anteilseignern	355
2.3.5.1	Entsprechende Anwendung der §§ 4 und 5 UmwStG	355
2.3.5.2	Entsprechende Anwendung des § 7 UmwStG	355
Teil C Einbringungstatbestände		357
Kapitel I Einbringung von Unternehmen(-steilen) oder Anteilen an Kapitalgesellschaften in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Sacheinlage bzw. Anteilstausch, §§ 20 bis 23 und 25 UmwStG)		359
1 Allgemeines und Übersicht über die Einbringungsvorschriften		359
1.1	Einleitung	359
1.2	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG (Konzeptwechsel und Internationalisierung)	362
1.3	Die Einbringungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes – Aufbau und Übersicht ...	366
1.4	Grundsystematik der Einbringung	373
1.4.1	Möglichkeiten der Umstrukturierung	373
1.4.2	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerungsvorgang	374
1.4.2.1	Betriebseinbringung (§ 20 UmwStG)	374
1.4.2.2	Formwechsel einer Personengesellschaft (§ 25 UmwStG)	375
1.4.2.3	Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	376
1.4.3	Besteuerungsmethode der Einbringung gegen Gesellschaftsrechte nach den §§ 20 ff. UmwStG	376
1.4.3.1	Einbringung ohne Steuerbelastung	377
1.4.3.2	Begünstigte Einbringung bedeutet keinen Steuerverzicht	377
1.4.3.3	Besteuerung der aus einer Einbringung erhaltenen Anteile	378
1.4.3.4	Systematische Ausnahmen und Einschränkungen der Steuervergünstigung	381
1.4.3.5	Verdoppelung der stillen Reserven bei steuerbegünstigter Einbringung ohne Doppelversteuerung	385
1.5	Systematische Stellung der Einbringungsvorschriften	387
1.5.1	Konkurrenzverhältnis der §§ 20 ff. UmwStG zu anderen Ertragsteuervorschriften	387
1.5.1.1	Sonderrecht: UmwStG	387
1.5.1.2	Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§ 20 UmwStG)	388
1.5.1.3	Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	389
1.5.2	Keine analoge Anwendung der Einbringungsvorschriften	390
2 Anwendungsbereich der Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG		391
2.1	Zeitlicher Anwendungsbereich	391
2.2	Sachlicher Anwendungsbereich	391
2.2.1	Anwendung der Betriebseinbringung nach § 20 UmwStG	391
2.2.2	Anwendung des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG	392
2.2.3	Anwendung des Formwechsels nach § 25 UmwStG	392

2.3	Persönlicher Anwendungsbereich	393
2.3.1	Persönlicher Anwendungsbereich für Betriebseinbringungen (§§ 20, 25 UmwStG)	394
2.3.2	Persönlicher Anwendungsbereich für den Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	396
2.4	Anwendungsbeispiele	396
2.4.1	Zahlreiche Einbringungsmöglichkeiten	396
2.4.2	Begünstigte Übertragungsvorgänge betrieblicher Sachgesamtheiten auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	397
2.4.3	Fälle des Anteilstauschs i. S. d. § 21 UmwStG	399
3	Einbringung von Unternehmen(-steilen) in eine Kapitalgesellschaft/ Genossenschaft – Begriff und Tatbestand der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG)	400
3.1	Allgemeines – Sacheinlage als umwandlungssteuerrechtlicher Begriff	400
3.2	Entsprechende Anwendung der Einbringungsvorschriften bei fehlgeschlagener Sacheinlage?	402
3.3	Einbringungsobjekte	403
3.3.1	Betrieb	404
3.3.1.1	Definition	404
3.3.1.2	Betrieb mit Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften	405
3.3.1.3	Betriebseinbringung durch eine Personengesellschaft	407
3.3.1.4	Betriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	408
3.3.2	Teilbetrieb	425
3.3.2.1	Teilbetriebsbegriff	426
3.3.2.2	»Europäischer« Teilbetriebsbegriff	426
3.3.2.3	Teilbetriebe als Einbringungsgegenstand	428
3.3.2.4	Perspektive und Zeitpunkt der Teilbetriebsbeurteilung	428
3.3.2.5	Teilbetriebe i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG (Beispiele)	429
3.3.2.6	Gewerblicher Teilbetrieb	430
3.3.2.7	Land- und forstwirtschaftlicher Teilbetrieb	432
3.3.2.8	Teilbetrieb einer selbständigen Tätigkeit (Teilpraxis)	433
3.3.2.9	Teilbetriebseinbringung (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	434
3.3.2.10	Teilbetriebseinbringung (Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen)	435
3.3.3	Mitunternehmeranteil	436
3.3.3.1	Begriff des Mitunternehmeranteils	436
3.3.3.2	Mitunternehmeranteile bei der Einbringung	437
3.3.3.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils (Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)	439
3.3.3.4	Sonderbetriebsvermögen und wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbereich	443
3.3.3.5	Bruchteil eines Mitunternehmeranteils als Einbringungsgegenstand	445
3.4	Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als aufnehmende Gesellschaft	447
3.5	Einbringung von Unternehmensteilen	448
3.5.1	Begriff der »Einbringung« und Bedeutung der verschiedenen Einbringungsarten	448

3.5.2	Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Einzelübertragung)	450
3.5.2.1	Grundsätze	450
3.5.2.2	Sachgründung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	450
3.5.2.3	Sachkapitalerhöhung bei einer Kapitalgesellschaft	452
3.5.2.4	Bargründung oder Barkapitalerhöhung mit »Sacheinlage-Aufgeld«	452
3.5.2.5	Einbringung im Wege der Anwachsung	453
3.5.3	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung/Spaltung)	454
3.5.4	Einbringung durch Formwechsel einer Personengesellschaft	456
3.5.5	Einbringung durch ausländische Umwandlung	457
3.5.6	Einbringung durch Gesamtrechts- und Einzelrechtsnachfolge	458
3.6	Gewährung neuer Gesellschaftsanteile als Gegenleistung	459
3.6.1	Neue Anteile als Entgelt für die Sacheinbringung	459
3.6.2	Verschleierte Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung	461
3.6.2.1	Rechtslage vor Änderung des GmbHG und des AktG (d. h. vor dem 01.11.2008 bzw. 01.09.2009)	461
3.6.2.2	Rechtslage ab Inkrafttreten der Neuregelungen des GmbHG und AktG (ab dem 01.11.2008 bzw. 01.09.2009)	461
3.6.3	Neue Anteile für die Einbringung/sonstige Gegenleistungen	462
3.6.3.1	»Neue« Anteile als Mindestgegenleistung	462
3.6.3.2	Sonstige Gegenleistungen (i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG) ...	463
3.7	Einbringende Person	464
4	Rechtsfolgen der Sacheinlage (Übersicht)	465
5	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb	470
5.1	Übergangsgewinnermittlung	470
5.2	Einbringungsbedingtes Rumpfwirtschaftsjahr	471
5.3	Gewinn aus der Einbringung von Betriebsvermögen	471
5.4	Folgeauswirkungen der Sacheinlage	471
6	Rechtsfolgen der Sacheinlage für die aufnehmende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	473
6.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens	473
6.1.1	Grundsätze	473
6.1.2	Regelbewertung (gemeiner Wert) und abweichende Bewertung (Antrag auf Minderansatz) gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG	474
6.1.3	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus?	475
6.1.4	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt?	476
6.1.4.1	Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für den steuerlichen Ansatz?	476
6.1.4.2	Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	477
6.1.4.3	Antrag auf Minderbewertung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG (Form, Inhalt und Frist)	477
6.1.4.4	Ausübung des Bewertungswahlrechts im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils	479
6.1.5	Inhalt des Bewertungswahlrechts	480
6.1.5.1	Gegenstand der Bewertung	480
6.1.5.2	Buchwertansatz	481

6.1.5.3	Zwischenwertansatz	482
6.1.5.4	Gemeiner Wert (Regelansatz)	484
6.1.6	Ist die Bewertung gem. § 20 Abs. 2 UmwStG nachträglich änderbar?	486
6.1.6.1	Änderung des Bewertungsantrags/Bilanzänderung	486
6.1.6.2	Bilanzberichtigung	487
6.1.7	Einschränkungen des Bewertungswahlrechts	488
6.1.7.1	Grundlagen	488
6.1.7.2	Sacheinlagegegenstand mit negativem Kapital (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG)	488
6.1.7.3	Sacheinlage mit sonstigen Gegenleistungen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG)	490
6.1.7.4	Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts aus dem eingebrachten Betriebsvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 3 UmwStG)	493
6.1.7.5	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts bei fehlendem Besteuerungsrecht für die erhaltenen Anteile	494
6.2	Kosten der Einbringung	495
6.3	Zeitpunkt der Einbringung (§ 20 Abs. 5 und 6 UmwStG)	497
6.3.1	Bedeutung des Einbringungszeitpunkts	497
6.3.2	Steuerlicher Übertragungsstichtag	498
6.3.3	Rückbeziehung der Einbringung	498
6.3.3.1	Sinn und Zweck der Rückbeziehung	499
6.3.3.2	Von der Rückbeziehung erfasste Steuerarten	499
6.3.3.3	Antrag auf Rückbeziehung	500
6.3.3.4	Ausnahmen von der Rückbeziehung	500
6.3.3.5	Rückbezugszeitraum und Einbringungszeitpunkt	500
6.3.3.6	Auswirkung der Rückbeziehung auf die Übernehmerin	501
6.4	Gewinnermittlung mit dem übernommenen Vermögen (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG)	503
6.4.1	Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 23 UmwStG)	503
6.4.2	Buchwertansatz	505
6.4.3	Zwischenwertansatz	507
6.4.4	Ansatz zum gemeinen Wert	508
6.4.4.1	Besteuerungsgrundsätze in Abhängigkeit von der Art der Einbringung	508
6.4.4.2	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Umwandlung	509
6.4.4.3	Einbringung zum gemeinen Wert im Wege der Einzelrechtsnachfolge	510
6.5	Einbringungsfolgegewinn	511
6.6	Verlustverwertung durch die übernehmende Gesellschaft (§§ 20 Abs. 6 Satz 4 und Abs. 9, 23 Abs. 5 UmwStG)	512
6.6.1	Einkommensteuer/Körperschaftsteuer	512
6.6.1.1	Verlustvortrag des Einbringenden	512
6.6.1.2	Durch eine Körperschaft eingebrachte Verluste im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG)	513
6.6.1.3	Eigene Verluste der Übernehmerin im Rückwirkungszeitraum (§ 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG)	513
6.6.1.4	Verwertung von Verlustpotenzial aus Finanzinstrumenten und Anteilen an Kapitalgesellschaften bei rückbezogener Einbringung (§ 2 Abs. 5 UmwStG)	514
6.6.2	Gewerbeverluste	514

6.7	Wertaufstockung des eingebrachten Betriebsvermögens im Fall der nachträglichen Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 23 Abs. 2 UmwStG)	515
6.7.1	Inhalt der Regelung	515
6.7.2	Voraussetzungen für die Wertaufstockung	516
6.7.3	Ermittlung der Aufstockungsbeträge und steuerliche Behandlung	517
7	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den Einbringenden	518
7.1	Überblick	518
7.1.1	Einbringung und Gewinnrealisierung	518
7.1.2	Erwerb der neuen Anteile durch Sacheinlage	518
7.1.3	Einbringung und Verletzung steuerlicher Verbleibens- und Sperrfristen	519
7.2	Einbringungsgewinn	519
7.2.1	Allgemeines	519
7.2.2	Berechnung des Einbringungsgewinns	520
7.2.3	Veräußerungspreis für das eingebrachte Vermögen	521
7.2.4	Kosten der Einbringung	521
7.2.5	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG	522
7.2.6	Auswirkung der Einbringung auf zurückbehaltene unwesentliche Wirtschaftsgüter	523
7.3	Zeitpunkt der Entstehung des Einbringungsgewinns	524
7.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns	525
7.4.1	Grundsätzliches	525
7.4.2	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer	525
7.4.2.1	Einkunftsart	525
7.4.2.2	Besteuerungs- oder Feststellungsverfahren	525
7.4.2.3	Steuerpflicht des Einbringungsgewinns	526
7.4.2.4	Freibeträge und Tarifiermäßigung (§ 16 Abs. 4 und § 34 EStG)	527
7.4.3	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer	529
7.4.4	Behandlung des Einbringungsgewinns bei der Gewerbesteuer	530
7.4.4.1	Einbringung eines Gewerbebetriebs oder Mitunternehmeranteils durch eine natürliche Person	531
7.4.4.2	Einbringung eines (Teil-)Betriebs durch Körperschaften	532
7.4.4.3	Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch Körperschaften	532
7.4.4.4	Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder von Mitunternehmeranteilen durch eine Personengesellschaft	532
7.5	Entnahmen bei rückbezogener Einbringung	533
7.6	Anschaffungskosten der durch Sacheinlage erworbenen Anteile (§ 20 Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 UmwStG)	535
7.7	Einbringungsgeborene Anteile alten Rechts (§ 21 UmwStG 1995)	536
7.7.1	Weitergeltung des Rechts der einbringungsgeborenen Anteile	536
7.7.2	Anschaffungskosten bei Einbringung (§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995)	538
7.7.3	Nachträgliche Anschaffungskosten	538
7.7.4	Nachträgliche Anschaffungskostenminderung	539
7.7.5	Einbringungsgeborene Anteile – Definition und Entstehung	539
7.7.6	Einlage/Einbringung der Anteile i. S. d. § 21 UmwStG 1995 in ein Betriebsvermögen	541
7.7.7	Entnahme der einbringungsgeborenen Anteile aus einem Betriebsvermögen ...	542
7.7.8	Laufende Besteuerung der einbringungsgeborenen Anteile	542
7.7.9	Unentgeltliche Übertragung von einbringungsgeborenen Anteilen	543
7.7.9.1	Rechtsnachfolge	543
7.7.9.2	Teilentgeltliche Übertragung	544

7.7.10	Einbringungsgeborene Anteile bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft und bei Kapitalerhöhungsmaßnahmen	544
7.7.10.1	Übersicht	544
7.7.10.2	Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln der Gesellschaft	544
7.7.10.3	Übertragung des Bezugsrechts	545
7.7.10.4	Eigene Inanspruchnahme des Bezugsrechts	546
7.7.10.5	Gründung einer Kapitalgesellschaft mit mehreren Gesellschaftern	547
7.7.10.6	Verfahren	547
7.7.11	Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Hauptrealisationstatbestand, § 21 Abs. 1 UmwStG 1995)	548
7.7.11.1	Aufdeckung stiller Reserven durch entgeltliche Übertragung	548
7.7.11.2	Veräußerungsvorgänge	548
7.7.12	Gewinnrealisierung ohne Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile (Ersatzrealisationstatbestände, § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995)	549
7.7.12.1	Übersicht	549
7.7.12.2	Besteuerung auf Antrag des Anteilseigners	550
7.7.12.3	Wegfall des Besteuerungsrechts	551
7.7.12.4	Kapitalrückzahlung an den Anteilseigner der einbringungsgeborenen Anteile	553
7.7.12.5	Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft	555
7.7.13	Berechnung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen	555
7.7.13.1	Gewinnermittlung	555
7.7.13.2	Veräußerungspreis	557
7.7.13.3	Gemeiner Wert der Anteile	558
7.7.13.4	Kosten	558
7.7.14	Versteuerung des Gewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen	559
7.7.14.1	Realisierung der stillen Reserven bei der Einkommensteuer	559
7.7.14.2	Realisierung stiller Reserven bei der Körperschaftsteuer	561
7.7.14.3	Realisierung stiller Reserven bei der Gewerbesteuer	562
7.7.15	Stundung der Steuern auf den Gewinn aus einbringungsgeborenen Anteilen ...	563
7.7.15.1	Stundungsregelung in § 21 Abs. 2 Satz 3 ff UmwStG 1995	563
7.7.15.2	Stundungsregelung für natürliche Personen bei Entstrickung innerhalb der EU/EWR für Vorgänge bis 31.12.2021 (§ 27 Abs 3 Nr 3 S 2 UmwStG i. d. F. des SEStEG	565
7.7.15.3	Stundungsregelung und Wegfall der Steuer für natürliche Personen bei Entstrickung ab 01.01.2022 (§ 27 Abs 3 Nr 3 S 2 Nr 2 UmwStG i. d. F. des JStG 2022)	565
7.8	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung (§ 22 UmwStG)	566
7.8.1	Regelungsinhalt, Bedeutung und Kritik	566
7.8.2	Rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung bei Veräußerung von Anteilen aus einer Betriebseinbringung (§ 22 Abs. 1 UmwStG)	568
7.8.3	Vorgänge, die zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung führen – Tatbestand (§ 22 Abs. 1 Sätze 1 und 6 UmwStG)	569
7.8.3.1	Übersicht	569
7.8.3.2	Sperrfristverhaftete Anteile (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)	569
7.8.3.3	Schädliches Ereignis: Veräußerung der maßgebenden Anteile innerhalb der »Sperrfrist«	572
7.8.3.4	Unentgeltliche Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG)	579

7.8.3.5	(Weiter-)Einbringung der erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG)	580
7.8.3.6	Auflösung und Abwicklung der Kapitalgesellschaft, Kapitalrückzahlung oder Ausschüttung aus dem Einlagekonto (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3)	581
7.8.3.7	Buchwerteinbringungen mit anschließender Anteilsveräußerung oder Weitereinbringung (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 und 5 UmwStG)	583
7.8.3.8	Verlust der persönlichen Anwendungsvoraussetzungen (veräußerungsgleicher Vorgang, § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 und Abs. 8 UmwStG)	584
7.8.3.9	Schädliches Ereignis: Nichterbringung des Nachweises i. S. d. § 22 Abs. 3 UmwStG	586
7.8.4	Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns – Rechtsfolgen der »schädlichen Verfügung« über die erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 1 Sätze 1–4 und 7 UmwStG)	588
7.8.4.1	Nachträgliche Entstehung und Festsetzung eines Einbringungsgewinns (sog. Einbringungsgewinn I)	588
7.8.4.2	Ermittlung des Einbringungsgewinns I	589
7.8.4.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns I	590
7.8.5	Gewinn aus der Veräußerung der sperrfristverhafteten Anteile (Sonderregelungen für juristische Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften, § 22 Abs. 4 UmwStG)	592
7.8.5.1	Juristische Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften als Anteilseigner von sperrfristverhafteten Anteilen	592
7.8.5.2	Sonderregelung nach § 22 Abs. 4 UmwStG für die Anteilsveräußerung aus dem Hoheitsbereich oder der Vermögensverwaltung	592
7.8.6	Nachträgliche Anschaffungskosten für erhaltene Anteile bei rückwirkender Einbringungsgewinnbesteuerung	594
7.8.7	Beispiele zu den Rechtsfolgen einer Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung	595
8	Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (Anteilstausch, § 21 UmwStG)	597
8.1	Regelung des § 21 UmwStG und Abgrenzung zu anderen Bestimmungen	597
8.2	»Einfacher« Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)	598
8.2.1	Tatbestand	598
8.2.2	Rechtsfolge	599
8.3	Qualifizierter Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG)	599
8.3.1	Tatbestand	599
8.3.1.1	Anteile an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften	600
8.3.1.2	Mehrheitsvermittelnde Beteiligung	602
8.3.1.3	Übernehmende Gesellschaft	604
8.3.1.4	»Einbringung« der Anteile	604
8.3.1.5	Gegenleistung: Neue Anteile	604
8.3.1.6	Zusatzleistungen neben der Anteilsgewährung	605

