



## Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 1. Auflage	V
Vorwort zur 3. Auflage	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIV

### Teil A Grundlagen zum Umwandlungssteuerrecht

1	<b>Was versteht man unter »Umwandlung«?</b>	1
1.1	Einzelrechtsnachfolge	2
1.2	Gesamtrechtsnachfolge	2
1.3	Anwachsung	3
1.4	Formwechsel	4
2	<b>Gründe für eine Änderung der Rechtsform</b>	4
2.1	Betriebswirtschaftliche und zivilrechtliche Überlegungen	4
2.2	Steuerliche Überlegungen	4
2.3	Umwandlungsspezifische betriebswirtschaftliche und zivilrechtliche Überlegungen	5
2.3.1	Alle Umwandlungen betreffende Argumente	5
2.3.2	Besonderheiten bei Konzernstrukturen	6
2.3.2.1	Verschmelzung zur vereinfachten Kapitalherabsetzung	6
2.3.2.2	Verschmelzung statt Liquidation	6
2.3.2.3	Verschmelzung zur Auszahlung Eigenkapital ersetzender Darlehen	7
2.4	Umwandlungsspezifische steuerrechtliche Überlegungen	7
2.4.1	Verschmelzung zur Nutzung von Verlustvorträgen	7
2.4.2	Abschreibung erworbener stiller Reserven	8
2.4.3	Vorweggenommene Erbfolge und Betriebsvermögen	8
2.4.4	Steueraufschiebender Verkauf stiller Reserven	9
3	<b>Handelsrechtliche Möglichkeiten zur Umwandlung</b>	9
3.1	Strukturelle Möglichkeiten von Umwandlungen nach dem UmwG	9
3.2	Verschmelzung im Sinne des UmwG	10
3.3	Spaltung im Sinne des UmwG	12
3.3.1	Aufspaltung	13
3.3.2	Abspaltung	15
3.3.3	Ausgliederung	16
3.4	Vermögensübertragung im Sinne des UmwG	17
3.5	Formwechsel im Sinne des UmwG	18
4	<b>Steuerrechtliche Möglichkeiten zur Umwandlung</b>	20
4.1	Steuerpflichtige Vermögensübertragungen	20
4.2	Steuerliche Möglichkeiten zur Übertragung stiller Reserven	21
4.3	Strukturelle Möglichkeiten von Umwandlungen nach dem UmwStG	22
4.3.1	Umwandlungen aus der Körperschaft heraus	23
4.3.1.1	Umwandlungen von der Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person	23
4.3.1.2	Umwandlungen von der Körperschaft auf eine andere Körperschaft	23
4.3.2	Umwandlungen aus der Personengesellschaft oder Einzelunternehmung heraus	24
4.3.2.1	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	24
4.3.2.2	Einbringung in eine Personengesellschaft	25

