

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, Gewerbeverl. 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	Gestaltungsmisbrauch 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 gewerbsteuerpflichtig ...	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 Übernahmeergebnisses (§ 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(-teilen) 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 Einbringungs Vorschriften 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	Gewerbsteuer	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	Veräußerungersatztatbestände 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	Tarifermäßigung (§ 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	Gewerbesteuerpflichtiger 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