8.3.2	Bewertung der eingebrachten Beteiligung bei der Übernehmerin (§ 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG)	605
8.3.2.1	Regelbewertung	605
8.3.2.2	Abweichende Bewertung auf Antrag (Bewertungswahlrecht)	605
8.3.2.3	Einschränkung des Bewertungswahlrechts	607
8.3.2.4	Keine Einschränkung des Bewertungswahlrechts durch § 50i EStG ...	608
8.3.2.5	Keine Begrenzung der Übernahme von Anschaffungskosten/ Buchwert bei einem negativen Wert	608
8.4	Zeitpunkt des Anteilstauschs	609
8.5	Rechtsfolgen des Anteilstauschs für die übernehmende Gesellschaft	609
8.5.1	Bewertung der eingebrachten Beteiligung (§ 21 Abs. 1 UmwStG)	609
8.5.2	Nachträgliche Aufstockung der Anschaffungskosten auf Antrag (§ 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	609
8.5.3	Einbringungskosten	610
8.5.4	Weitere Besteuerungsgrundsätze für die erworbene Beteiligung (§ 23 Abs. 1, 3 und 4 UmwStG)	610
8.5.5	Auswirkungen auf Verluste der Übernehmerin	611
8.6	Rechtsfolgen des qualifizierten Anteilstauschs für den Einbringenden	611
8.6.1	Beteiligung einbringungsgeborener Anteile alten Rechts am Anteilstausch	611
8.6.2	Anschaffungskosten der erworbenen Anteile (§ 21 Abs. 2 UmwStG)	611
8.6.2.1	Grundsatz und Überblick	611
8.6.2.2	Grundsatz: Bestimmung der Anschaffungskosten durch den Wertansatz der Übernehmerin (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	613
8.6.2.3	Ausnahme: Vom Wertansatz der Übernehmerin abweichende Anschaffungskosten auf Antrag (§ 21 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UmwStG) ...	614
8.6.3	Einbringungsgewinn (Ermittlung)	617
8.6.4	Versteuerung des Einbringungsgewinns	618
8.6.4.1	Einkommensteuer	618
8.6.4.2	Körperschaftsteuer	619
8.6.4.3	Gewerbesteuer	620
8.7	Besondere Besteuerung des Anteilseigners innerhalb von sieben Jahren nach dem Anteilstausch (§ 22 Abs. 2, 3 und 5 bis 7 UmwStG)	621
8.7.1	Regelungsinhalt und Sinn und Zweck der Bestimmung	621
8.7.2	Tatbestand für eine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	622
8.7.2.1	»Veräußerung« der eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	622
8.7.2.2	Veräußerungsersatztatbestände bezogen auf die eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG)	623
8.7.2.3	Nachweispflicht über die Zurechnung der eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 3 UmwStG)	623
8.7.2.4	»Sperrfristverhaftete Anteile«	624
8.7.2.5	Keine Anwendbarkeit der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 2 KStG beim Einbringenden	625
8.7.2.6	Erhaltene Anteile sind noch nicht veräußert oder stille Reserven nicht nach § 6 AStG besteuert (§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)	625
8.7.3	Rechtsfolge: Rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns	626
8.7.3.1	Ermittlung des Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	626
8.7.3.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns II	627

8.7.3.3	Nachträgliche Anschaffungskosten für die erhaltenen Anteile des Einbringenden	628
8.7.3.4	Verfahrensrecht	629
8.7.3.5	Beispiel für die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns II	629
Kapitel II Einbringung von Unternehmen(-steilen) in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)		631
1	Einleitung und Anwendungsbereich	631
1.1	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft	631
1.2	Bedeutung der Vorschrift	632
1.3	Novellierung der Einbringungsvorschriften durch das SEStEG	633
1.4	Persönlicher Anwendungsbereich	634
2	Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG als Unterfall der Betriebsveräußerung	634
3	Grundlagen und Systematik der Steuervergünstigung des § 24 UmwStG	636
3.1	Steuerbegünstigte Einbringung nach § 24 Abs. 1 UmwStG	636
3.1.1	Durchbrechung des Realisationsprinzips	636
3.1.2	Regelungsprinzip der »Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft« (§ 24 UmwStG)	638
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)	639
3.3	Aufnahme von Gesellschaftern in eine Personengesellschaft gegen Zahlung in das Vermögen der Altgesellschafter (Kombination von § 16 EStG und § 24 UmwStG)	641
4	Regelungsbereich	642
4.1	Globaler und universeller Anwendungsrahmen	642
4.2	Anwendungsbeispiele	643
4.3	Nicht von § 24 UmwStG erfasste Einbringungssachverhalte	646
5	Systematische Einordnung	648
5.1	§ 24 UmwStG als Sondernorm	648
5.2	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen	650
5.3	§ 24 UmwStG als nachrangige Norm in Bezug auf verdeckte Einlagen	650
5.4	§ 24 UmwStG als abgeschlossene Regelung	650
6	Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG)	651
6.1	Allgemeines und Definition der Einbringung	651
6.2	Einbringungsgegenstände	652
6.2.1	Übersicht	652
6.2.2	Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil	654
6.2.3	100%ige Kapitalbeteiligung als Teilbetrieb	655
6.3	Einbringender	656
6.4	Aufnehmende »Personengesellschaft«	656

6.5	Vorgänge der »Einbringung«	657
6.5.1	Allgemeines und Begriff	657
6.5.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	658
6.5.3	Einbringung durch Anwachsung	659
6.5.4	Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung)	659
6.5.5	Einbringung durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge und Bildung von Sonderbetriebsvermögen	660
6.6	Mitunternehmerstellung als Gegenleistung	663
6.6.1	Gewährung von Gesellschaftsrechten	663
6.6.2	Mischentgelt (Gesellschaftsrechte und sonstiges Entgelt, z. B. Darlehensgewährung)	666
6.6.3	Keine Begünstigung: Einbringung gegen Zuzahlung in das persönliche Vermögen des Einbringenden	669
6.6.3.1	Zuzahlung in das (steuerliche) Privatvermögen	669
6.6.3.2	Zuzahlung in das steuerliche Betriebsvermögen des Einbringenden	672
7	Rechtsfolgen der Einbringung gemäß § 24 Abs. 2 bis 6 UmwStG (Übersicht)	672
8	Rechtsfolgen der Sacheinlage für den eingebrachten Betrieb	677
8.1	Umstellung der Gewinnermittlungsart	677
8.2	Rumpfwirtschaftsjahr	678
9	Rechtsfolgen der Einbringung für die aufnehmende Personengesellschaft (§ 24 Abs. 2, 4 und 6 UmwStG)	678
9.1	Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 24 Abs. 2 UmwStG)	678
9.1.1	Bewertung (Allgemeines)	678
9.1.2	Regelbewertung und abweichende Wertansätze auf Antrag (§ 24 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG)	679
9.1.3	Umfang und Einschränkungen des Bewertungswahlrechts (Antrag auf Minderbewertung gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)	680
9.1.3.1	Gegenstand der Bewertung	680
9.1.3.2	Keine Bewertungseinschränkung bei negativem Kapital des eingebrachten Vermögens	680
9.1.3.3	Einschränkung der Minderbewertung bei Entstrickung des eingebrachten Vermögens (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG)	680
9.1.3.4	Einschränkung der Minderbewertung bei sonstigen Gegenleistungen ab 2015 (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Satz 4 UmwStG)	681
9.1.4	Inhalt des Bewertungswahlrechts und Antrag nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	683
9.1.5	Wer übt das Bewertungswahlrecht aus?	684
9.1.6	Eigenes Bewertungswahlrecht für jeden Einbringungstatbestand	685
9.1.7	Wie wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt?	686
9.1.7.1	Antrag und Umsetzung in einer Einbringungsbilanz	686
9.1.7.2	Bilanzerstellung auch bei Buchwertfortführung?	686
9.1.7.3	Handelsrechtliche Maßgeblichkeit bei der Wahlrechtsausübung?	687
9.1.7.4	Buchwert- oder Zwischenwertansatz unter Zuhilfenahme von Ergänzungsbilanzen	688
9.1.8	Ist der Antrag auf Minderbewertung (nachträglich) änderbar?	690

9.2	Gewinnermittlung nach der Einbringung	691
9.2.1	Gewinnermittlungsart	691
9.2.2	Fortführung der einbringungsbedingt erstellten Ergänzungsbilanzen	692
9.2.2.1	Ergebniswirksame Weiterentwicklung der Ergänzungsbilanzen	692
9.2.2.2	Buchwerteinbringung	692
9.2.2.3	Einbringung zum Zwischenwert	694
9.2.2.4	Einbringung zum gemeinen Wert	694
9.2.3	Behandlung des übernommenen Vermögens bei der Gewinnermittlung (§ 23 UmwStG)	695
9.2.3.1	Grundlagen	695
9.2.3.2	Einbringung zu Buchwerten	695
9.2.3.3	Zwischenwertansatz	697
9.2.3.4	Einbringung unter Ansatz der gemeinen Werte	697
9.2.3.5	Verlustverwertung	698
9.3	Einbringungskosten	699
9.4	Zeitpunkt der Einbringung (§ 24 Abs. 4 2. HS UmwStG)	699
9.4.1	Bedeutung	699
9.4.2	Einbringungsstichtag und Rückbeziehungsmöglichkeiten	700
9.4.2.1	Grundsatz	700
9.4.2.2	Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge	701
9.4.2.3	Rückwirkende Einbringung bei Umwandlung	701
9.4.2.4	Rückwirkende Einbringung bei »Mischeinbringung«	702
9.4.2.5	Bestimmung über die Rückbeziehung der Einbringung	702
9.4.2.6	Wirkung der Rückbeziehung des Einbringungsstichtags	703
9.5	Einbringungsfolgegewinn	703
9.6	Keine Verwertung eines Zinsvortrags des Einbringenden (§ 24 Abs. 6 UmwStG)	704
10	Rechtsfolgen der Einbringung für die einbringende Person	
	(§ 24 Abs. 3 und 5 UmwStG)	704
10.1	Einbringungsgewinn	704
10.1.1	Entstehung eines Einbringungsgewinns	704
10.1.2	Zeitpunkt der Entstehung	705
10.1.3	Ermittlung des Einbringungsgewinns	705
10.1.3.1	Stichtagsbezogene Berechnung nach Betriebsveräußerungsgrundsätzen	705
10.1.3.2	Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter	706
10.1.3.3	Veräußerungspreis	707
10.1.3.4	Kosten der Einbringung	707
10.1.3.5	Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter	708
10.1.4	Gewinnmindernde Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG	708
10.1.5	Einbringender als Kommanditist mit verrechenbaren Verlusten	708
10.2	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Einkommensteuer	709
10.2.1	Persönliche Steuerpflicht und Stundung der Steuer	709
10.2.2	Einkunftsart	709
10.2.3	Verfahren	710
10.2.4	Sachliche Steuerpflicht	710
10.2.5	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)	710
10.2.6	Tarifiermäßigung (§ 34 EStG)	711
10.2.6.1	Entnahmegewinne bei Buchwerteinbringung	711
10.2.6.2	Einbringung zum Zwischenwert	711
10.2.6.3	Ansatz zum gemeinen Wert	712

10.3	Versteuerung des Einbringungsgewinns bei der Körperschaftsteuer	715
10.4	Nachträglicher Einbringungsgewinn in den Sonderfällen des § 24 Abs. 5 UmwStG	715
10.4.1	Allgemeines	715
10.4.2	Tatbestand für den nachträglichen Einbringungsgewinn	716
10.4.3	Rechtsfolge: Nachträglicher Einbringungsgewinn	717
10.5	Veräußerung der einbringungsbedingt erworbenen (Mitunternehmer-)Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft	719
11	Gewerbesteuer	720
11.1	Übersicht	720
11.1.1	Gewerbsteuerpflichtiger Einbringungsgewinn	720
11.1.2	Gewerbeverluste	722
11.2	Einbringungsergebnis (Gewinn/Verlust)	723
11.2.1	Einbringender ist eine natürliche Person	724
11.2.2	Einbringender ist eine Körperschaft	726
11.2.3	Einbringender ist eine Personengesellschaft	727
11.3	Verlustverwertung bei der Gewerbesteuer	728
11.3.1	Allgemeine Grundsätze der Behandlung eines Gewerbeverlustes	728
11.3.1.1	Periodenübergreifender Verlustausgleich	728
11.3.1.2	Voraussetzung für den Verlustausgleich: Fortführung der Unternehmensidentität	729
11.3.1.3	Voraussetzung für den Verlustausgleich: Beibehalt der Unternehmeridentität	730
11.3.2	Verlustabzug bei Einbringung durch natürliche Personen oder Personengesellschaften	730
11.3.3	Verlustabzug bei Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft, Genossenschaft oder optierende Gesellschaft	733
12	Umsatzsteuer	735
12.1	Einbringung als Leistungsaustausch	735
12.1.1	Nicht steuerbare Geschäftsveräußerung bei (Teil-)Betriebseinbringung	735
12.1.2	Einbringung der 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	735
12.1.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils	736
12.1.4	Irrtümlich ausgewiesene Umsatzsteuer	736
12.2	Leistungen der übernehmenden Personengesellschaft	737
12.3	Rechtsfolgen	737
12.3.1	Rückwirkende Einbringung	737
12.3.2	Keine Gesamtrechtsnachfolge der Erwerberin bei Geschäftsveräußerung im Ganzen	737
12.3.3	Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)	737
12.3.4	Vorsteuerabzug des Einbringenden	738
12.3.5	Vorsteuerabzug der übernehmenden Personengesellschaft	738

Teil D Umwandlungen der öffentlichen Hand	739
Kapitel I Verwaltungsrecht	741
1 Einführung	741
2 Organisationsformen der öffentlichen Verwaltung	741
2.1 Körperschaften des öffentlichen Rechts	741
2.2 Gebietskörperschaften	741
2.3 Gemeindeverbände	742
2.4 Behörden	742
2.5 Anstalten des öffentlichen Rechts	742
2.6 Regiebetriebe	743
2.7 Eigenbetriebe	743
2.8 Sondervermögen	743
2.9 Zweckverbände	744
Kapitel II Steuerrecht	745
1 Einführung	745
2 Hoheitsbetriebe	745
3 Betriebe gewerblicher Art (§ 4 KStG)	747
3.1 Einführung	747
3.2 Der Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG)	748
3.3 Umstrukturierungen im Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art	749
3.3.1 Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes	749
3.3.2 Die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben gewerblicher Art innerhalb der Körperschaft des öffentlichen Rechts	750
3.3.2.1 Die Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art	751
3.3.2.2 Die Zusammenfassung von wechselseitig technisch-wirtschaftlich verflochtenen Betrieben gewerblicher Art	751
3.3.2.3 Die Zusammenfassung von Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben (Betriebe gewerblicher Art)	752
3.3.2.4 Die Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art	753
3.3.2.5 Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben	753
3.3.2.6 Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Einrichtungen, die kein Betrieb gewerblicher Art sind	753
3.3.3 Die Zusammenfassung der Ergebnisse von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft	753

4	Umstrukturierungen der öffentlichen Hand unter Einbeziehung des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes	755
4.1	Umwandlungsgesetz	756
4.1.1	Einführung	756
4.1.2	Ausgliederung (§§ 123 Abs. 1, 124, 168 UmwG)	756
4.1.2.1	Der übertragende Rechtsträger (§§ 124, 168 UmwG)	757
4.1.2.2	Der übernehmende Rechtsträger (§ 168 UmwG)	757
4.1.2.3	Die Ausgliederung eines Unternehmens i. S. d. § 168 UmwG	757
4.1.2.4	Das Umwandlungsverfahren	757
4.2	Umwandlungssteuergesetz	758
4.2.1	Einführung	758
4.2.2	Umwandlung eines Hoheitsbetriebs	758
4.2.3	Ausgliederung eines Betriebs gewerblicher Art auf eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG)	759
4.2.3.1	Ausgliederung eines Betriebs aus einer Gebietskörperschaft oder aus einem Zusammenschluss von Gebietskörperschaften nach §§ 123, 124 und 168 UmwG	759
4.2.3.2	Die Ausgliederung eines Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG	759
4.2.3.3	Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine Gebietskörperschaft in eine Kapitalgesellschaft	760
4.2.3.4	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts	761
4.2.4	Sacheinlage in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 24 UmwStG)	761
4.2.4.1	Einführung	761
4.2.4.2	Einbringung eines Betriebs in eine Personenhandelsgesellschaft durch eine Gebietskörperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	762
4.2.4.3	Einbringung eines Mitunternehmeranteils durch eine Gebietskörperschaft in eine Personenhandelsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	762
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	763
4.2.5	Einbringung von Betriebsvermögen aus einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	763
4.2.5.1	Einführung	763
4.2.5.2	Einbringender i. S. d. §§ 20, 24 UmwStG	764
4.2.5.3	Einbringung von Betriebsvermögen durch den Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG)	764

4.2.6	Formwechsel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§§ 191, 301 UmwG)	766
4.2.6.1	Der Regelungsbereich der §§ 190 ff. UmwG	766
4.2.6.2	Der Formwechsel einer Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts im Steuerrecht	766
4.2.7	Vermögensübertragungen auf Gebietskörperschaften	766
4.2.7.1	Umwandlungsgesetz	766
4.2.7.2	Umwandlungssteuergesetz	767
5	Zusammenfassende Übersicht über die Umwandlungsmöglichkeiten der öffentlichen Hand	768
	Stichwortregister	771

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABL.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
AbzStEntModG	Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugssteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer vom 02.06.2021 (BGBl I 2021, 1259; BStBl I 2021, 787)
a. E.	am Ende
AE	Anteilseigner
AEAO	AO-Anwendungserlass
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. EG Nr. C 115 vom 09.05.2008, 47)
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzungen für Abnutzung
AfaA	außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abschreibung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz)
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2035; BStBl I 2021, 874)
Aufl.	Auflage
AuslInvMG	Auslandsinvestmentgesetz
AV	Anrechnungsverfahren
Az.	Aktenzeichen
BA	Betriebsausgaben
BAG	Bundesarbeitsgericht
BaWü	Baden-Württemberg
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BE	Betriebseinnahmen
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BetriebsG	Betriebsgesellschaft
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BewRGr	Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)

BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.05.2009 (BGBI I 2009, 1102)
BMF	Bundesfinanzministerium
Bp	Betriebsprüfung
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
Bw	Buchwert
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
eGbR	eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 705 Abs. 2 und 3 BGB i. d. F. des MoPeG)
EG-FusionsRL 2009	Richtlinie des Rates 2009/133/EG vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (ABL L 310 vom 25.11.2009, 34)
EK	Eigenkapital
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz i. d. F. des ErbStRG vom 24.12.2008 (BGBI I 2008, 3018), zuletzt geändert durch das JStG 2010
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
Est	Einkommensteuer
EstB	Der Ertragsteuerberater (Zeitschrift)
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuer-Handbuch
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWIR	Europäischer Wirtschaftsraum (Mitgliedstaaten der EU zuzüglich Island, Liechtenstein und Norwegen)
EZ	Erhebungszeitraum (bei der GewSt)

f., ff.	folgende, fortfolgende
FA	Finanzamt
FinMin	Finanzministerium
FinVerw	Finanzverwaltung
FG	Finanzgericht
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FusionsRL 2005	Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17.02.2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen (ABl. EG Nr. L 58, 19)
GA	Gewinnausschüttung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStH	Gewerbsteuerhinweise
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Ansicht
GewStpf.	Gewerbsteuerpflicht
grds.	grundsätzlich
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)
GmbH-Stpr	GmbH-Steuerpraxis (Zeitschrift)
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
gW	gemeiner Wert
H	Hinweise (im Einkommensteuer-Handbuch)
h. A.	herrschende Ansicht
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HHR	Herrmann-Heuer-Raupach, Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
HRV	Handelsregisterverfügung
HS	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel

i. H. v.	in Höhe von
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
inkl.	inklusive
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. R. d.	im Rahmen des
i. S. d.	im Sinne des/der
ISR	Internationale SteuerRundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
i. Z. m.	im Zusammenhang mit
jPöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
JStG	Jahressteuergesetz
JStG 2007	Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878; BStBl I 2007, 28)
JStG 2008	Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150)
JStG 2009	Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794; BStBl I 2009, 749)
JStG 2010	Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2009 (BGBl I 2009, 1768; BStBl I 2010, 1394)
JStG 2022	Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022 (BGBl I 2022, 2294; BStBl I 2023, 7)
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KapGes	Kapitalgesellschaft
KapESt	Kapitalertragsteuer
Kdt	Kommanditist
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
Kö	Körperschaft
KöMoG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2050; BStBl I 2021, 889)
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
Kpl	Komplementär
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
kstpfl.	körperschaftssteuerpflichtig
LwAnpG	Landwirtschaftsanpassungsgesetz
m. E.	meines Erachtens
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 (BGBl I 2008, 2026)
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 24.06.2021 (BGBl I 2021, 3436)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
n. v.	nicht veröffentlicht

NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
oGA	offene Gewinnausschüttung
OHG	offene Handelsgesellschaft
PartG/PartGmbH	Partnerschaftsgesellschaft/Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung
PersGes	Personengesellschaft
PersUnt	Personenunternehmen (Einzelfirma oder Personengesellschaft)
phG	persönlich haftender Gesellschafter
PV	Privatvermögen
R	Richtlinie
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
s.	siehe
s. u.	siehe unten
SCE	Europäische Genossenschaft (Societas Cooperativa Europaea)
SCE-VO	EG-Verordnung 1435/2003 vom 22.07.2003 über das Statut der SCE (ABl. EG Nr. L 207, 1)
SchenkSt	Schenkungssteuer
SE	Europäische Gesellschaft (Societas Europaea)
Sen-Fin	Senatsverwaltung für Finanzen
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782; BStBl I 2007, 4)
SE-VO	EG-Verordnung 2157/2001 vom 08.10.2001 über das Statut der SE (ABl. EG Nr. L 294, 1)
s. o.	siehe oben
sog.	so genannte/r
Sonder-BV	Sonderbetriebsvermögen
Sp.	Spalte
Stb	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StgJb.	Steuerberaterjahrbuch (Zeitschrift)
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StGB	Strafgesetzbuch
StKl.	Steuerklasse
stpfl.	steuerpflichtig
Stpfl.	Steuerpflichtiger
str	strittig/streitig
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
s. u.	siehe unten
Tw	Teilwert
Tz.	Textziffer

u. a.	unter anderem
Ubg	Unternehmensberatung (Zeitschrift)
u. E.	unseres Erachtens
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt-Erlass 1998	Erlass zum Umwandlungssteuergesetz; Zweifels- und Auslegungsfragen vom 25.03.1998 (BStBl I 1998, 268)
UmwSt-Erlass 2011	Erlass zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer Steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 11.11.2011 (BStBl I 2011, 1314)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz in der Fassung des SEStEG
UmwStG 1995	Umwandlungssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl I 2002, 4133, BGBl I 2003, 738), geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 16.05.2003 (BGBl I 2003, 660)
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, BGBl I 2001, 3858
unstr	unstreitig
URefG 2008	Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912; BStBl I 2007, 630)
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes -- Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 01.10.2010, BStBl I 2010, 846 in der jeweils gültigen Fassung (eine tagesaktuelle Version steht auf der Internetseite des BMF zur Verfügung)
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U.	unter Umständen
vEK	verwendbares Eigenkapital
VerschmelzungsRL	Richtlinie 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.12.2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten (ABl. EG Nr. L 310, 1)
VerwAuff	Verwaltungsauffassung
Vfg.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VStR	Vermögenssteuerrichtlinien
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgüter
Wj.	Wirtschaftsjahr
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
z. Zt.	zur Zeit
zutr.	zutreffend
zzgl.	zuzüglich

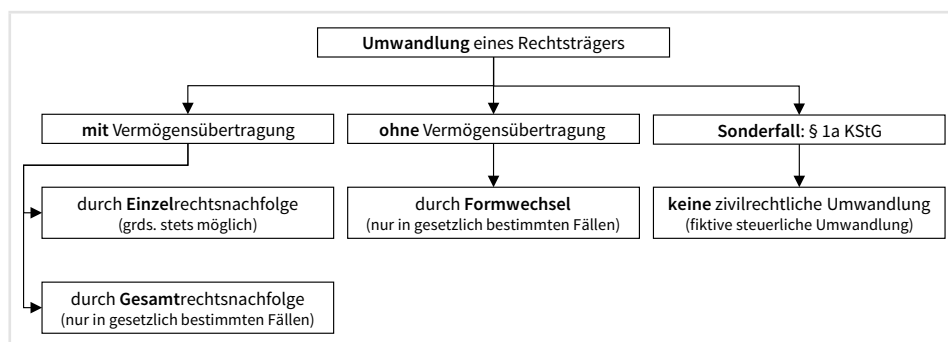
Teil A Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts

Kapitel I Allgemeines

1 Umwandlungsmethoden

Bei einer Umwandlung eines Rechtsträgers ist zwischen einer Umwandlung **mit** einer Vermögensübertragung und einer Umwandlung **ohne** Vermögensübertragung zu differenzieren.

Zudem kann eine Umwandlung i. R. d. Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG **fingiert** werden. Dies gilt indes lediglich für (ertrag-)steuerliche Zwecke und entfaltet zivilrechtlich keine Auswirkungen.



1.1 Umwandlung mit Vermögensübertragung

Die Umwandlung mit Vermögensübertragung vollzieht sich im Wege der Rechtsnachfolge durch Übergang einer Rechtsstellung von einer natürlichen Person, einer PersGes oder einer juristischen Person auf einen anderen Rechtsträger. Der Übergang kann auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage bzw. auf behördlicher Anordnung beruhen. Dabei ist zwischen den Umwandlungsformen der **Einzelrechtsnachfolge** und der **Gesamtrechtsnachfolge** zu unterscheiden.

1.1.1 Einzelrechtsnachfolge

Bei der Einzelrechtsnachfolge werden die Vermögensgegenstände **jeweils einzeln** übertragen. Hierbei sind die für die jeweils zu übertragenden Vermögensgegenstände geltenden Vorschriften zu beachten (z. B. § 929 BGB für die Übertragung von beweglichen Sachen durch Einigung und Übergabe, § 873 BGB für die Übertragung von Grundstücken durch Einigung und Eintragung im Grundbuch oder §§ 414 f. BGB für die Schuldübernahme). Die Einzelrechtsnachfolge ist grds. stets möglich, um Vermögen von einem Rechtsträger auf einen anderen zu übertragen. Typische Fälle der Einzelrechtsnachfolge stellen der Kaufvertrag oder der Einbringungsvertrag dar.

• Vorteile der Einzelrechtsnachfolge

- Die Vermögensübertragung durch Einzelrechtsnachfolge ist auch bei den Unternehmensformen möglich, die nach dem UmwG oder anderen Vorschriften nicht umgewandelt werden können (eine GbR stellt z. B. keinen verschmelzungsfähigen Rechtsträger i. S. d. § 3 UmwG dar).
- Einzelne Vermögensgegenstände können zurückbehalten werden.

- **Nachteile der Einzelrechtsnachfolge**

- Jeder Vermögensgegenstand muss einzeln übereignet bzw. abgetreten werden. Gehören zum umzuwandelnden Rechtsträger sehr viele Vermögensgegenstände, ist diese Art der Umwandlung in der praktischen Abwicklung ein sehr aufwändiges Verfahren.
- Sofern bei der Umwandlung auch Verbindlichkeiten mit übertragen werden sollen, erfordert die befreiende Übernahme jeder einzelnen Verbindlichkeit die Mitwirkung des Gläubigers (§§ 414 f. BGB).
- Die stillen Reserven in den übertragenen Vermögensgegenständen müssen grds. aufgedeckt werden (zu Ausnahmen siehe z. B. §§ 20, 21 und 24 UmwStG sowie § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG).
- Die Aufdeckung der stillen Reserven kann jedoch im Einzelfall auch von Vorteil sein, wenn der veräußernde bzw. übertragende Rechtsträger zum Zeitpunkt der Übertragung über entsprechend hohe steuerliche Verlustvorträge verfügt, die i. R. d. Umwandlung nicht auf den anderen Rechtsträger übergehen.

1.1.2 Gesamtrechtsnachfolge

1.1.2.1 Allgemeines

Bei der Gesamtrechtsnachfolge wird das Vermögen durch **einen einzigen Akt** (mittels Eintragung in das HR) auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen. Eine Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ist nur in den gesetzlich bestimmten Fällen zulässig. Die gesetzliche Grundlage dafür enthält für die meisten Fälle das UmwG. So stellen z. B. eine Verschmelzung, eine Spaltung oder eine Vermögensübertragung eine Gesamtrechtsnachfolge dar (s. § 1 Abs. 1 i. V. m. §§ 2 ff., 123 ff., 174 ff. UmwG). Daneben kann jedoch auch in anderen Gesetzen eine Gesamtrechtsnachfolge geregelt sein, z. B. bei der Zusammenlegung von Sparkassen im Rahmen einer Gebietsreform (s. die Öffnungsklausel in § 1 Abs. 2 UmwG).

- **Vorteile der Gesamtrechtsnachfolge**

- Sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden des übertragenden Rechtsträgers gehen mit der Wirksamkeit der Umwandlung (i. d. R. mit Eintragung im maßgebenden HR) kraft Gesetzes auf den Rechtsnachfolger über. In den Fällen der Abspaltung, Ausgliederung oder Teilübertragung gehen nicht sämtliche, sondern nur die im entsprechenden Vertrag bezeichneten Vermögensgegenstände und Schulden des Rechtsträgers über.
- Öffentliche Bücher (z. B. Grundbücher) sind von Amts wegen zu berichtigen.
- Bei einer vollständigen Übertragung (Verschmelzung, Aufspaltung oder Vollübertragung) erlischt der übertragende Rechtsträger automatisch. Nach dem Wortlaut im UmwG liegt eine »Auflösung ohne Abwicklung« vor (s. z. B. § 2 Satz 1 UmwG).

- **Nachteile der Gesamtrechtsnachfolge**

- Die Gesamtrechtsnachfolge findet nur in den gesetzlich bestimmten Fällen, z. B. nach den Vorschriften im UmwG, Anwendung.
- Der persönliche Anwendungsbereich ist hinsichtlich der übertragenden und übernehmenden Rechtsträger auf bestimmte Rechtsformen beschränkt (s. z. B. § 3 UmwG für die begünstigten Rechtsträger bei einer Verschmelzung: eine GbR stellt z. B. keinen verschmelzungsfähigen Rechtsträger dar).
- In den Fällen, in denen sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden des übertragenden Rechtsträgers auf den Übernehmer übergehen, können einzelne Vermögensgegenstände nicht zurückbehalten werden.

- Bei der Gesamtrechtsnachfolge besteht ein höherer Umsetzungsaufwand (z. B. Bericht über die Umwandlung durch die Vertretungsorgane, Prüfung durch Sachverständige oder Beschlüsse der Anteilsinhaber, s. z. B. §§ 8, 9 ff. und 13 UmwG) als bei der Einzelrechtsnachfolge, sodass diese Umwandlungsart ggf. einen größeren zeitlichen Vorlauf benötigt.

Zu den einzelnen Umwandlungsarten s. A II 3.1.1.

1.1.2.2 Steuerschuldverhältnis

Nach § 45 AO gehen auch die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt somit in die **abgabenrechtliche** Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein. Zur Anwendung bzw. zur sinnge-
mäßigen Anwendung des § 45 AO bei den einzelnen Umwandlungsarten vgl. AEAO zu § 45 AO Nr. 1 bis 3.

Soweit ein Steuerbescheid mit einer Zahllast dem Rechtsvorgänger wirksam bekannt gegeben wurde, ist eine Vollstreckung gegenüber dem Rechtsnachfolger jedoch nur erlaubt, wenn ihm gegenüber ein wirksames Leistungsgebot erteilt wurde (s. § 254 Abs. 1 AO). Daraus folgt, dass ein in dem Steuerbescheid enthaltenes Leistungsgebot gegenüber dem Rechtsnachfolger wiederholt werden muss.

1.1.2.3 Verfahrensrecht

Der Gesamtrechtsnachfolger tritt auch in die **verfahrensrechtliche** Stellung ein, in der sich der Rechtsvorgänger im Zeitpunkt des Vermögensübergangs befunden hat.

Ist ein Steuerbescheid schon gegenüber dem Rechtsvorgänger bestandskräftig geworden, so muss der Rechtsnachfolger ihn gegen sich gelten lassen. Dem Rechtsnachfolger steht die Rechtsbehelfsbefugnis nur zu, solange ein dem Rechtsvorgänger zugestellter Bescheid noch nicht bestandskräftig geworden ist. Eine beim Rechtsvorgänger in Gang gesetzte Rechtsbehelfsfrist wird durch die Gesamtrechtsnachfolge nicht unterbrochen. Der Rechtsnachfolger kann ggf. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO begehren.

Hat der Rechtsvorgänger einen Rechtsbehelf eingelegt, so übernimmt der Gesamtrechtsnachfolger dieses Verfahren. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt auch während eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens gegen einen in § 353 AO genannten Bescheid in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers als Verfahrensbeteiligter ein. Einer Hinzuziehung bedarf es nicht.

1.1.2.4 Adressierung/Bekanntgabe

Soweit bei Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge Steuer- oder Haftungsbescheide für den Rechtsvorgänger noch nicht erlassen wurden, sind diese Bescheide an den Gesamtrechtsnachfolger zu adressieren. Dabei ist der **Hinweis** aufzunehmen, dass der Steuerschuldner als Gesamtrechtsnachfolger des Rechtsvorgängers in Anspruch genommen wird. Es ist jedoch insoweit zu berücksichtigen, dass die Umwandlung durch Gesamtrechtsnachfolge zivilrechtlich erst mit der Eintragung im Register des übernehmenden bzw. übertragenden Rechtsträgers wirksam wird.

Zur Bekanntgabe von Verwaltungsakten vgl. AEAO zu § 122 AO Nr. 2.12, 2.15 sowie zur Bekanntgabe von Prüfungsanordnungen vgl. AEAO zu § 197 AO Nr. 9.

1.1.3 Sonderfall: Anwachsung

Nach § 738 BGB wächst bei Austritt eines Gesellschafters aus einer PersGes dessen Anteil den anderen Gesellschaftern zu. Das Anwachsungsprinzip gilt auch bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, sodass die PersGes ohne Liquidation erlischt und deren Vermögen als Ganzes auf den **letzten verbleibenden** Gesellschafter übergeht. Dies deshalb, weil für das Bestehen einer PersGes erforderlich ist, dass sich Gesellschafter zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks zusammenschließen (vgl. § 705 BGB). Mithin sind mindestens zwei Gesellschafter für den Fortbestand einer PersGes erforderlich. Aus diesem Grund geht das Vermögen der PersGes ebenfalls auf den (letzten) Gesellschafter über, wenn die übrigen Gesellschafter ihre Anteile an der PersGes an diesen abtreten und sich folglich alle Gesellschaftsanteile **in einer Hand** befinden.

Das Anwachsungsprinzip findet nicht nur bei der GbR, sondern auch bei der OHG (vgl. § 105 Abs. 3 HGB), der KG (vgl. § 161 Abs. 2 HGB) und der PartG (vgl. § 1 Abs. 4 PartGG) Anwendung.

Die Anwachsung vollzieht sich dabei zivilrechtlich im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** (s. z. B. BGH vom 05.07.2018, DB 2018, 2298). Die Ausführungen unter A I 1.1.2 gelten sinngemäß. Steuerrechtlich liegt indes nach VerwAuff eine **Einzelrechtsnachfolge** vor (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 01.44). Auswirkung entfaltet diese Differenzierung etwa i. R. d. erweiterten Anwachsungsmodells bei der Bemessung der AfA von eingebrachten WG bei der übernehmenden Gesellschaft nach § 23 Abs. 4 UmwStG.

Da die Vermögensgegenstände und Schulden des Gesellschaftsvermögens insgesamt auf die verbleibenden Gesellschafter bzw. den letzten verbleibenden Gesellschafter übergehen, ist ein weiterer Übertragungsakt nicht erforderlich. Gehören Grundstücke zum Gesellschaftsvermögen der bisherigen PersGes, so ist lediglich eine Grundbuchberichtigung erforderlich. Die Anwachsung betrifft lediglich das Gesellschaftsvermögen. Vermögensgegenstände einzelner Gesellschafter, auch wenn diese für steuerliche Zwecke als WG des Sonder-BV der PersGes zu qualifizieren sind, werden nicht erfasst. Sollen auch diese WG des Sonder-BV auf den verbleibenden Gesellschafter übergehen, erfordert dies eine gesonderte Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge.

Das Anwachsungsprinzip findet auch Anwendung, wenn der letzte verbleibende Gesellschafter eine PersGes oder eine juristische Person darstellt.

Beispiel

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. A ist zudem zu 50 % als Kdt an der A-GmbH & Co. KG beteiligt. Kpl dieser PersGes ist die A-GmbH mit einer Beteiligung i. H. v. 50 %. A überlässt der A-GmbH & Co. KG ein Grundstück (= funktional wesentliche Betriebsgrundlage) zur Nutzung.