## Teil B Umwandlungen innerhalb des UmwStG mit Übungsbeispielen

1	<b>Steuerlich festzustellende Eigenkapitalbestände bei Körperschaften</b>	26
1.1	Neugliederung des steuerlichen Eigenkapitals	26
2	<b>Von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft durch Verschmelzung</b>	27
2.1	Grundlagen zur Vermögensübertragung	28
2.1.1	Steuerliche Rückwirkung	28
2.1.2	Bewertungswahlrecht und Maßgeblichkeit	29
2.1.3	Differenzierung der GmbH-Anteile	30
2.2	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Betriebsvermögen	31
2.2.1	Verschmelzung einer GmbH auf eine bestehende OHG	32
2.2.2	Verschmelzung bei Anschaffungskosten über dem Nennkapital	36
2.2.3	Verschmelzung unter Berücksichtigung eines Sperrbetrags	40
2.2.4	Verschmelzungsfall bei im alten Recht noch möglicher Buchwertaufstockung	41
2.2.5	Verschmelzung einer überschuldeten GmbH	44
2.2.6	Verschmelzung einer GmbH bei individuell verschiedenen Anschaffungskosten	46
2.3	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Privatvermögen	52
2.3.1	Wesentliche und einbringungsgeborene Anteile	52
2.3.2	»Schlechte« wesentliche Anteile	52
2.3.3	Nicht wesentliche Anteile gem. § 17 EStG	53
2.3.4	Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen	53
2.3.5	Mitunternehmerstatus	54
2.4	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Betriebs- und Privatvermögen	54
3	<b>Von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft durch Formwechsel</b>	64
4	<b>Von der Kapitalgesellschaft in die Einzelunternehmung durch Verschmelzung</b>	65
5	<b>Von einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung</b>	68
5.1	Voraussetzungen für steuerneutrale Verschmelzungen	68
5.2	Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft	69
5.3	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	69
5.3.1	Übernahmegewinn oder -verlust	69
5.3.1.1	»Up-stream merger«	70
5.3.1.2	»Down-stream merger«	71
5.3.1.3	Wechselseitige Beteiligungen	71
5.3.1.4	Schwestergesellschaften	71
5.3.1.5	Andere Körperschaften	72
5.3.2	Behandlung von Verlustvorträgen	72
5.3.2.1	Abziehbarkeit eigener Verlustvorträge des Übernehmers nach Verschmelzung	72
5.3.2.2	Übergang eines Verlustvortrags auf andere Rechtsträger	72
5.3.3	Auswirkungen der Verschmelzung auf das steuerlich festzustellende Eigenkapital	73
5.3.3.1	Verschmelzung mit Kapitalerhöhung	74
5.3.3.2	Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung	75
5.4	Auswirkungen bei Anteilseignern	76
5.4.1	Anteile im Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft	76
5.4.2	Anteile in anderem Betriebsvermögen	76
5.4.3	Wesentliche Anteile gemäß § 17 Abs. 1 EStG	77
5.4.4	Anteile innerhalb der Veräußerungsfrist gemäß § 23 EStG	77
5.4.5	Private, nicht § 17-EStG-Anteile	77
5.4.6	Einbringungsgeborene Anteile gemäß § 21 UmwStG	77
5.4.7	Verschmelzungs- bzw. spaltungsgeborene Anteile	77
5.5	Von der Kapitalgesellschaft in eine fremde Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung	77
5.6	Von der Kapitalgesellschaft in die Mutter-Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung	81

6	<b>Von der Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft durch Spaltung . . . .</b>	84
6.1	Voraussetzungen für erfolgsneutrale Spaltungen . . . . .	85
6.1.1	Teilbetriebserfordernis . . . . .	85
6.1.2	Missbrauchsklauseln nach § 15 Abs. 3 UmwStG . . . . .	85
6.1.2.1	Dreijährige Verweildauer von Mitunternehmeranteilen . . . . .	85
6.1.2.2	Veräußerungssperre für über 20%ige Anteile . . . . .	86
6.1.2.3	Trennung von Gesellschafterstämmen . . . . .	86
6.1.2.4	Spaltfähigkeit durch Betriebsaufspaltung . . . . .	86
6.2	Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft . . . . .	86
6.2.1	Bewertungswahlrecht und Maßgeblichkeit . . . . .	86
6.2.2	Verringerung der steuerlichen Eigenkapital-Bestände . . . . .	87
6.3	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft . . . . .	87
6.3.1	Übernahmegewinn oder -verlust . . . . .	87
6.3.2	Behandlung von Verlustvorträgen . . . . .	88
6.3.2.1	Abziehbarkeit eigener Verlustvorträge des Übernehmers nach Spaltung . . . . .	88
6.3.2.2	Übergang eines Verlustvortrags auf den Übernehmer . . . . .	88
6.3.2.3	Aufteilung eines Verlustvortrags nach Spaltung . . . . .	89
6.3.3	Auswirkung der Spaltung auf das steuerlich festzustellende Eigenkapital . . . . .	89
6.3.3.1	Aufteilung des Buchvermögens nach Spaltung . . . . .	91
6.3.3.2	Aufteilung der steuerlichen Eigenkapital-Bestände . . . . .	91
6.4	Auswirkungen bei Anteilseignern . . . . .	92
6.4.1	Anteile im Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft . . . . .	93
6.4.2	Anteile in anderem Betriebsvermögen . . . . .	93
6.4.3	Wesentliche Anteile gemäß § 17 Abs. 1 EStG . . . . .	93
6.4.4	Anteile innerhalb der Veräußerungsfrist gemäß § 23 EStG . . . . .	93
6.4.5	Private, nicht § 17-EStG-Anteile . . . . .	94
6.4.6	Einbringungsgeborene Anteile gemäß § 21 UmwStG . . . . .	94
6.4.7	Verschmelzungs- bzw. spaltungsgeborene Anteile . . . . .	94
6.5	Von einer Kapitalgesellschaft in andere Kapitalgesellschaften durch Aufspaltung . . . .	94
7	<b>Von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft durch Spaltung . . . . .</b>	98
8	<b>Einbringung in eine Kapitalgesellschaft . . . . .</b>	98
8.1	Voraussetzungen zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft . . . . .	100
8.1.1	Steuerliche Rückwirkung . . . . .	100
8.1.2	Bewertungswahlrecht und Maßgeblichkeit . . . . .	101
8.1.3	Gewährung neuer Anteile und anderer Wirtschaftsgüter . . . . .	101
8.1.4	Gegenstand der Einbringung . . . . .	102
8.2	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft . . . . .	103
8.2.1	Bewertung zu Buchwerten . . . . .	103
8.2.2	Bewertung zu Zwischenwerten . . . . .	103
8.2.3	Bewertung zu Teilwerten . . . . .	104
8.3	Auswirkungen bei den Anteilseignern . . . . .	105
8.3.1	Einbringungsgeborene Anteile . . . . .	105
8.3.2	Veräußerung einbringungsgeborener Anteile . . . . .	106
8.3.3	Ersatztatbestände der Veräußerung . . . . .	106
8.3.4	Übergang stiller Reserven auf andere Gesellschaftsanteile . . . . .	107
8.3.5	Einlage einbringungsgeborener Anteile . . . . .	107
8.3.6	Entnahme einbringungsgeborener Anteile . . . . .	107
8.4	Von der Einzelunternehmung in die GmbH durch Einbringung . . . . .	107
9	<b>Einbringung in eine Personengesellschaft . . . . .</b>	110
9.1	Voraussetzungen zur Einbringung in eine Personengesellschaft . . . . .	112
9.1.1	Anwendung der Bestimmungen zur Einbringung in Kapitalgesellschaften . . . . .	112
9.1.2	Steuerliche Rückwirkung . . . . .	112