A tritt zum 31.12.2021 aus der KG aus. Das Grundstück nutzt er fortan für private Zwecke.

Lösung: Durch den Austritt des A aus der A-GmbH & Co. KG wächst sein Anteil an der PersGes dem letzten verbleibenden Gesellschafter A-GmbH an und die PersGes erlischt. Von der Anwachsung wird lediglich das Gesellschaftsvermögen erfasst. Das Grundstück im zivilrechtlichen Eigentum des A ist diesem unverändert zuzurechnen.

Hinweis:

Steuerrechtlich ist dieser Vorgang nicht unter das UmwStG zu subsumieren, da bei diesem sog. **einfachen Anwachsungsmodell** die Voraussetzungen des § 20 UmwStG nicht erfüllt sind. Vorliegend gewährt die übernehmende A-GmbH keine neuen Anteile und das funktional wesentliche Grundstück des notwendigen Sonder-BV I wird nicht auf die übernehmende Gesellschaft übertragen. Folglich ist dieser Vorgang bei A als **Aufgabe** des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 EStG und sodann als **verdeckte Einlage** des A in die A-GmbH zu qualifizieren.

Bei dem sog. **erweiterten Anwachsungsmodell** kann die A-GmbH & Co. KG hingegen unter den Voraussetzungen des § 20 UmwStG auf Antrag steuerneutral beendet werden.

Zu den Anwachsungsmodellen s. auch C I 3.5.2.5.

1.2 Umwandlung ohne Vermögensübertragung

Eine Umwandlung ohne Vermögensübertragung findet im Wege eines **Formwechsels** statt.

Der Formwechsel eines Rechtsträgers vollzieht sich dabei in der Weise, dass zivilrechtlich **keine Vermögensübertragung** von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger stattfindet, sondern sich lediglich **identitätswahrend** das »Rechtskleid« des Rechtsträgers ändert. Der formwechselnd umgewandelte Rechtsträger besteht mithin in einer anderen Rechtsform weiter. Eine **Gesamtrechtsnachfolge** liegt – mangels Vermögensübergang – **nicht** vor.

Es ist zwischen einem homogenen und einem heterogenen Formwechsel zu differenzieren.

Ein Formwechsel zwischen KapGes (GmbH in AG) bzw. zwischen PersGes (OHG in KG) wird als **homogener Formwechsel** bezeichnet. Ein Rechtsformwechsel zwischen KapGes unterliegt den Regelungen des UmwG (vgl. §§ 190 ff. UmwG). Ein Formwechsel einer PersGes in eine andere PersGes erfolgt indes nach den allgemeinen Regeln des Zivil- bzw. Handelsrechts (z. B. BGB, HGB oder PartGG). Hierzu vgl. A I 4.1.

Wird hingegen eine KapGes in eine PersGes (GmbH in OHG) bzw. eine PersGes in eine KapGes (KG in GmbH) formwechselnd umgewandelt, wird dieser Vorgang als **heterogener Formwechsel** bezeichnet und unterliegt den Regelungen des UmwG (vgl. §§ 190 ff. UmwG).

Umwandlungs**steuerrechtlich** entfaltet ein homogener Formwechsel keine Konsequenzen, da dieser keinen Wechsel des Besteuerungsregimes auslöst. Wird z. B. eine GmbH in eine AG formwechselnd umgewandelt, ist unverändert das Trennungsprinzip anzuwenden. Vgl. etwa *Graw* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 1 UmwStG Rz. 11 f. und *Dötsch/Werner* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Die Körperschaftsteuer, § 2 UmwStG Rz. 1. Hierzus. auch A I 4.1.

Da sich bei einem heterogenen Formwechsel das Besteuerungsregime ändert (z. B. wird bei einem Formwechsel einer KG in eine GmbH vom Transparenzprinzip zum Trennungsprinzip gewechselt), wird bei diesem Vorgang für **ertragsteuerliche** Zwecke ein Vermögensübergang angenommen. Der heterogene Formwechsel unterliegt den Regelungen des UmwStG. Der Anwendungsbereich des UmwStG ist insoweit eröffnet. Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Abs. 3 Nr. 3 UmwStG.

Mangels zivilrechtlichen Vermögensübergangs kann ein Formwechsel aus **grunderwerbsteuerlicher** Sicht vorteilhaft sein. Aufgrund des fingierten Vermögensübergangs für ertragsteuerliche Zwecke sind hingegen die Besonderheiten des UmwStG zu beachten. So kann ein heterogener Formwechsel z. B. zum Entstehen von Sperrfristen oder zum Verstoß gegen diese führen. Vgl. etwa *Bernhagen*, GmbHR 2022, 301.

1.3 Sonderfall: Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG

Die Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG stellt einen Sonderfall i.R.d. Umwandlungsmethoden dar. Dies deshalb, weil **zivilrechtlich kein Umwandlungsvorgang** vorliegt, sondern lediglich für steuerliche Zwecke eine Umwandlung **fingiert** wird. Durch das

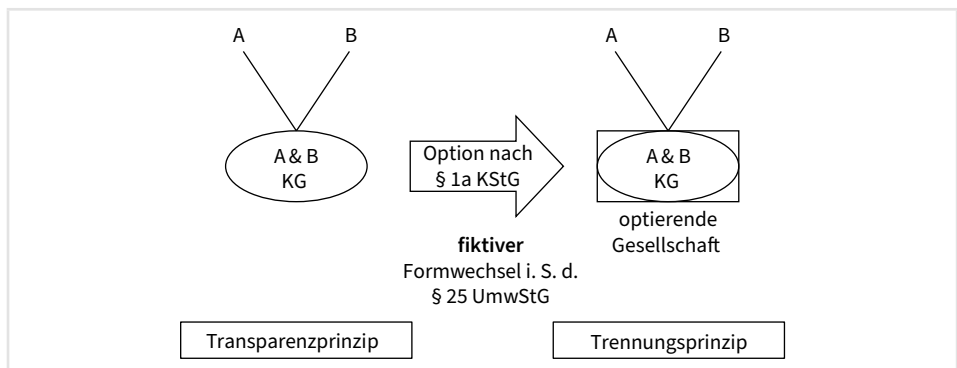
Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (**KöMoG**) vom 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2050) wurde die Vorschrift des § 1a KStG kodifiziert. Demnach können Personenhandelsgesellschaften und PartG auf Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine KapGes (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapGes behandelt werden.

Die Option kann **erstmalig** für Wj., die nach dem 31.12.2021 beginnen, ausgeübt werden (vgl. § 34 Abs. 1a KStG). Die FinVerw hat mit **BMF-Schreiben** vom 10.11.2021 (BStBl I 2021, 2212) zur Anwendung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG umfangreich Stellung genommen.

Optiert eine Personenhandelsgesellschaft (z. B. OHG oder KG; keine GbR) oder PartG nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung, wird diese **lediglich für ertragsteuerliche Zwecke** als KapGes behandelt. Zivilrechtlich ergeben sich durch die Optionsausübung keine Änderungen, sodass der optierende Rechtsträger unverändert in seiner bisherigen Rechtsform bestehen bleibt. Da die Option nur für die Ertragsteuern Wirkung entfaltet, ist die optierende Gesellschaft z. B. auch für Zwecke der ErbSt oder USt unverändert als PersGes zu behandeln.

Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG bildet einen »**Fremdkörper**« in der Unternehmensbesteuerung, da die Besteuerungsfolgen von der zivilrechtlichen Rechtsform abgekoppelt werden. Eine zivilrechtliche PersGes (z. B. eine KG) wird bei wirksamer Optionsausübung nach den Grundsätzen des Trennungsprinzips wie eine KapGes besteuert (eine KG als optierende Gesellschaft unterliegt mithin der KSt).

Der **Übergang** zur Körperschaftsbesteuerung und der damit verbundene Wechsel des Besteuerungsregimes wird nach § 1a Abs. 2 KStG als **Formwechsel** i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG **fingiert**, sodass § 1 und § 25 UmwStG entsprechend anzuwenden sind.



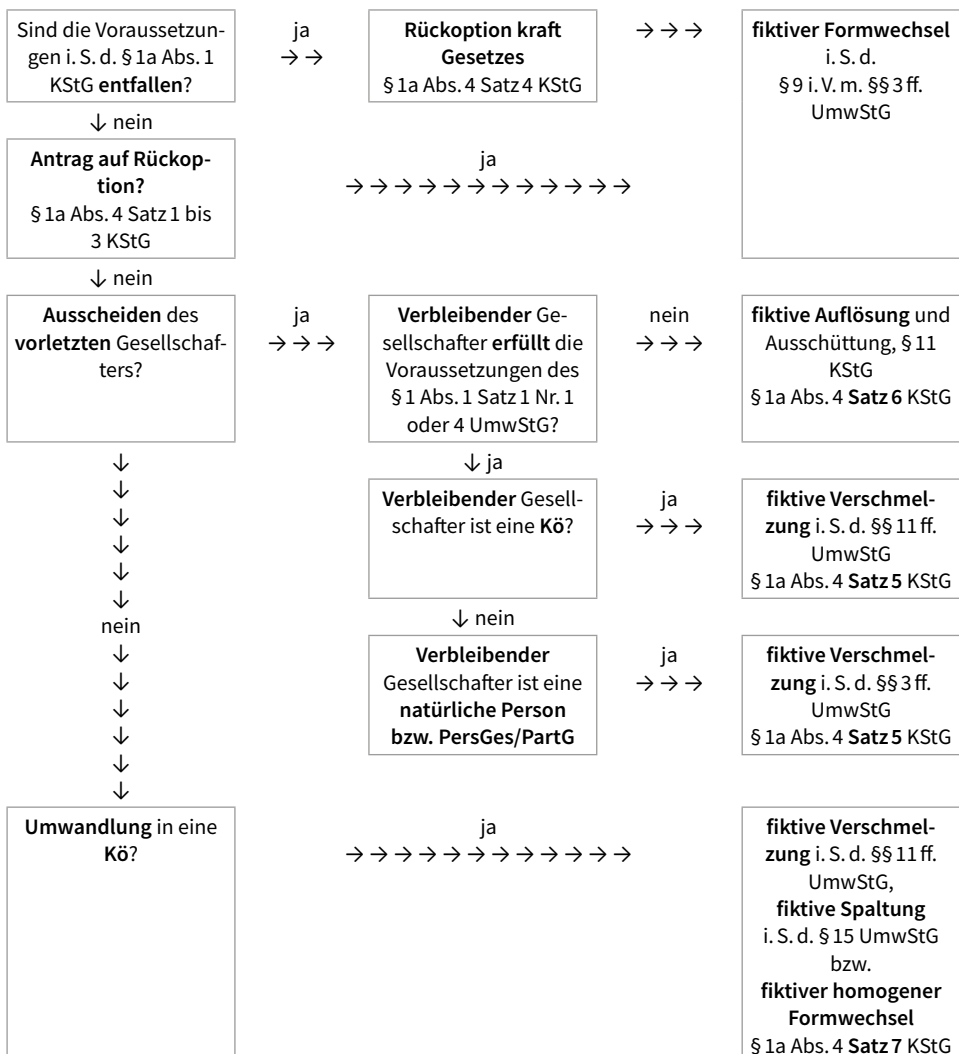
Auch die **Beendigung** der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Abs. 4 KStG ist geprägt von **fingierten** Umwandlungen.

Beantragt eine optierende Gesellschaft, nicht mehr wie eine KapGes und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlichen haftenden Gesellschafter einer KapGes behandelt zu werden (Rückoption), wird nach § 1a Abs. 4 Satz 1 bis 3 KStG ein **Formwechsel** nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG **fingiert**, sodass § 9 i. V. m. §§ 3 ff. UmwStG entsprechend anzuwenden sind.

Dieselben Rechtsfolgen ergeben sich bei einer **Rückoption kraft Gesetzes** nach § 1a Abs. 4 Satz 4 KStG, wenn die Voraussetzungen nach § 1a Abs. 1 KStG entfallen sind (z. B. wenn die persönlichen Voraussetzungen für die Option nicht mehr erfüllt sind, weil etwa eine Personenhandelsgesellschaft homogen in eine GbR formwechselnd umgewandelt wird).

Sofern der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, gilt die optierende Gesellschaft als unmittelbar danach aufgelöst. Erfüllt der letzte verbleibende Gesellschafter die Voraussetzungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 4 UmwStG, wird nach § 1a Abs. 4 Satz 5 KStG einer **Verschmelzung** bzw. **Übertragung** auf den letzten verbleibenden Gesellschafter **fingiert**. Je nach Rechtsform des verbleibenden Gesellschafters sind die §§ 3 ff. UmwStG bzw. §§ 11 ff. UmwStG entsprechend anzuwenden. Erfüllt der letzte verbleibende Gesellschafter nicht die Voraussetzungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 4 UmwStG, wird nach § 1a Abs. 4 Satz 6 KStG eine **Auflösung** der optierenden Gesellschaft und eine **Ausschüttung** des Vermögens an die Gesellschafter **fingiert**, sodass § 11 KStG entsprechend anzuwenden ist.

Wird die optierende Gesellschaft in eine Kö i. S. d. UmwStG umgewandelt, wird nach § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG eine **Umwandlung einer KapGes in eine Kö fingiert**, sodass je nach gewählter Umwandlungsart ein Vorgang nach §§ 11 ff. UmwStG, § 15 UmwStG oder ein homogener Formwechsel vorliegt.



2 Umwandlungsgründe

Die Gründe für eine Umwandlung können vielfältig sein. Insbesondere betriebswirtschaftliche und/oder steuerrechtliche Aspekte können maßgebend sein.

2.1 Betriebswirtschaftliche Gründe

Die folgenden Gründe können z. B. (auch kumulativ) für eine Umwandlung ausschlaggebend sein:

- Beschaffung von EK,
- Haftungsbeschränkung,
- Anpassung an betriebswirtschaftliche Erfordernisse,
- Neustrukturierung eines Konzerns,
- Neustrukturierung beim Generationenwechsel,
- Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern,
- Vereinfachte Kapitalherabsetzung,
- Vermeidung der Insolvenz.

2.1.1 Beschaffung von Eigenkapital

Oftmals wird ein neues Produkt oder eine neue Geschäftsidee zunächst nur in kleinem Rahmen verwirklicht, um die Marktgängigkeit zu testen. Erfährt das Produkt bzw. die neue Geschäftsidee eine große Nachfrage, wird für die erforderliche Expansion i. d. R. neues Kapital benötigt. Eine Alternative zur Aufnahme von Fremdkapital besteht dabei in der Beteiligung neuer Gesellschafter an dem Unternehmen, sei es als typisch oder atypisch stille Gesellschafter, als unbeschränkt haftende Gesellschafter einer PersGes, als beschränkt haftende Kdt, als AE einer GmbH oder als Aktionäre einer AG. Dadurch wird das Unternehmerisiko auch auf mehrere Personen verteilt. Die Möglichkeiten der Beschaffung neuen EK sind insoweit sehr vielfältig.

Hat das bisherige Unternehmen noch nicht die erforderliche Gesellschaftsform, muss es zunächst in diese Rechtsform umgewandelt werden.

2.1.2 Haftungsbeschränkung

Die Risikominderung und Haftungsbeschränkung gewinnen z. B. dann an Bedeutung, wenn ein Produkt vermarktet wird, bei dem möglicherweise erhebliche Risiken bestehen oder Garantieansprüche auf das Unternehmen zukommen können. Neben den KapGes, bei denen die Haftung der AE grds. auf den Anteil am Nennkapital beschränkt ist, kann auch bei PersGes die Haftung beschränkt werden (z. B. bei der GmbH & Co. KG).

2.1.3 Anpassung an betriebswirtschaftliche Erfordernisse

Umfasst die Produktpalette viele unterschiedliche Produktgruppen oder bestehen bei den einzelnen Produkten große Risikounterschiede, kann es von Vorteil sein, für die verschiedenen Produktgruppen separate Rechtsträger (z. B. Tochter- oder Schwestergesellschaften) zu gründen. Das gilt gleichermaßen für unterschiedliche Produktionsstandorte, insbesondere, wenn einige davon im Ausland liegen.

2.1.4 Neustrukturierung eines Konzerns

Innerhalb eines Konzerns dienen Umwandlungen nach dem UmwG der Neuorganisation von Konzernstrukturen. Dadurch kann eine Unternehmensgruppe an die aktuellen betriebswirtschaftlichen Erfordernisse angepasst und Synergien gehoben werden.

2.1.5 Neustrukturierung beim Generationenwechsel

Oftmals ist es sinnvoll, einen Teil des Unternehmens auf andere Gesellschaften oder eigenständige Rechtsträger abzuspalten, um diese in die Anteilseignerschaft und Geschäftsführung der nachfolgenden Generation zu stellen.

2.1.6 Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern

Existieren zwischen den Gesellschaftern Unstimmigkeiten in der weiteren Unternehmensführung, besteht u. U. die Möglichkeit, eine Trennung des Rechtsträgers durch Aufspaltung oder Abspaltung durchzuführen.

2.1.7 Vereinfachte Kapitalherabsetzung

Das Stammkapital zweier (Schwester-)GmbH kann aufgrund veränderter wirtschaftlicher Verhältnisse (z. B. Einstellung von Produktlinien) zu hoch sein. Sofern für das weitere unternehmerische Engagement der Betrieb »einer« KapGes ausreicht, kann es sinnvoll sein, eine GmbH auf die andere zu verschmelzen. Dabei kann u. U. eine Reduzierung des Stammkapitals vorgenommen werden.

2.1.8 Vermeidung der Insolvenz

Befindet sich eine Gesellschaft in einer schwierigen wirtschaftlichen Lage, kann diese zur Vermeidung eines Insolvenzverfahrens auf eine andere – liquide – Gesellschaft in dem Unternehmensverbund umgewandelt werden.

2.2 Steuerliche Gründe

Die folgenden Gründe können z. B. (auch kumulativ) für eine Umwandlung ausschlaggebend sein:

- Besteuerungsunterschiede von Kö und PersUnt,
- Nutzung von Verlustvorträgen und
- Schaffung der Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft.

2.2.1 Besteuerungsunterschiede

Es bestehen z. T. erhebliche Unterschiede in der Besteuerung von Kö und PersUnt, die einen Grund für eine Umwandlung darstellen können. Nachfolgend sind beispielhaft einige Unterschiede aufgeführt:

1. Bei Kö unterliegt das zu versteuernde Einkommen neben der GewSt (lediglich) einer **15%igen KSt-Belastung**. Werden die Gewinne thesauriert, müssen die AE (zunächst) keine Ausschüttungen besteuern.