9.1.3	Bewertungswahlrecht . . . . .	113
9.1.4	Gewährung einer Mitunternehmerstellung und Zuzahlung . . . . .	113
9.1.5	Besonderheiten bei Einbringung zu Zwischen- oder Teilwerten . . . . .	115
9.1.6	Abgrenzung zu umwandlungssteuerlichen Einbringungen . . . . .	116
9.2	Eintritt eines Gesellschafters in eine bisherige Einzelunternehmung . . . . .	117

## **Teil C Umwandlungen außerhalb des UmwStG**

<b>1</b>	<b>Umwandlungen mit Möglichkeit zur Buchwertfortführung . . . . .</b>	<b>121</b>
1.1	Realteilung von Personengesellschaften (»Aufspaltung«) . . . . .	121
1.1.1	Überführung von Gesamthandsvermögen in Privatvermögen . . . . .	122
1.1.2	Überführung von Gesamthandsvermögen in ausländisches Betriebsvermögen . . . . .	122
1.1.3	Überführung von Gesamthandsvermögen in inländisches Betriebsvermögen . . . . .	123
1.1.3.1	Realteilung in Betriebsvermögen ohne Spitzenausgleich . . . . .	123
1.1.3.2	Realteilung in Betriebsvermögen mit Spitzenausgleich . . . . .	124
1.1.4	Aberkennung einer Realteilung . . . . .	126
1.2	Anwachsung nach Sachwertabfindung (»Abspaltung«) . . . . .	126
1.2.1	Sachwertabfindung in Privatvermögen . . . . .	127
1.2.2	Sachwertabfindung in Betriebsvermögen . . . . .	129
1.3	Vermögensübertragung einzelner Wirtschaftsgüter zum Buchwert . . . . .	130
1.3.1	Übertragung aus Betriebsvermögen in Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG . . . . .	130
1.3.1.1	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in eigenes Betriebsvermögen . . . . .	130
1.3.1.2	Übertragung von Mitunternehmern . . . . .	130
1.3.1.3	Missbrauchsregelungen . . . . .	131
1.3.1.4	Übertragung gegen Entgelt, Teilentgelt bzw. unentgeltlich . . . . .	131
1.3.2	Übertragung aus Privatvermögen in Betriebsvermögen . . . . .	133
1.3.3	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung . . . . .	134
1.3.4	Übertragung stiller Reserven auf Neuinvestitionen . . . . .	134
1.3.4.1	Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung nach § 6b EStG . . . . .	134
1.3.4.2	Übertragung stiller Reserven aufgrund höherer Gewalt nach R 35 EStR . . . . .	135
1.4	Unentgeltliche Betriebsübertragung . . . . .	135
1.4.1	Betriebsübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge . . . . .	136
1.4.2	Bestandteile des Entgelts . . . . .	138
1.4.3	Vermögensübertragung bei vorweggenommener Erbfolge gegen Versorgungsleistung . . . . .	138
1.4.3.1	Rentenerlass 1996 . . . . .	139
1.4.3.2	Rentenerlass 2002 . . . . .	139
1.4.3.3	Rechtsauffassung des BMF-Schreibens vom 08.01.2004 . . . . .	140
1.4.4	Voll entgeltliche Betriebsübertragung . . . . .	140
1.4.5	Teilentgeltliche Betriebsübertragung . . . . .	140
1.4.6	Unentgeltliche Betriebsübertragung . . . . .	141
1.5	Betriebsverpachtung im Ganzen . . . . .	142
1.5.1	Wahlrecht zur Betriebsaufgabe oder Fortführung des Betriebs nach Verpachtung . . . . .	142
1.5.2	Voraussetzungen zur Anwendung des Verpächterwahlrechts . . . . .	143
<b>2</b>	<b>Umwandlungen ohne Möglichkeit zur Buchwertfortführung . . . . .</b>	<b>143</b>
2.1	Wechsel von Gesellschaftern im engeren Sinne . . . . .	143
2.1.1	Steuerliche Folgen für den Veräußerer . . . . .	144
2.1.1.1	Entgelt über Buchwert des Kapitalkontos . . . . .	144
2.1.1.2	Entgelt unter Buchwert des Kapitalkontos . . . . .	145
2.1.2	Steuerliche Folgen für den Erwerber . . . . .	145
2.1.2.1	Erwerb über Buchwert des Kapitalkontos . . . . .	145
2.1.2.2	Erwerb unter Buchwert des Kapitalkontos . . . . .	147
2.2	Anwachsung gegen Bar- oder Sachwertabfindung in Privatvermögen . . . . .	147