Bei PersUnt wird der Gewinn des Betriebsinhabers bzw. der Gewinnanteil der Mitunternehmer in der Rechtsform einer natürlichen Person hingegen grds. unabhängig vom

Entnahmeverhalten dem **individuellen Est-Satz** des Betriebsinhabers bzw. der Mitunternehmer unterworfen. Der Betriebsinhaber einer Einzelfirma oder der Mitunternehmer einer PersGes kann unter den Voraussetzungen des **§ 34a EStG** eine besondere Besteuerung des nicht entnommenen Gewinns mit (zunächst) 28,25 % beantragen. In diesem Fall unterliegt jedoch die spätere Entnahme des besonders besteuerten thesaurierten Gewinns einer Nachsteuer von 25 %.

Werden **negative Einkünfte** erzielt, kann sich hingegen bei PersGes eine verbesserte Verlustnutzung auf Ebene der Gesellschafter ergeben.

2. Bei einer Kö stellt das an den **Gesellschafter-Geschäftsführer** gezahlte (angemessene) Gehalt eine abziehbare BA dar.
Vergütungszahlungen einer PersGes an ihre Mitunternehmer für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft werden nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. HS EStG als **Sonderbetriebseinnahmen** qualifiziert.
3. **GA** einer Kö unterliegen je nach Rechtsform der AE einer unterschiedlichen Besteuerung:
 - a) AE ist eine Kö:
 - aa) Unmittelbare Beteiligung beträgt zu Beginn des Kj. weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals (sog. Streubesitzbeteiligung):
Volle Steuerpflicht der GA nach § 8b Abs. 4 KStG.
 - bb) Unmittelbare Beteiligung beträgt zu Beginn des Kj. mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals oder es wird im Laufe des Kj. eine Beteiligung von mindestens 10 % erworben (sog. Schachtelbeteiligung):
Volle Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG, aber nach § 8b Abs. 5 KStG pauschale Hinzurechnung von nicht abziehbaren BA i. H. v. 5 % des Bezugs.
 - b) AE ist eine natürliche Person:
 - aa) Anteile gehören zum BV:
40%ige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG. Damit im Zusammenhang stehende BA werden nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur zu 60 % berücksichtigt.
 - bb) Anteile gehören zum PV:
Grds. Abgeltungswirkung durch die 25%ige Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 5 EStG. Tatsächliche Werbungskosten sind grds. nach § 20 Abs. 9 EStG nicht abzugsfähig, allerdings wird ein Sparer-Pauschbetrag gewährt. Auf Antrag kann unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zum Teileinkünfteverfahren und zum Abzug der tatsächlichen Werbungskosten optiert werden.
4. Unterschiede in der Besteuerung ergeben sich hinsichtlich des Gewinns aus der **Veräußerung** eines Anteils an einer Kö, eines Mitunternehmeranteils bzw. einer Sachgesamtheit einer natürlichen Person. Auch insoweit ist die Rechtsform des AE maßgebend (s. etwa § 8b Abs. 2 KStG, §§ 15, 16, 17, 20 EStG) und es können verschiedene Begünstigungen zu gewähren sein (s. etwa §§ 16 Abs. 4, 17 Abs. 3, 34 EStG).
5. Bei PersUnt findet eine Entlastung von der **GewSt** über die **Ermäßigung** der ESt nach § 35 EStG statt. Bei Kö wird keine entsprechende Entlastung gewährt.
6. Für PersUnt wird nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ein **gewerbesteuerlicher Freibetrag** von 24.500 € gewährt. Bei Kö wird keine entsprechende Entlastung gewährt.
7. Bei der **ErbSt** und **SchenkSt** existieren Unterschiede in der steuerlichen Behandlung von Kö und PersUnt.

2.2.2 Nutzung von Verlustvorträgen

2.2.2.1 Übergang des Verlustabzugs

Da der Übergang von Verlustvorträgen auf einen anderen Rechtsträger auch im Rahmen von Umwandlung **nicht möglich** ist, kann dies kein Grund für eine Umwandlung darstellen. Zwar tritt der übernehmende Rechtsträger in die steuerliche Rechtstellung des Überträgers ein, allerdings wird ein Verlustübergang gesetzlich ausgeschlossen (s. § 4 Abs. 2 Satz 2, § 12 Abs. 3, § 18 Abs. 1 Satz 2, § 19 Abs. 2, § 23 Abs. 5 UmwStG).

Überdies können sich weitere **Einschränkungen** der Verlustverrechnung bei Umwandlungen aus der Anwendung von § 8c KStG, § 2 Abs. 4 UmwStG und § 10a GewStG ergeben.

2.2.2.2 Nutzung des Verlustabzugs beim übertragenden Rechtsträger

Ein steuerlicher Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG wird bei **PersGes** nicht festgestellt, sondern die negativen Einkünfte werden i. R. d. gesonderten und einheitlichen Feststellung den Mitunternehmern zugeordnet und stehen dort für eine Verlustverrechnung unter Beachtung des § 2 Abs. 3 EStG zur Verfügung. Ein vortragsfähiger Gewerbeverlust gem. § 10a GewStG kann nur unter den Voraussetzungen einer Unternehmensidentität und Unternehmeridentität genutzt werden (vgl. R 10a.2 und R 10a.3 Abs. 1, 3 GewStR 2016).

Bei einer **natürlichen Person** ist die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs i. S. d. § 10d EStG an die Person gebunden und nicht an die Einzelfirma als Quelle des Verlustes. Eine Einzelfirma kann auch nicht durch eine Verschmelzung, Abspaltung, Aufspaltung oder einen Formwechsel umgewandelt werden, sondern allenfalls durch eine Ausgliederung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bzw. durch die Übertragung der einzelnen WG im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Ein Übergang des Verlustabzugs findet in diesem Fall nicht statt (vgl. etwa UmwSt-Erlass 2011 Rz. 23.02, 24.03 sowie § 23 Abs. 5 UmwStG). Setzt die übernehmende Gesellschaft für den Einbringungsgegenstand einen Wertansatz oberhalb des Bw an, entsteht für den Einbringenden aufgrund der Wertverknüpfung des § 20 Abs. 3 Satz 1 bzw. § 24 Abs. 3 UmwStG ein **Veräußerungsgewinn** i. S. d. § 16 EStG, sodass mit diesem Gewinn Verluste auf Ebene des Einbringenden **ausgeglichen bzw. verrechnet** werden können. Veräußert der Einbringende zu einem späteren Zeitpunkt seine erhaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft bzw. an der Mitunternehmerschaft, fällt der Veräußerungsgewinn aufgrund der **höheren AK** der erhaltenen Anteile (s. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG) bzw. aufgrund von einem höheren Kapitalkonto entsprechend geringer aus.

Der steuerliche Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG geht bei Verschmelzung und Aufspaltung einer **Kö** sowie den Formwechsel einer KapG in eine PersGes ganz sowie bei Abspaltung von BV einer Kö teilweise unter (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 2, § 12 Abs. 3, § 15 Abs. 1 Satz 1, § 18 Abs. 1 Satz 2, § 19 Abs. 2 UmwStG). Eine Verlustnutzung kann jedoch dadurch erfolgen, dass durch die vollständige oder teilweise Aufdeckung der im übertragenen BV vorhandenen stillen Reserven beim übertragenden Rechtsträger noch ein Verlustausgleich erfolgt. Entsprechende Verluste können mit einem **Übertragungsgewinn ausgeglichen bzw. verrechnet** werden. Dies hätte überdies für den übernehmenden Rechtsträger zur Folge, dass diesem aufgrund der Wertverknüpfung (s. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) ein **höheres Abschreibungspotenzial** vermittelt wird.

Für diese Fälle ist indes die **Mindestbesteuerung** nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG zu beachten.

Beispiel

Bw des übertragenen BV	1 000 000 €	
gW des übertragenen BV	18 000 000 €	
verbleibender Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG (nach Verrechnung mit den laufenden Gewinnen)		7 000 000 €
Ansatz des BV in der steuerlichen Schlussbilanz	12 000 000 €	
./. Bw des übertragenen BV	./. 1 000 000 €	
Übertragungsgewinn	11 000 000 €	
./. unbeschränkter Verlustabzug (§ 10d Abs. 2 EStG)	./. 1 000 000 €	./. 1 000 000 €
Zwischensumme	10 000 000 €	6 000 000 €
./. eingeschränkter Verlustabzug (max. 60 % des verbleibenden Betrags; max. verbleibender Verlustabzug)	./. 6 000 000 €	./. 6 000 000 €
stplf. Übertragungsgewinn	4 000 000 €	
verbleibender (untergehender) Verlustabzug		0 €

Bei der Umwandlung von einer Kö auf eine andere Kö durch einen **Formwechsel** wird der Verlustabzug unverändert fortgeführt.

Sofern im Rückwirkungszeitraum ein **schädlicher Beteiligungserwerb** i. S. d. § 8c KStG stattfindet, kann eine Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG ausgeschlossen sein (s. A II 5.8). Nach § 10a Satz 10 GewStG kann ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG auch Auswirkungen auf den Gewerbeertrag entfalten.

2.2.2.3 Nutzung des Verlustabzugs durch Übertragung eines Gewinnbetriebs auf eine Verlustgesellschaft

Durch die Verschmelzung einer Gewinn-Gesellschaft auf eine Verlust-Gesellschaft kann erreicht werden, dass die künftigen Gewinne dadurch »steuerfrei« gestellt werden, indem sie mit den vorhandenen Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers **verrechnet** werden.

Allerdings sind insoweit die Regelungen zum Verlustabzug nach **§ 8c KStG und § 10a Satz 10 GewStG** zu beachten. Sofern im Zuge der Umwandlung bei der übernehmenden Kö die Tatbestandsmerkmale des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG verwirklicht werden, kommt es zu einer vollständigen Versagung des Verlustabzugs. Die Verschonungsregelungen des § 8c Abs. 1 Satz 4 ff., Abs. 1a KStG und § 8d KStG (insoweit könnte § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG einschlägig sein) sind indes zu berücksichtigen.

Ein Ausgleich oder die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers **im Rückwirkungszeitraum** mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers ist jedoch nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG grds. nicht zulässig. Hierzu s. A II 5.8.2.

Hinweis

Nach Auffassung des BFH (BFH vom 17.11.2020, BStBl II 2021, 580) stellt die Verschmelzung einer Gewinn-Gesellschaft auf eine Verlustgesellschaft **keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten** i. S. d. § 42 AO dar.

2.2.3 Schaffung der Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft

Der **Organträger** muss nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG über ein gewerbliches Unternehmen verfügen und kann nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, 2 KStG die Rechtsform einer natürlichen Person, einer Kö oder PersGes besitzen. Bei der **Organgesellschaft** kommen indes nach § 14 Abs. 1 Satz 1 und § 17 KStG nur die Rechtsformen einer SE, AG, KGaA bzw. einer ande-

ren KapGes in Betracht. PersUnt können mithin nicht als Organgesellschaften fungieren. Eine entsprechende Umwandlung des Rechtsträgers könnte vorgenommen werden, sodass anschließend eine ertragsteuerliche Organschaft etabliert werden kann.

3 Wesentliche steuerrechtliche Fragen bei einer Umwandlung

Im Zusammenhang mit einer Umwandlung sind insbesondere folgende Fragen zu klären:

1. Wie sind die betreffenden WG beim übertragenden Rechtsträger bzw. beim Einbringenden in der **Bilanz auszuweisen**?
2. Wie ist ein **Übertragungsgewinn bzw. Einbringungsgewinn** zu ermitteln und i. R. d. Besteuerung zu erfassen?
3. Kann ein beim übertragenden Rechtsträger bzw. Einbringenden am steuerlichen Übertragungsstichtag u. U. noch vorhandener steuerlicher **Verlustvortrag** i. S. d. § 10d EStG noch genutzt werden?
4. Wie sind die übertragenen WG **beim übernehmenden** Rechtsträger zu bilanzieren?
5. Wie ist das **Übernahmeergebnis** zu ermitteln und i. R. d. Besteuerung zu erfassen?
6. Wie sind die übertragenen WG beim übernehmenden Rechtsträger **abzuschreiben**?
7. Welche Auswirkungen ergeben sich auf der Ebene der **Gesellschafter** des übertragenden Rechtsträgers?

Zu diesen Fragen finden sich i. d. R. Antworten im UmwStG, andernfalls sind die allgemeinen Grundsätze zu beachten.

3.1 Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger bzw. beim Einbringenden

3.1.1 Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung von Kö bzw. Formwechsel einer KapGes in eine PersGes

Der übertragende Rechtsträger hat eine **steuerliche Schlussbilanz** aufzustellen, in der die übertragenen WG **grds. mit dem gW** anzusetzen sind (s. § 3 Abs. 1, § 9 Satz 1, § 11 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1, § 16 Satz 1 UmwStG). Insoweit ist von Bedeutung, dass es sich hierbei um **eigenständige steuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften** handelt (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 03.04, 11.03). Die steuerliche Schlussbilanz i. S. d. UmwStG ist eine **eigenständige Bilanz** und von der Gewinnermittlung i. S. d. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG zu unterscheiden (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 03.01, 11.02).

Die übergehenden WG können jedoch auf Antrag einheitlich mit dem **Bw** oder einem höheren Wert (**Zwischenwert**) angesetzt werden, höchstens jedoch mit dem gW, soweit

- sie BV des übernehmenden Rechtsträgers werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit ESt oder KSt unterliegen und
- das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen WG bei dem übernehmenden Rechtsträger nicht beschränkt wird und
- eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Die Besteuerung der stillen Reserven ist z. B. nicht sichergestellt, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland beim übernehmenden Rechtsträger für das über-

nommene BV durch ein DBA ausgeschlossen ist oder das übernommene Vermögen beim übernehmenden Rechtsträger kein BV darstellt.

Wenn beim übertragenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungstichtag nach Ausgleich des laufenden Gewinns noch ein **steuerlicher Verlustvortrag** i. S. d. § 10d EStG verbleiben sollte, wird eine vollständige oder teilweise Aufdeckung der stillen Reserven regelmäßig von Vorteil sein, weil der Übertragungsgewinn i. H. d. Verlustverrechnung keine Steuer auslöst, der übernehmende Rechtsträger dadurch jedoch ein höheres Abschreibungspotenzial erhält. Im Übrigen s. A I 2.2.2.

Sofern im **Rückwirkungszeitraum** ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG stattgefunden hat, ist ggf. § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG zu beachten. Im Übrigen dazu s. A II 5.8.1.

3.1.2 Einbringungsvorgänge

Im Rahmen von Einbringungsvorgängen **entscheidet die übernehmende Gesellschaft** über den Wertansatz des Einbringungsgegenstandes (vgl. § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 und § 24 Abs. 2 UmwStG). Dieser Wertansatz gilt für den Einbringenden grds. als Veräußerungspreis des eingebrachten Vermögens und als AK der erhaltenen Anteile (vgl. § 20 Abs. 3 und § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

3.2 Besteuerung des Übertragungsgewinns bzw. Einbringungsgewinns

Werden nicht die Bw angesetzt, ergibt sich ein **Übertragungsgewinn** bzw. **Einbringungsgewinn** i. H. d. Unterschiedsbetrags zwischen dem angesetzten Wert (gW bzw. Zwischenwert) und dem bisherigen Bw (vor Erstellung der steuerlichen Schlussbilanz) bzw. dem Kapitalkonto des Einbringungsgegenstandes.

3.2.1 Körperschaft als übertragender Rechtsträger

Der **Übertragungsgewinn** unterliegt bei einer übertragenden Kö als laufender Gewinn grds. der Besteuerung mit KSt und GewSt (vgl. auch § 18 Abs. 1 Satz 1 und § 19 Abs. 1 UmwStG).

Auch ein **Einbringungsgewinn** ist bei einer Kö grds. KSt- und GewSt-pflichtig (vgl. auch H 7.1 Abs. 4 GewStH 2016).

3.2.2 Natürliche Person oder Personengesellschaft als übertragender Rechtsträger

Eine Umwandlung unter Beteiligung einer natürlichen Person oder einer PersGes als übertragenden Rechtsträger ist im Fall einer unentgeltlichen Übertragung nach **§ 6 Abs. 3 EStG** und im Fall der **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder Anteile an einer KapGes oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Tauschvorgang) nach den §§ 20 ff. UmwStG steuerrechtlich zu beurteilen. Eine Anwendung der §§ 3 bis 19 UmwStG kommt insoweit nicht in Betracht, weil diese Vorschriften nur gelten, wenn es sich bei dem übertragenden Rechtsträger um eine Kö handelt. In den übrigen Fällen kommt es i. d. R. wegen Anwendung der allgemeinen (**Tausch-**)**Grundsätze** zum Ansatz des gW und dadurch zur Aufdeckung eventuell vorhandener stiller Reserven.

Der Wert, mit dem die übernehmende Kö in den Fällen der §§ 20, 21 UmwStG bzw. die übernehmende PersGes im Fall des § 24 UmwStG den eingebrachten Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder die Anteile an einer KapGes oder Genossenschaft ansetzt, **gilt für den Einbringenden** grds. als Veräußerungserlös (vgl. § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 2 Satz 1 und § 24 Abs. 3 UmwStG). Bei Ansatz des gW oder eines über dem Bw liegenden Zwischenwerts ist der dadurch bei einer einbringenden natürlichen Person oder PersGes entstehende Gewinn nach

den für die Veräußerung des eingebrachten BV geltenden **allgemeinen Vorschriften** zu versteuern (z. B. nach den §§ 15, 16, 17 EStG). Dies gilt auch für Zwecke der GewSt (vgl. etwa R 7.1 Abs. 3 Satz 1, 6 GewStR 2016, § 7 Satz 2 GewStG). Mithin können unter den entsprechenden Voraussetzungen (etwa zusammengeballte Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven) auch die Begünstigungsvorschriften der §§ 16 Abs. 4, 17 Abs. 3 und 34 EStG Anwendung finden.

3.3 Verbleibender Verlustabzug beim übertragenden Rechtsträger bzw. Einbringenden

Auch beim Vorliegen einer Gesamtrechtsnachfolge bedeutet dies nicht, dass ein steuerlicher Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Im Übrigen sind zunächst folgende Grundsätze zu beachten:

- Bei einer **PersGes** wird ein steuerlicher Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG nicht festgestellt, sondern der Verlustanteil wird direkt dem jeweiligen Mitunternehmer zugeordnet und fließt dort in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ein. Allerdings kann bei einer PersGes ein vortragsfähiger Gewerbeverlustr gem. § 10a GewStG festgestellt worden sein, der jedoch nur unter den Voraussetzungen einer Unternehmensidentität und Unternehmeridentität genutzt werden kann (vgl. R 10a.2, R 10a.3 Abs. 1, 3 GewStR 2016).
- Bei einer **natürlichen Person** ist die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs i. S. d. § 10d EStG an die Person gebunden und nicht etwa an die Einzelfirma als Quelle des Verlusts. Im Übrigen kann eine Einzelfirma auch nicht in Form einer Verschmelzung, einer Aufspaltung oder Abspaltung oder eines Formwechsels umgewandelt werden, sondern allenfalls in Form der Ausgliederung oder durch Einzelrechtsnachfolge. Ein Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG geht dabei nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über, sondern verbleibt in vollem Umfang bei der natürlichen Person. Hinsichtlich des Gewerbeverlusts sind die Grundsätze der Unternehmens- und Unternehmeridentität zu beachten. Vgl. auch UmwSt-Erlass 2011 Rz. 23.02, 24.03 sowie § 23 Abs. 5 UmwStG.
- Bei der **Verschmelzung** einer **Kö auf eine andere Kö** geht der steuerliche Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG unter. Entsprechendes gilt für Zwecke der GewSt nach § 19 Abs. 2 UmwStG.
Gleiches gilt für die **Aufspaltung** auf eine andere Kö nach § 15 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 und § 19 Abs. 2 UmwStG.
Bei der **Abspaltung** auf eine andere Kö geht der Verlustabzug bei dem übertragenden Rechtsträger nach § 15 Abs. 3 UmwStG in dem Verhältnis der gW unter, wie BV auf einen anderen Rechtsträger übertragen wird.
Bei der Umwandlung von einer Kö in eine andere Kö durch einen **Formwechsel** geht der Verlustabzug unverändert über, da insoweit Rechtsträgeridentität besteht.
- Bei der Umwandlung einer **Kö auf eine PersGes oder eine Einzelfirma** geht der Verlustabzug der Kö nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG **nicht** auf den übernehmenden Rechtsträger über. Gleiches gilt nach § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG für Zwecke der GewSt.
Entsprechendes gilt bei einem **Formwechsel einer KapGes in eine PersGes** nach § 9 UmwStG.

Wenn bei der übertragenden Kö zum steuerlichen Übertragungsstichtag noch ein steuerlicher Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG verbleiben würde, wäre eine vollständige oder teilweise Aufdeckung der stillen Reserven i. d. R. von **Vorteil**, weil der Übertragungsgewinn i. H. d. Verlustvortrags nicht zu einer Besteuerung führt. Der übernehmende Rechtsträger erhält dadurch ein höheres steuerliches Abschreibungspotenzial.

Beispiel

Die X-GmbH soll mit Ablauf des 31.12.21 auf die bereits bestehende AB-OHG verschmolzen werden. Die Voraussetzungen für einen Bw-Ansatz i. S. d. § 3 Abs. 2 UmwStG sind vorliegend erfüllt. Alleiniger AE der X-GmbH ist C, der sämtliche Anteile vor zehn Jahren für 400 000 € angeschafft hat und die Anteile im PV hält.

Ohne Berücksichtigung eines Übertragungsgewinns ergibt sich bei der X-GmbH noch ein steuerlicher Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG sowie ein gewerbesteuerlicher Fehlbetrag jeweils i. H. v. 100 000 €. Der Bw des übertragenen Vermögens beträgt 200 000 € (davon Stammkapital = 50 000 € und steuerliches Einlagekonto = 0 €) und der gW beträgt 500 000 € (einschließlich Geschäfts- und Firmenwert).

Lösung: Der Verlustvortrag und der gewerbesteuerliche Fehlbetrag gehen nach § 4 Abs. 2 Satz 2 und § 18 Abs. 2 Satz 1 UmwStG **nicht** von der X-GmbH auf die AB-OHG über. I. R. d. Verschmelzung wäre es mithin sinnvoll, die übertragenen WG nicht mit dem Bw, sondern mit einem über dem Bw liegenden Wert anzusetzen. Dies deshalb, weil der Übertragungsgewinn bei der X-GmbH mit den bestehenden Verlusten verrechnet werden kann und die übernehmende AB-OHG durch den über dem Bw liegenden Wertansatz ein höheres Abschreibungspotenzial erhält.

Die Auswirkungen im Einzelnen zeigt die **nachfolgende Tabelle**.

		Spalte 1 Ansatz 200 000 €	Spalte 2 Ansatz 300 000 €	Spalte 3 Ansatz 400 000 €	Spalte 4 Ansatz 500 000 €
1	Übertragungsgewinn	0 €	100 000 €	200 000 €	300 000 €
2	./. Verlustabzug	0 €	./. 100 000 €	./. 100 000 €	./. 100 000 €
3	stpfl. Übertragungsgewinn	0 €	0 €	100 000 €	200 000 €
4	KSt, GewSt (ca. 30 % von Zeile 3)	0 €	0 €	30 000 €	60 000 €
5	Übernahmeergebnis:				
6	Wertansatz des übernommenen Vermögens	200 000 €	300 000 €	400 000 €	500 000 €
7	./. offene Rücklagen	./. 150 000 €	./. 250 000 €	./. 350 000 €	./. 450 000 €
8	Zwischensumme	50 000 €	50 000 €	50 000 €	50 000 €
9	./. Bw (=AK) der Anteile an der X-GmbH	./. 400 000 €	./. 400 000 €	./. 400 000 €	./. 400 000 €
10	Übernahmeergebnis (I)	./. 350 000 €	./. 350 000 €	./. 350 000 €	./. 350 000 €
11	Übernahmeverlust (II) nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG (60 % von Zeile 10, max. 60 % von Zeile 7)	./. 90 000 €	./. 150 000 €	./. 210 000 €	./. 210 000 €
12	Übernahmeertrag (III) nach § 4 Abs. 7 UmwStG	0 €	0 €	0 €	0 €
13	Besteuerung der offenen Rücklagen nach § 7 UmwStG (60 % von Zeile 7)	90 000 €	150 000 €	210 000 €	270 000 €
14	von C zu versteuern (Summe Zeile 11 bis 13)	0 €	0 €	0 €	60 000 €
15	darauf ESt (z. B. 40 %)	0 €	0 €	0 €	24 000 €
16	erhöhtes Abschreibungspotenzial bei der PersGes (= Zeile 1)	0 €	100 000 €	200 000 €	300 000 €
17	potenzielle Steuerersparnis (z. B. 40 %)	0 €	40 000 €	80 000 €	120 000 €
18	Gesamtauswirkung (Zeile 4 + Zeile 15 ./. Zeile 17)	0 €	./. 40 000 €	./. 50 000 €	./. 36 000 €

Die **steuerliche Gesamtauswirkung** ergibt sich aus der Steuer auf den Übertragungsgewinn (Zeile 4), der Steuer auf das steuerlich anzusetzende Übernahmeergebnis und den offenen Rücklagen (Zeile 15), vermindert um die voraussichtliche Steuerersparnis aufgrund des erhöhten Abschreibungspotenzials (Zeile 17).

Die obige Gegenüberstellung zeigt, dass die Bw-Fortführung (vgl. **Spalte 1**) in dem vorliegenden Beispiel zu dem Ergebnis führt, dass die für den Stpfl. auf den ersten Blick begünstigende Sonderregelung insgesamt am ungünstigsten ist. Dies gilt insbesondere deshalb, weil der Verlustvortrag der X-GmbH ungenutzt untergeht.

Bei einem Zwischenwertansatz von 300 000 € (vgl. **Spalte 2**) ergibt sich insgesamt eine Besteuerungsgrundlage von 0 € (Summe aus Zeile 3 und 14) und ein um 100 000 € erhöhtes Abschreibungspotenzial (Zeile 16). Die Gesamtauswirkung beträgt ./ 40 000 €.

Bei einem Zwischenwertansatz von 400 000 € (vgl. **Spalte 3**) ergibt sich zwar eine Besteuerungsgrundlage von 100 000 € (Summe aus Zeile 3 und 14), aber ein erhöhtes Abschreibungspotenzial von 200 000 € (Zeile 16). In diesem Fall wirkt sich zusätzlich aus, dass der um 100 000 € höhere Übertragungsgewinn nur einer Besteuerung mit KSt und GewSt von zusammen ca. 30 % unterworfen wird. Die Gesamtauswirkung beträgt hier ./ 50 000 € und führt insgesamt zum günstigsten Ergebnis.

Bei Ansatz des gW (**Spalte 4**) ergibt sich insgesamt eine Auswirkung von ./ 36 000 €.

Setzt die übernehmende Gesellschaft im Rahmen einer **Einbringung** einen Wertansatz oberhalb des Bw an, stellt dieser Wertansatz über die Wertverknüpfung der §§ 20 Abs. 3 Satz 1, § 21 Abs. 2 Satz 1, § 24 Abs. 3 UmwStG den Veräußerungspreis für den Einbringenden dar. Der hierdurch für den Einbringenden entstehende **Veräußerungsgewinn** i. S. d. § 16 EStG kann mit bestehenden Verlusten dieses Rechtsträgers ausgeglichen werden.

3.4 Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger

Bei der Verschmelzung, der Aufspaltung oder Abspaltung von Kö, dem Formwechsel einer KapGes in eine PersGes sowie in den Fällen der Vermögensübertragung hat der übernehmende Rechtsträger in der Steuerbilanz die übergegangenen WG mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kö enthaltenen Werten **zu übernehmen** (s. § 4 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG).

Bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (u. U. auch durch Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung einer PersGes, durch Formwechsel einer PersGes in eine KapGes bzw. bei einer Ausgliederung) sind die betreffenden WG bei der **übernehmenden KapGes, Genossenschaft bzw. PersGes** grds. mit dem gW anzusetzen (s. § 20 Abs. 2 Satz 1, § 21 Abs. 1 Satz 1 und § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Auf Antrag kann das übernommene BV mit dem Bw oder einem höheren Wert (höchstens mit dem gW) angesetzt werden, soweit bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden (z. B. es wird keine schädliche sonstige Gegenleistung gewährt). Vgl. § 20 Abs. 2 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2 und § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

Der vom übernehmenden Rechtsträger gewählte Bilanzansatz gilt für den übertragenden Rechtsträger grds. als **Veräußerungserlös** für das übertragene BV (s. § 20 Abs. 3 Satz 1, § 21 Abs. 2 Satz 1 und § 24 Abs. 3 UmwStG).

3.5 Ermittlung und Besteuerung des Übernahmeergebnisses

Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich i. d. R. ein Übernahmegewinn oder -verlust i. H. d. **Unterschiedsbetrags** zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen WG zu übernehmen sind, und dem Bw der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger oder der sonstigen Gegenleistung. Nachfolgend wird auf einige Besonderheiten hingewiesen.

3.5.1 Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung von einer Körperschaft auf ein Personenunternehmen sowie Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

Bei der Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung von einer Kö auf eine PersGes oder eine natürliche Person bzw. bei einem Formwechsel einer KapGes in eine PersGes entsteht das Übernahmeergebnis mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags. Es ist grds. für jeden Mitunternehmer der übernehmenden PersGes gesondert zu ermitteln und festzustellen. Es unterliegt beim Mitunternehmer bzw. bei der übernehmenden natürlichen Person der **regulären Besteuerung** (mithin i. R. d. Teileinkünfteverfahrens bzw. bei Kö als Mitunternehmer i. R. d. § 8b KStG).

Bei einem **Übernahmeverlust** sind indes die Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 6 UmwStG zu beachten.

Eine Besonderheit ergibt sich auch hinsichtlich der Besteuerung der in der Steuerbilanz der übertragenden Kö ausgewiesenen **offenen Rücklagen**. Nach § 7 UmwStG werden diese Rücklagen, soweit sie das Einlagekonto und das Nennkapital übersteigen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung wird das Übernahmeergebnis im Gegenzug entsprechend gemindert.

3.5.2 Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung sowie Voll- oder Teilübertragung von Körperschaft auf Körperschaft

Bei der Verschmelzung, der Aufspaltung oder Abspaltung sowie der Voll- oder Teilübertragung von einer Kö auf eine andere Kö bleibt bei Ermittlung des Gewinns der übernehmenden Kö ein Übernahmegewinn oder -verlust **außer Ansatz** (s. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

3.5.3 Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

In den Fällen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. Anteile an einer KapGes oder Genossenschaft in eine KapGes oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt es sich um einen Tauschvorgang. Das bedeutet, dass nach allgemeinen Grundsätzen die übernommenen WG mit dem **gW** der hingegebenen WG (Gesellschaftsrechte) zu bewerten sind (vgl. § 6 Abs. 6 EStG). § 20 Abs. 2 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2 und § 25 Satz 1 UmwStG enthält für diese Fälle jedoch abweichend von diesem Grundsatz ein Wahlrecht zum Ansatz des **Bw** oder von **Zwischenwerten**.

3.5.4 Fälle der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

In den Fällen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt es sich ebenfalls um einen

Tauschvorgang. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG enthält für diese Fälle ebenfalls abweichend vom Ansatz des **gW** ein Wahlrecht zum Ansatz des **Bw** oder von **Zwischenwerten**.

3.6 Abschreibungen beim übernehmenden Rechtsträger

Der übernehmende Rechtsträger tritt grds. bezüglich

- der Bewertung der übernommenen WG,
- der AfA,
- der den steuerrechtlichen Gewinn mindernden Rücklagen sowie
- der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (Ansatz des niedrigeren Tw und Wertaufholungsgebot)

in die **Rechtsstellung** des übertragenden Rechtsträgers ein (s. § 4 Abs. 2 Satz 1, § 12 Abs. 3, § 23 Abs. 1 und § 24 Abs. 4 UmwStG). Ist die Dauer der Zugehörigkeit eines WG zum BV für die Besteuerung bedeutsam (z. B. nach § 6b EStG), so ist der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum BV des übertragenden Rechtsträgers grds. dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen.

3.7 Auswirkungen auf der Ebene des Gesellschafters

Im Zusammenhang mit Umwandlungen ergeben sich nicht nur Auswirkungen bei dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger, sondern i. d. R. auch auf der Ebene der am übertragenden Rechtsträger **beteiligten Gesellschafter**, sofern nicht der übernehmende Rechtsträger am steuerlichen Übertragungstichtag Beteiligter des übertragenden Rechtsträgers ist, bzw. bei dem **Einbringenden**.

3.7.1 Umwandlung von Körperschaft auf Personengesellschaft oder natürliche Person

Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich für die PersGes bzw. den Mitunternehmer oder den Einzelunternehmer ein **Übernahmeergebnis** i. H. d. Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen WG zu übernehmen sind, und dem Bw der Anteile an der übertragenden Kö.

Bei einem **Übernahmeverlust** sind indes die Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 6 UmwStG zu beachten.

Zur Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts enthält das UmwStG besondere Regelungen zur Besteuerung der in der Steuerbilanz der übertragenden Kö ausgewiesenen **offenen Rücklagen**. Nach § 7 UmwStG werden diese Rücklagen, soweit sie das Einlagekonto und das Nennkapital übersteigen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung wird das Übernahmeergebnis im Gegenzug entsprechend gemindert.

Für bestimmte Anteile an der übertragenden Kö, die am steuerlichen Übertragungstichtag (unmittelbar vor Übertragung der WG) nicht bereits zum BV (oder Sonder-BV) der übernehmenden PersGes gehört haben, **fingiert** § 5 UmwStG eine **Überführung** bzw. **Einlage** in das BV der PersGes bzw. in das Sonder-BV des betreffenden (zukünftigen) Mitunternehmers.

3.7.2 Umwandlung von Körperschaft auf Körperschaft

Bei der Umwandlung (Verschmelzung, Spaltung oder Vermögensübertragung) einer Kö auf eine andere Kö erhalten die AE für ihre bisherige Beteiligung an der übertragenden Kö neue

Anteile an der übernehmenden Kö, soweit die übernehmende Kö nicht selbst an der übertragenden Kö beteiligt ist. Nach den allgemeinen Grundsätzen müsste i. R. d. Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Veräußerungserlös für die hingegebenen Anteile der gW der erhaltenen Anteile angesetzt werden. Als AK für die neuen Anteilsrechte wäre sodann der gW der hingegebenen Anteile zu berücksichtigen (s. § 6 Abs. 6 EStG).

Die Anwendung dieser **Tauschgrundsätze** wurden auch in § 13 Abs. 1 UmwStG umgesetzt. Ohne eine weitere Sonderregelung würde die Anwendung des § 13 Abs. 1 UmwStG zur Realisierung der stillen Reserven in den Anteilen führen. § 13 Abs. 2 UmwStG sieht deshalb abweichend von den vorgenannten Grundsätzen unter bestimmten Voraussetzungen vor, dass auf Antrag die Anteile an der übernehmenden Kö mit dem Bw bzw. mit den AK der Anteile an der übertragenden Kö angesetzt werden können. Die Anteile an der übernehmenden Kö treten steuerrechtlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Kö. Ein Zwischenwertansatz ist in diesem Fall nicht möglich.

3.7.3 Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

3.7.3.1 Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft

Bei einer Verschmelzung bzw. Aufspaltung einer PersGes geht diese unter und die bisherigen Mitunternehmer werden AE der übernehmenden KapGes bzw. Mitglieder der übernehmenden Genossenschaft. Insoweit findet quasi ein **Tausch** des Mitunternehmeranteils gegen Anteile an einer KapGes oder Genossenschaft statt. Als Veräußerungserlös für die eingebrachten WG wird grds. nach § 20 Abs. 3 Satz 1 bzw. § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG der von der KapGes bzw. Genossenschaft angesetzte Wert des erhaltenen BV zugrunde gelegt. Unter den Voraussetzungen des § 22 UmwStG ist die dort normierte **Sperrfrist** zu beachten.

3.7.3.2 Abspaltung einer Personengesellschaft

Spaltet eine PersGes einen Teil ihres Vermögens auf eine KapGes oder Genossenschaft ab, erhalten die bisherigen Mitunternehmer (u. U. neben ihren Mitunternehmeranteilen) Anteile an der übernehmenden KapGes oder Genossenschaft. Auch insoweit findet ein **Tausch** des Mitunternehmeranteils gegen Anteile an einer KapGes bzw. Genossenschaft statt. Als Veräußerungserlös für die eingebrachten WG wird grds. nach § 20 Abs. 3 Satz 1 bzw. § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG der von der KapGes bzw. Genossenschaft angesetzte Wert zugrunde gelegt. Unter den Voraussetzungen des § 22 UmwStG ist die dort normierte **Sperrfrist** zu beachten.

3.7.3.3 Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft

Bei der Ausgliederung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. von Anteilen an einer KapGes oder Genossenschaft in eine KapGes oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ergeben sich bei den AE einer einbringenden Kö **keine** Änderungen in den Beteiligungsverhältnissen, weil die einbringende Kö selbst die Anteilsrechte an der aufnehmenden KapGes oder Genossenschaft erhält und nicht die dahinterstehenden AE.

Da bei der Ausgliederung von BV einer PersGes die PersGes auch nach der Einbringung als Mitunternehmerschaft fortbesteht und die erhaltenen Gesellschaftsrechte ihrem Gesamtvermögen zugeordnet werden, ist die übertragende **PersGes selbst** als Einbringende anzusehen (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 20.03).

Unter den Voraussetzungen des § 22 UmwStG ist die dort normierte **Sperrfrist** zu beachten. Bei PersGes als Einbringende kann nach Auffassung der FinVerw aufgrund des Transparenzprinzips auch eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i. R. d. Sperrfrist des § 22 UmwStG Bedeutung erlangen (vgl. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 22.02).