2.3	Betriebsaufspaltung (»Ausgliederung«) . . . . .	147
2.3.1	Formen der Betriebsaufspaltung . . . . .	148
2.3.1.1	Echte Betriebsaufspaltung . . . . .	148
2.3.1.2	Unechte Betriebsaufspaltung . . . . .	148
2.3.1.3	Umgekehrte Betriebsaufspaltung . . . . .	148
2.3.1.4	Kapitalistische Betriebsaufspaltung . . . . .	148
2.3.1.5	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung . . . . .	148
2.3.2	Rechtsfolgen nach Begründen einer Betriebsaufspaltung . . . . .	149
2.3.3	Sachliche Verflechtung . . . . .	150
2.3.4	Personelle Verflechtung . . . . .	150
2.3.4.1	Personelle Verflechtung durch Stimmrechtsmehrheit . . . . .	151
2.3.4.2	Faktische Beherrschung . . . . .	152
2.3.4.3	Anteile von Ehegatten und minderjährigen Kindern . . . . .	152
2.3.5	Möglichkeiten zur Vermeidung einer Betriebsaufspaltung . . . . .	154
2.3.6	Beendigung der Betriebsaufspaltung . . . . .	154
2.4	Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter . . . . .	155
2.4.1	Übertragung aus betrieblichem Anlass . . . . .	155
2.4.2	Übertragung aus privatem Anlass . . . . .	155
2.4.3	Teilentgeltliche Übertragung . . . . .	155
2.5	Verschleierte Sachgründung . . . . .	157
2.5.1	Steuerliche Folgen eines voll entgeltlichen Erwerbs . . . . .	157
2.5.2	Steuerliche Folgen eines unentgeltlichen Erwerbs . . . . .	157
2.5.3	Steuerliche Folgen eines teilentgeltlichen Erwerbs . . . . .	158
2.6	Liquidation bzw. Betriebsaufgabe und Neugründung . . . . .	158
2.6.1	Betriebsaufgabe von Personengesellschaften oder Einzelunternehmen . . . . .	159
2.6.2	Auflösung und Liquidation einer Kapitalgesellschaft . . . . .	159
2.6.2.1	Liquidationserfolg der Kapitalgesellschaft . . . . .	160
2.6.2.2	Liquidationserfolg der Anteilseigner . . . . .	160
2.6.3	Betriebseröffnung durch Neugründung . . . . .	163
	Stichwortregister . . . . .	165