3.7.3.4 Ausgliederung einer Einzelfirma

Bei der Ausgliederung des Betriebs einer Einzelfirma erhält der Einzelunternehmer (natürliche Person) für den eingebrachten Betrieb **Anteilsrechte** an der aufnehmenden KapGes oder Genossenschaft. Bei der natürlichen Person tritt eine Änderung in der Weise ein, dass künftig normalerweise kein steuerverhaftetes BV mehr besteht, sofern die Anteile dem PV zugeordnet werden. Allerdings ist auch in diesem Fall unter den Voraussetzungen des § 22 UmwStG die dort normierte **Sperrfrist** zu beachten.

3.7.3.5 Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge

Die obigen Ausführungen gelten bei Einbringungen in eine KapGes oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** (z. B. bei Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung) entsprechend.

3.7.4 Einbringung in eine Personengesellschaft

3.7.4.1 Verschmelzung oder Aufspaltung einer Personengesellschaft

In diesem Fall geht die PersGes i. R. d. Verschmelzung bzw. Aufspaltung unter und die bisherigen Mitunternehmer werden Mitunternehmer der übernehmenden PersGes. Insoweit findet quasi ein **Tausch** des (bei Aufspaltung ggf. anteiligen) Mitunternehmeranteils gegen Mitunternehmeranteile an einer (oder mehreren) PersGes statt (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 24.03 i. V. m. Rz. 20.03). Als Veräußerungserlös für die eingebrachten Mitunternehmeranteile wird nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG der von der PersGes angesetzte Wert zugrunde gelegt.

3.7.4.2 Abspaltung einer Personengesellschaft

In diesem Fall wird ein Teil der PersGes i. R. d. Abspaltung auf eine andere PersGes übertragen und die bisherigen Mitunternehmer erhalten (u. U. neben ihren bisherigen Mitunternehmerrechten) Mitunternehmeranteile an der übernehmenden PersGes. Auch insoweit findet ein **Tausch** des (anteiligen) Mitunternehmeranteils gegen Mitunternehmeranteile an einer (oder mehreren) PersGes statt (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 24.03 i. V. m. Rz. 20.03). Als Veräußerungserlös für die eingebrachten WG wird nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG der von der PersGes angesetzte Wert zugrunde gelegt.

3.7.4.3 Ausgliederung einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft

Bei der Ausgliederung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes gegen Gewährung von Mitunternehmerrechten ergeben sich bei den AE der einbringenden Kö **keine** Änderungen in den Beteiligungsverhältnissen, weil die einbringende Kö selbst die Mitunternehmeranteile an der aufnehmenden PersGes erhält und nicht die dahinterstehenden AE.

Da bei der Ausgliederung von BV einer PersGes die PersGes auch nach der Einbringung als Mitunternehmerschaft fortbesteht und die erhaltenen Mitunternehmeranteile ihrem Gesamthandsvermögen zugeordnet werden, ist die übertragende **PersGes selbst** als Einbringende anzusehen (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 24.03 i. V. m. Rz. 20.03).

3.7.4.4 Ausgliederung einer Einzelfirma

Bei der Ausgliederung des Betriebs einer Einzelfirma erhält der Einzelunternehmer (natürliche Person) für den eingebrachten Betrieb **Mitunternehmerrechte** an der aufnehmenden PersGes.

3.7.4.5 Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch Einzelrechtsnachfolge

Die obigen Ausführungen gelten auch im Fall der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes gegen Gewährung von Mitunternehmerrechten im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** (z. B. bei Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung) entsprechend.

4 Umwandlungen und Vermögensübertragungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes

4.1 Homogener Formwechsel

Bei einem homogenen Formwechsel (Formwechsel zwischen KapGes bzw. zwischen PersGes, s. auch A I 1.2) findet das UmwStG keine Anwendung.

Wird eine **KapGes** durch einen Formwechsel in eine andere **KapGes** umgewandelt (z. B. GmbH in AG), ist dieser Vorgang unter das UmwG zu subsumieren (vgl. §§ 190 ff. UmwG). Das UmwStG kommt hingegen nicht zur Anwendung.

Wird eine **PersGes** durch einen Formwechsel in eine andere **PersGes** umgewandelt (z. B. GbR in OHG), ist das UmwG nicht anwendbar (§ 190 Abs. 2 UmwG), da dieser Vorgang nach den allgemeinen Regeln des Zivil- bzw. Handelsrecht (z. B. BGB, HGB oder PartGG) erfolgt. Der Rechtsformwechsel einer GbR in eine OHG vollzieht sich etwa in der Weise, dass die GbR ein Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB aufnimmt oder eine freiwillige (konstitutive) Registereintragung i. S. d. § 105 Abs. 2 HGB erfolgt. Das UmwStG findet insoweit keine Anwendung.

Da bei einem homogenen Formwechsel kein Vermögensübergang und kein Wechsel des Besteuerungsregimes vorliegt, entfaltet diese identitätswahrende Umwandlung grds. keine ertragsteuerlichen Konsequenzen, vgl. *Möhlenbrock* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 9 UmwStG Rz. 5 und *Schnitter* in Frotscher/Drüen § 9 UmwStG Rz. 3.

4.2 Veräußerung durch natürliche Person oder Personengesellschaft

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil ganz oder teilweise veräußert, werden in dem Zusammenhang i. d. R. die in den übertragenen WG enthaltenen **stillen Reserven realisiert**. Dies führt zu einem Veräußerungsgewinn i. H. d. den Bw der veräußerten WG übersteigenden Veräußerungserlös. Sofern es sich dabei um die Veräußerung eines ganzen Betriebs, eines (fiktiven) Teilbetriebs oder eines ganzen Mitunternehmeranteils einer natürlichen Person handelt, kann der Veräußerungsgewinn u. U. noch um einen **Freibetrag** i. S. d. § 16 Abs. 4 EStG gemindert werden. Hat der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur ESt nur herangezogen, soweit er 45 000 € übersteigt. Der Freibetrag kann vom Stpfl. nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden. Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 € übersteigt. Der danach verbleibende Veräußerungsgewinn unterliegt der **ermäßigten Besteuerung** nach § 34 Abs. 1 EStG oder auf Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG.

Werden in dem Zusammenhang auch Anteile an einer Kö veräußert, ist der insoweit eintretende Veräußerungsgewinn unter den Voraussetzungen des **§ 3 Nr. 40 EStG** teilweise steuerbefreit.

Wurde weder ein Betrieb noch ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert, unterliegt der ermittelte Veräußerungsgewinn der regulären Besteuerung.

Ein sich u. U. ergebender Veräußerungsverlust kann i. R. d. Ermittlung des Gesamtbeitrags der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG mit positiven Einkünften verrechnet werden.

4.3 Veräußerungen durch Körperschaften

Veräußert eine Kö ihren Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder einzelne WG, unterliegt der dabei eintretende Veräußerungsgewinn grds. der **regulären Besteuerung**. Werden in dem Zusammenhang auch Anteile i. S. d. **§ 8b Abs. 2 KStG** veräußert, ist der insoweit eintretende Veräußerungsgewinn unter den dort genannten Voraussetzungen steuerbefreit. In diesem Fall werden nach § 8b Abs. 3 Satz 1, 2 KStG 5 % des Veräußerungsgewinns als nicht abzugsfähige BA pauschaliert. Ein eintretender Veräußerungsverlust bleibt nach **§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG** bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt.

4.4 Tauschvorgänge (§ 6 Abs. 6 EStG)

Zu einer **Gewinnrealisierung** können statt der Veräußerung auch der Tausch oder tauschähnliche Vorgänge führen. Bei einem Tausch von WG bemessen sich die AK der erhaltenen WG grds. nach dem gW der hingegebenen WG (s. § 6 Abs. 6 EStG). Im Übrigen gelten die gleichen Grundsätze, wie bei einer normalen Veräußerung.

4.5 Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 EStG)

Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil **unentgeltlich** übertragen, so sind nach **§ 6 Abs. 3 EStG** die WG mit den **Bw** anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person. Überdies ist der Bw anzusetzen, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) WG, die weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. Der Rechtsnachfolger ist an die Wertansätze des Rechtsvorgängers gebunden.

4.6 Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 4 EStG)

Bei der **unentgeltlichen** Übertragung eines einzelnen WG (außer in den Fällen der Einlage i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG) in das BV eines anderen Stpfl. gilt sein **gW** für das aufnehmende BV als AK (s. **§ 6 Abs. 4 EStG**).

4.7 Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 5 EStG)

Wird ein einzelnes WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. **überführt**, ist nach **§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG** der **Bw** anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies gilt **auch** für die Überführung aus einem eigenen BV des Stpfl. in dessen Sonder-BV bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonder-BV desselben Stpfl. bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. Entsprechendes gilt für die **Übertragungen** nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Zu beachten sind indes die Einschränkungen nach § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG.

4.8 Bei einer Umwandlung liegen die Tatbestandsvoraussetzungen nicht (vollständig) vor

Für die folgenden Umwandlungen (auch wenn sie nach dem UmwG vollzogen werden) kommt das UmwStG z. B. nicht zur Anwendung:

- Bei einer **Aufspaltung oder Abspaltung** stellen nicht sämtliche übertragenen Einheiten Teilbetriebe im steuerrechtlichen Sinne dar oder bei der Abspaltung stellt das beim übertragenden Rechtsträger verbleibende BV keinen Teilbetrieb dar.
- Bei einer **Ausgliederung** stellt das ausgegliederte Vermögen weder einen Betrieb, einen Teilbetrieb, einen Mitunternehmeranteil noch einen Anteil an einer KapGes oder Genossenschaft dar.
- Bei der **Ausgliederung** bzw. bei dem **Formwechsel** einer PersGes in eine KapGes wird funktional wesentliches Sonder-BV im zivilrechtlichen Eigentum eines Mitunternehmers nicht im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft übertragen.

Umwandlungen und Einbringungen sind auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers sowie des übernehmenden Rechtsträgers als **Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge** hinsichtlich des übertragenen Vermögens zum gW zu beurteilen (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 00.02).

Da in den oben aufgeführten Fällen der jeweilige Tatbestand der entsprechenden Vorschriften des UmwStG nicht erfüllt ist (kein doppeltes Teilbetriebserfordernis i. S. d. § 15 UmwStG, kein qualifizierter Einbringungsgegenstand i. S. d. §§ 20 ff. UmwStG), kann dieser Vorgang **nicht steuerneutral** erfolgen. Aufgrund des Rechtsträgerwechsels sind die stillen Reserven in den übergehenden WG aufzudecken (s. auch A II 1).

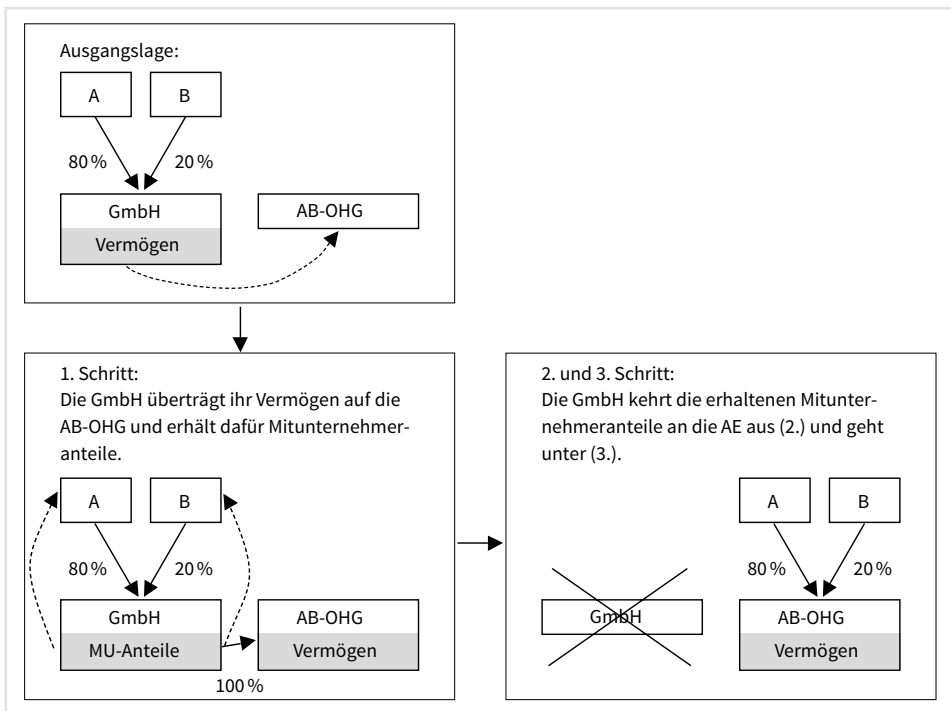
5 Besonderheiten der Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung

Bei der Verschmelzung sowie der Aufspaltung und Abspaltung besteht die Besonderheit, dass dabei i. d. R. **mehrere Einzelmaßnahmen** vom UmwG zu **einer Gesamtmaßnahme** **zusammengefasst** werden. Für die steuerrechtliche Beurteilung ist dabei von Bedeutung,

welche Einzelschritte vollzogen werden und in welcher Reihenfolge sie erfolgen. Dabei sind unterschiedliche Vorgehensweisen denkbar, wie die nachfolgenden Darstellungen zeigen:

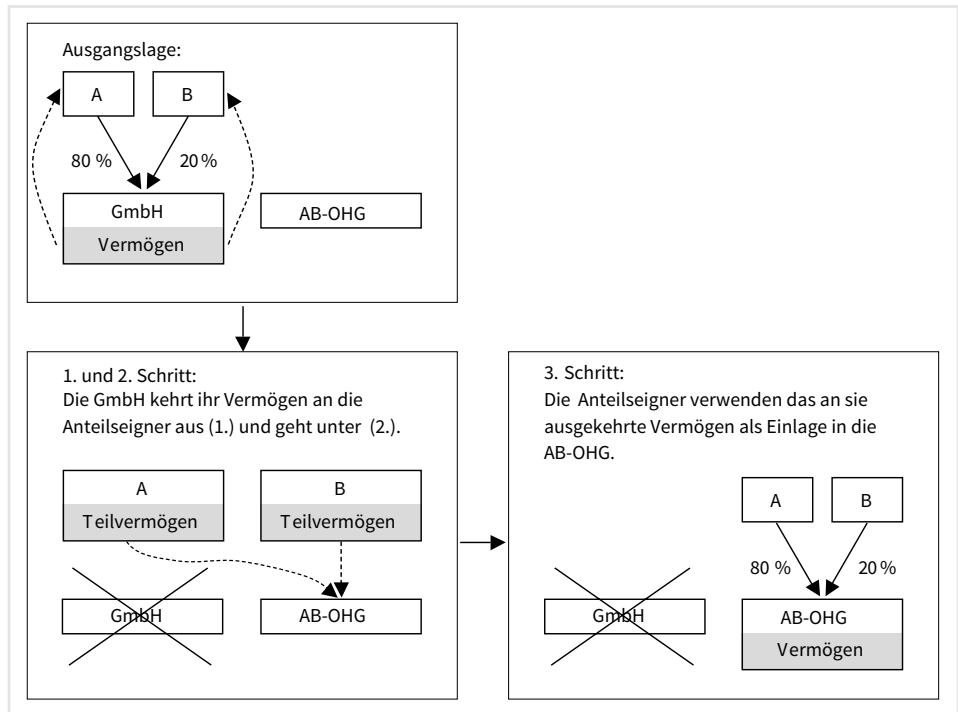
a) Denkmodell 1

1. Die Kö überträgt zunächst ihr gesamtes BV auf die PersGes und erhält dafür Mitunternehmeranteile an der PersGes (wie bei einer Ausgliederung).
2. Die neuen Anteilsrechte kehrt die Kö anschließend entsprechend den Beteiligungsquoten – wie bei einer Liquidation – an ihre AE aus.
3. Anschließend geht die übertragende Kö wegen Vermögenslosigkeit unter.



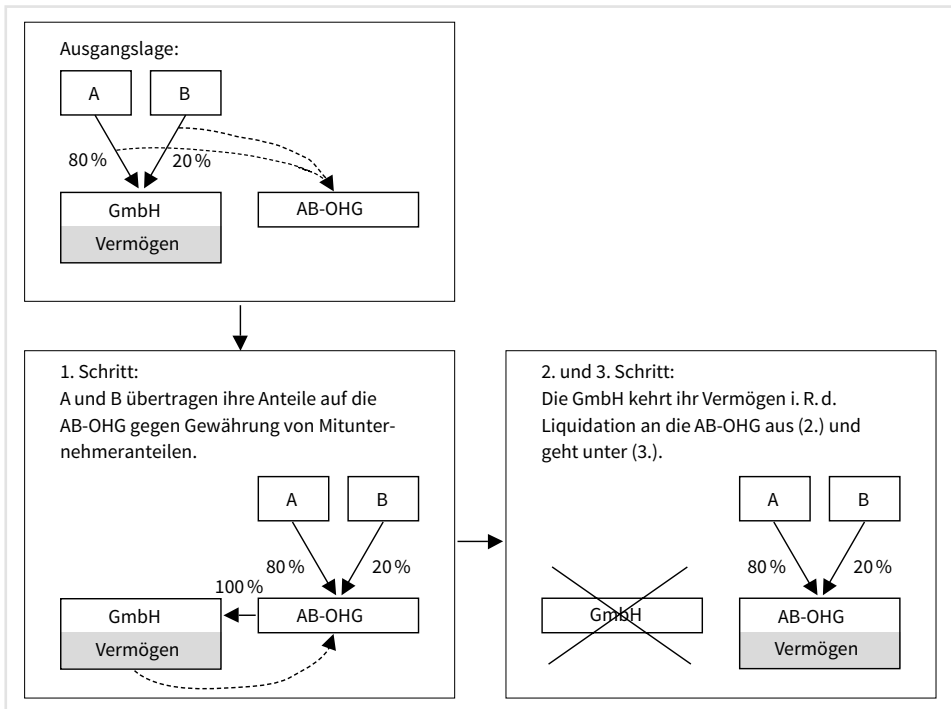
b) Denkmodell 2

1. Die Kö kehrt ihr gesamtes BV an ihre AE aus.
2. Anschließend geht die übertragende Kö wegen Vermögenslosigkeit unter.
3. Die AE legen das an sie ausgekehrte Vermögen in die PersGes gegen Gewährung von Mitunternehmerrechten ein.



c) Denkmodell 3

1. Die AE bringen zunächst ihre Beteiligung an der Kö in die PersGes gegen Gewährung von Mitunternehmerrechten ein.
2. Anschließend kehrt die Kö ihr gesamtes BV an die PersGes als neuen AE aus.
3. Die übertragende Kö geht sodann wegen Vermögenslosigkeit unter.



d) Fazit

Insbesondere die Regelungen in **§ 5 UmwStG** mit der dort kodifizierten Einlage- und Überführungsfiktion deuten darauf hin, dass der steuerrechtlichen Beurteilung durch das UmwStG die Systematik des Denkmodells 3 zugrunde liegt. Dies unterstreicht auch die Regelung in **§ 7 UmwStG**, bei der eine Vollausschüttung der bei der übertragenden Kö vorhandenen Rücklagen normiert wird.

Kapitel II Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes und steuerliche Rückwirkung

1 Allgemeines

Das UmwStG regelt die **steuerlichen Folgen** einer Umwandlung. Dem Ertragsteuerrecht liegt das **Prinzip der Individualbesteuerung** zugrunde, sodass grds. eine **Realisierung** von stillen Reserven vorzunehmen ist, wenn diese die Sphäre eines Steuersubjekts verlassen. Da bei einer Umwandlung Vermögen auf einen anderen Rechtsträger **übertragen** wird (bzw. dies aus steuerlicher Sicht bei einem heterogenen Formwechsel fingiert wird; s. A I 1.2), führt dies im Grundsatz zur Realisierung von stillen Reserven. Mithin qualifiziert die FinVerw Umwandlungen und Einbringungen hinsichtlich des übertragenen Vermögens sowohl auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers als auch auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers als **Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge** (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 00.02). Das UmwStG enthält indes **Ausnahmeregelungen**, bei denen eine Umwandlung unter dem kumulativen Vorliegen von gewissen Voraussetzungen (etwa, dass die spätere Besteuerung der übertragenden stillen Reserven sichergestellt ist) steuerneutral ohne Aufdeckung von stillen Reserven erfolgen kann. **Hintergrund** hierfür ist nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 12/6885, 14), dass »betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich zukünftig mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft nicht durch steuerliche Folgen behindert« werden sollen.

Das UmwStG wurde durch das **SEStEG** neu gefasst und ist in dieser Fassung nach § 27 Abs. 1 UmwStG erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 12.12.2006 erfolgt ist. Für Einbringungen, deren Wirksamkeit keine Eintragung in ein öffentliches Register voraussetzt, ist das UmwStG i. d. F. des SEStEG erstmals anzuwenden, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten WG nach dem 12.12.2006 übergegangen ist.

Die Vorschriften des UmwStG regeln ausschließlich die steuerlichen Folgen von Umwandlungen (§§ 3 bis 19 UmwStG) und Einbringungen (§§ 20 bis 25 UmwStG) für die **KSt, ESt und GewSt**. Das UmwStG stellt insoweit **lex specialis** dar. Steuerliche Folgen für andere Steuerarten (z. B. die USt, die GrESt oder die ErbSt) regelt das UmwStG nicht (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 01.01). So bleibt z. B. die übertragende Kö bis zur Eintragung der Verschmelzung im Register des übernehmenden Rechtsträgers grds. Unternehmer i. S. d. UStG. Im Übrigen fällt grds. beim Formwechsel keine Grunderwerbsteuer an, wenn zu deren BV ein Grundstück gehört.

Voraussetzung für die Anwendung des UmwStG ist zunächst, dass sowohl der **sachliche Anwendungsbereich** (§ 1 Abs. 1 und 3 UmwStG) als auch der **persönliche Anwendungsbereich** (§ 1 Abs. 2 und 4 UmwStG) erfüllt sind. Der sachliche und persönliche Anwendungsbereich des UmwStG werden durch die in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen geregelten Steuerpflichten (§ 1 EStG, §§ 1 bis 4 KStG sowie § 2 GewStG) begrenzt. Hierzu s. A II 3 und A II 4.

Umwandlungen und Einbringungen nach den Vorschriften des UmwG müssen zudem zivilrechtlich zulässig und wirksam sein (sog. **Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts**); vgl. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 01.02.

2 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes

Das UmwStG gliedert sich wie folgt:

1. Teil	Allgemeine Vorschriften	§§ 1–2
2. Teil	Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine PersGes oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer KapGes in eine PersGes	§§ 3–10
3. Teil	Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Kö	§§ 11–13
4. Teil	Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung) auf eine andere KapGes	§§ 15–16
5. Teil	Gewerbesteuer	§§ 18–19
6. Teil	Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes oder Genossenschaft und Anteilstausch	§§ 20–23
7. Teil	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes	§ 24
8. Teil	Formwechsel einer PersGes in eine KapGes oder Genossenschaft	§ 25
9. Teil	Verhinderung von Missbräuchen	§ 26 (weggefallen)
10. Teil	Anwendungsvorschriften und Ermächtigung	§§ 27–28

Der **Erste Teil** regelt in § 1 UmwStG den sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich des Zweiten bis Achten Teils und in § 2 UmwStG die steuerliche Rückwirkung der Umwandlung.

Der **Zweite bis Vierte Teil** des UmwStG betrifft ausschließlich Umwandlungen, bei denen eine Kö übertragender Rechtsträger ist. Die steuerlichen Folgen einer Verschmelzung, einer Aufspaltung oder Abspaltung, einer Voll- oder Teilübertragung sowie eines Formwechsels werden insoweit geregelt.

Dabei finden

- **§§ 3 bis 8 und 10 UmwStG** für die Verschmelzung einer Kö auf eine PersGes oder den Alleingesellschafter (natürliche Person),
- **§ 9 UmwStG** für den Formwechsel einer KapGes in eine PersGes (entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG),
- **§§ 11 bis 13 UmwStG** für die Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) einer Kö auf eine andere Kö,
- **§ 15 UmwStG** für die Aufspaltung, die Abspaltung oder die Vermögensübertragung (Teilübertragung) einer Kö auf eine oder mehrere andere Kö (entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG),
- **§ 16 UmwStG** für die Aufspaltung oder Abspaltung einer Kö auf eine oder mehrere PersGes (entsprechende Anwendung der §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG) Anwendung.

Im **Fünften Teil** ist § 17 UmwStG weggefallen und die **§§ 18 und 19 UmwStG** behandeln die gewerbesteuerlichen Auswirkungen der im Zweiten bis Vierten Teil geregelten Umwandlungen.

Der **Sechste Teil** regelt die Umwandlung **in eine KapGes oder eine Genossenschaft** durch Einbringung von Unternehmensteilen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Neben der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 20 UmwStG) wird auch die Einbringung von Anteilen an einer KapGes oder Genossenschaft (§ 21 UmwStG) geregelt. Übertragender Rechtsträger kann dabei eine natürliche Person, eine PersGes oder eine Kö sein.

- Die **natürliche Person** kann die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (durch Ausgliederung) oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge erbringen.
- Die **PersGes** kann die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung oder Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge erbringen.
- Die **Kö** kann die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (lediglich durch Ausgliederung; die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung ist in den §§ 11 bis 13 und 15 UmwStG geregelt) oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge erbringen.

Der **Siebte Teil** regelt die Umwandlung **in eine PersGes** durch Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Gewährung von Mitunternehmerrechten. Übertragender Rechtsträger kann dabei eine natürliche Person, eine PersGes oder eine Kö sein.

- Die **natürliche Person** kann die Einbringung dabei im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (durch Ausgliederung) oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge erbringen.
- Die **PersGes** kann die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung oder Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge erbringen.
- Die **Kö** kann die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (lediglich durch Ausgliederung; die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung ist in den §§ 3 bis 8 und 10 und in § 16 UmwStG geregelt) oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge erbringen.

Der **Achte Teil** regelt die Umwandlung einer PersGes in eine KapGes oder Genossenschaft durch Formwechsel (mit entsprechender Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG).

Weggefallen ist der **Neunte Teil** zur Verhinderung von Missbräuchen.

Der **Zehnte Teil** enthält Anwendungsvorschriften und Ermächtigungen.

Bei der **Einordnung** einer Umwandlung unter die entsprechende Vorschrift des UmwStG ist die bisherige Rechtsform, die Rechtsform nach der Umwandlung und die Umwandlungsart zu berücksichtigen.

Die nachfolgende Übersicht erläutert die **Gliederung und Anwendung** des UmwStG:

Bisherige Unternehmensform	wird umgewandelt auf ...	UmwStG
Kö	bestehende oder neu zu gründende PersGes durch Verschmelzung	§§ 3 bis 8 und 10
	bestehende oder neu zu gründende Kö durch Verschmelzung	§§ 11 bis 13
	PersGes durch Formwechsel	§ 9 i. V. m. §§ 3 bis 8 und 10
	bestehende oder neu zu gründende Kö durch Aufspaltung oder Abspaltung	§ 15 i. V. m. §§ 11 bis 13

Bisherige Unternehmensform	wird umgewandelt auf ...	UmwStG
	bestehende oder neu zu gründende PersGes durch Aufspaltung oder Abspaltung	§ 16 i. V. m. §§ 3 bis 8 und 10
Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil einer Kö, PersGes oder Einzelfirma	bestehende oder neu zu gründende KapGes oder Genossenschaft durch Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung oder Spaltung; bei einer Kö und einer Einzelfirma lediglich durch Ausgliederung)	§§ 20 bis 23
Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil einer Kö, PersGes oder Einzelfirma	bestehende oder neu zu gründende KapGes oder Genossenschaft durch Einzelrechtsnachfolge	§§ 20 bis 23
Anteile an KapG oder Genossenschaft	bestehende oder neu zu gründende KapG oder Genossenschaft	§ 21
Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil einer Kö, PersGes oder Einzelfirma	bestehende oder zu gründende PersGes durch Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung oder Spaltung; bei einer Kö und einer Einzelfirma lediglich durch Ausgliederung)	§ 24
Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil einer Kö, PersGes oder Einzelfirma	bestehende oder neu zu gründende PersGes durch Einzelrechtsnachfolge	§ 24
PersGes	KapGes oder Genossenschaft durch Formwechsel	§ 25 i. V. m. §§ 20 bis 23

Die nachfolgende Übersicht ist so aufgebaut, dass **ausgehend** von den möglichen **Umwandlungsarten** nach dem UmwG auf die betreffenden Vorschriften des UmwStG verwiesen wird:

Umwandlungsart	Bisheriger Rechtsträger	Neuer Rechtsträger	UmwStG
Verschmelzung	Kö	Kö	§§ 11 bis 13
	Kö	PersGes	§§ 3 bis 8 und 10
	Kö	Alleingesellschafter	§§ 3 bis 8 und 10
	PersGes	Kö	§§ 20 bis 23
	PersGes	PersGes	§ 24
Spaltung: Aufspaltung oder Abspaltung	Kö	Kö	§ 15 i. V. m. §§ 11 bis 13
	Kö	PersGes	§ 16 i. V. m. §§ 3 bis 8 und 10
	PersGes	Kö	§§ 20 bis 23
	PersGes	PersGes	§ 24
Spaltung: Ausgliederung	Kö	Kö	§§ 20 bis 23
	Kö	PersGes	§ 24
	PersGes	Kö	§§ 20 bis 23
	PersGes	PersGes	§ 24

Umwandlungsart	Bisheriger Rechtsträger	Neuer Rechtsträger	UmwStG
Vermögensübertragung: Vollübertragung	KapGes	Öffentliche Hand	§§ 11 bis 13
	Versicherungs-AG oder Öffentliche Versicherung	VVaG	§§ 11 bis 13
	Versicherungs-AG oder VVaG	Öffentliche Versicherung	§§ 11 bis 13
	VVaG oder Öffentliche Versicherung	Versicherungs-AG	§§ 11 bis 13
Vermögensübertragung: Teilübertragung	KapGes	Öffentliche Hand	§ 15 i. V. m. §§ 11 bis 13
	Versicherungs-AG oder Öffentliche Versicherung	VVaG	§ 15 i. V. m. §§ 11 bis 13
	Versicherungs-AG oder VVaG	Öffentliche Versicherung	§ 15 i. V. m. §§ 11 bis 13
	VVaG oder Öffentliche Versicherung	Versicherungs-AG	§ 15 i. V. m. §§ 11 bis 13
Formwechsel	Kö	Kö	-
	KapGes	PersGes	§ 9 i. V. m. §§ 3 bis 8 und 10
	PersGes	KapGes	§ 25 i. V. m. §§ 20 bis 23
	PersGes	PersGes	-

3 Sachlicher Anwendungsbereich

3.1 Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 1 UmwStG)

Der sachliche Anwendungsbereich der Zweiten bis Fünften Teile des UmwStG wird in § 1 Abs. 1 UmwStG **abschließend** aufgeführt.

Inländische Umwandlungen sowie **ausländische** Umwandlungen, auch grenzüberschreitende Umwandlungen bzw. Umwandlungen von supranationalen Rechtsformen können unter den sachlichen Anwendungsbereich zu subsumieren sein.

3.1.1 Inländische Umwandlungen (nach dem UmwG)

Eine inländische Umwandlung liegt vor, wenn auf die beteiligten Rechtsträger das **UmwG** anzuwenden ist und sich mithin der **statutarische Sitz** des jeweiligen Rechtsträgers **im Inland** befindet (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 01.03 und § 1 Abs. 1 UmwG).

Der sachliche Anwendungsbereich des UmwStG bestimmt sich nach den Umwandlungsmöglichkeiten des UmwG, sodass Rechtsträger mit Sitz im Inland nach § 1 Abs. 1 UmwG folgende **Umwandlungsarten** beanspruchen können:

1. Verschmelzung (§§ 2 bis 122 m UmwG),
2. Spaltung (§§ 123 bis 173 UmwG),
3. Vermögensübertragung (§§ 174 bis 189 UmwG) und
4. Formwechsel (§§ 190 bis 304 UmwG).

Die Aufzählung ist **abschließend**.

Der Zweite bis Fünfte Teil des UmwStG findet auf eine Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung (s. § 1 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 1** UmwStG), bei einem Formwechsel (s. § 1 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 2** UmwStG) und bei einer Vermögensübertragung (s. § 1 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 4** UmwStG) Anwendung.

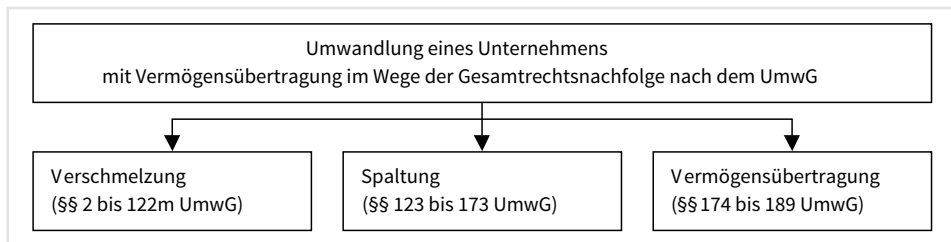
Bei einer **Ausgliederung** ist der sachliche Anwendungsbereich des UmwStG für den Zweiten bis Fünften Teil **nicht** eröffnet (s. § 1 Abs. 1 Satz 2 UmwStG und s. BFH vom 17.01.2019, BStBl II 2019, 407 Rz. 23). Insoweit liegt vielmehr ein Einbringungsvorgang vor, sodass der Sechste und Siebte Teil des UmwStG anzuwenden ist.

Außerhalb der in den im UmwG genannten Fällen ist eine Umwandlung nur möglich, wenn sie durch ein anderes Bundesgesetz oder ein Landesgesetz ausdrücklich vorgesehen ist (s. § 1 Abs. 2 UmwG und s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 01.04 und Rz. 01.07). Auch insoweit kann der Anwendungsbereich des UmwStG eröffnet sein (s. § 1 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 3** UmwStG).

Bei dem Zweiten bis Fünften Teil des UmwStG stellt der **übertragende Rechtsträger** bei einer Verschmelzung, Spaltung (Aufspaltung und Abspaltung) oder Vermögensübertragung eine Kö bzw. bei einem Formwechsel eine KapGes dar (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 01.06).

Der Entscheidung des Registergerichtes über die **zivilrechtliche Wirksamkeit** einer Umwandlung kann regelmäßig für steuerliche Zwecke gefolgt werden. Dies gilt nicht bei gravierenden Mängeln (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 01.06).

Umwandlung mit Vermögensübertragung nach dem UmwG



3.1.1.1 Verschmelzung

3.1.1.1.1 Allgemeines

Die Verschmelzung ist im Zweiten Buch des UmwG (s. §§ 2 bis 122 m UmwG) geregelt.

Bei der **Verschmelzung** handelt es sich nach **§ 2 UmwG** um

- die Übertragung des Vermögens als **Ganzes** (Gesamtrechtsnachfolge),
- eines Rechtsträgers oder mehrerer Rechtsträger auf einen anderen bereits bestehenden Rechtsträger (»Verschmelzung durch **Aufnahme**«) oder mehrerer (mindestens zwei) Rechtsträger auf einen neu gegründeten Rechtsträger (»Verschmelzung durch **Neugründung**«),
- unter **Auflösung ohne Abwicklung** des/der übertragenden Rechtsträger(s),
- wobei der übernehmende bzw. der neue Rechtsträger den Anteilsinhabern des/der übertragenden Rechtsträger(s) **Anteile bzw. Mitgliedschaftsrechte zu gewähren** hat.

3.1.1.1.2 Beteiligte Rechtsträger

An einer Verschmelzung können nach **§ 3 UmwG** beteiligt sein:

1. als übertragende, übernehmende oder neue Rechtsträger (s. § 3 Abs. 1 UmwG)
 - Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG; keine GbR),
 - Partnerschaftsgesellschaften,
 - KapGes (GmbH, AG, KGaA),
 - e. G.,
 - e. V. (§ 21 BGB),
 - genossenschaftliche Prüfungsverbände,
 - VVaG;
2. lediglich als übertragende Rechtsträger (s. § 3 Abs. 2 Nr. 1 UmwG)
 - wirtschaftliche Vereine (§ 22 BGB);
3. lediglich als übernehmende Rechtsträger (s. § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG)
 - natürliche Personen, die als Alleingesellschafter einer KapGes deren Vermögen übernehmen (s. §§ 2 bis 122 m UmwG).

Eine **GbR** ist nicht verschmelzungsfähig.

Eine **Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)** ist als Unterform der GmbH grds. verschmelzungsfähig. Zu beachten ist indes, dass aufgrund des Sacheinlageverbots i. S. d. § 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG keine Verschmelzung zur Neugründung möglich ist.

Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG können **Partnerschaftsgesellschaften** übertragende, übernehmende oder neue Rechtsträger sein. Zu beachten ist aber, dass eine Verschmelzung auf eine Partnerschaftsgesellschaft nur möglich ist, wenn im Zeitpunkt des Wirksamwerdens alle Gesellschafter der übertragenden Rechtsträger natürliche Personen sind, die einen freien Beruf ausüben (s. § 45a UmwG). Eine Umwandlung z. B. einer KapGes, an der auch nicht freiberuflich tätige natürliche Personen oder andere KapGes beteiligt sind, auf eine Partnerschaftsgesellschaft ist daher nicht möglich.

Die nachfolgende **Übersicht** (s. UmwSt-Erlass 2011 Rz. 01.10) stellt dar, welche Verschmelzungen nach dem UmwG möglich sind und welche Vorschriften dabei jeweils zu beachten sind.