

Grundkurs des Steuerrechts
Band 12
Umwandlungssteuerrecht

SCHÄFFER

POESCHEL

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 4. Auflage	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Teil A Grundlagen zum Umwandlungssteuerrecht	
1	Was versteht man unter »Umwandlung«? 1
1.1	Einzelrechtsnachfolge 2
1.2	Gesamrechtsnachfolge 2
1.3	Anwachsung 3
1.4	Formwechsel 4
2	Gründe für eine Änderung der Rechtsform 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	Erhöhte Abschreibungen nach Gemeinem Wertansatz 8
2.4.3	Vorweggenommene Erbfolge und Betriebsvermögen 8
3	Handelsrechtliche Möglichkeiten zur Umwandlung 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 15
3.4	Vermögensübertragung im Sinne des UmwG 17
3.5	Formwechsel im Sinne des UmwG 18
4	Steuerrechtliche Möglichkeiten zur Umwandlung 19
4.1	Steuerpflichtige Vermögensübertragungen 20
4.2	Steuerliche Möglichkeiten zur Übertragung stiller Reserven 20
4.3	Strukturelle Möglichkeiten von Umwandlungen nach dem UmwStG 21
4.3.1	Umwandlungen aus der Körperschaft heraus 22
4.3.1.1	Umwandlungen von der Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person 22
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	Von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft durch Verschmelzung 27
1.1	Grundlagen zur Vermögensübertragung 27
1.1.1	Steuerliche Rückwirkung 27

1.1.2	Bewertung des zu übertragenden Vermögens	28
1.1.3	Vollausschüttung offener Rücklagen	29
1.1.4	Behandlung eines Körperschaftsteuerguthabens	30
1.1.5	Behandlung eines Übertragungsgewinns	30
1.1.6	Behandlung eines Übernahmeerfolgs	31
1.1.7	Umwandlung und Gewerbesteuer	32
1.1.8	Differenzierung der GmbH-Anteile	32
1.1.9	Umwandlungen mit Auslandsbezug	35
1.1.9.1	Innerdeutsche Umwandlungen mit beschränkt steuerpflichtigen EU-Anteilseignern	35
1.1.9.2	Innerdeutsche Umwandlungen mit unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern bei Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte	36
1.2	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Betriebsvermögen	36
1.2.1	Verschmelzung einer GmbH auf eine bestehende OHG	38
1.2.2	Verschmelzung bei Anschaffungskosten über dem Nennkapital	44
1.2.3	Verschmelzung unter Berücksichtigung eines Sperrbetrags	49
1.2.4	Verschmelzung zu Gemeinen Werten	51
1.2.5	Verschmelzung einer überschuldeten GmbH	54
1.2.6	Verschmelzung einer GmbH bei individuell verschiedenen Anschaffungskosten	58
1.3	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Privatvermögen	64
1.3.1	Wesentliche und einbringungsgeborene Anteile	65
1.3.2	»Schädliche« wesentliche Anteile im Sinne des § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG	65
1.3.3	Nicht wesentliche Anteile gemäß § 17 EStG	66
1.3.4	»Schädliche« Anteile innerhalb der Fünfjahresfrist im Sinne des § 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG n. F.	66
1.3.5	Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen	66
1.3.6	Mitunternehmerstatus	67
1.4	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Betriebs- und Privatvermögen	68
2	Von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft durch Formwechsel	78
3	Von der Kapitalgesellschaft in die Einzelunternehmung durch Verschmelzung	79
4	Von einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung	82
4.1	Grundlagen zur Verschmelzung	83
4.1.1	Steuerliche Rückwirkung	84
4.1.2	Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft	84
4.1.3	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	85
4.1.4	Übernahmegewinn oder -verlust	86
4.1.4.1	Behandlung von Verlustvorträgen	88
4.1.4.2	Auswirkungen der Verschmelzung auf das steuerlich festzustellende Eigenkapital	89
4.1.5	Auswirkungen bei Anteilseignern	93
4.1.5.1	Anteile im Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft	93
4.1.5.2	Anteile in anderem Betriebsvermögen	94
4.1.5.3	Wesentliche Anteile gemäß § 17 Abs. 1 EStG	94
4.1.5.4	Anteile innerhalb der Veräußerungsfrist gemäß § 23 EStG	94
4.1.5.5	Private, nicht § 17-EStG-Anteile	94
4.1.5.6	Einbringungsgeborene Anteile gemäß § 20 UmwStG n. F.	94
4.1.5.7	Verschmelzungs- bzw. spaltungsgeborene Anteile	95
4.1.6	Verschmelzungen mit Auslandsbezug	95
4.1.6.1	Innerdeutsche Umwandlungen mit beschränkt steuerpflichtigen EU-Anteilseignern	95
4.1.6.2	Innerdeutsche Umwandlungen mit unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern bei Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte	96

4.2	Von der Kapitalgesellschaft in eine fremde Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung	96
4.3	Von der Kapitalgesellschaft in die Mutter-Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung . . .	100
5	Von der Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft durch Spaltung	103
5.1	Grundlagen zur Spaltung	103
5.2	Steuerliche Rückwirkung	104
5.3	Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft	104
5.3.1	Teilbetriebsfordernis	105
5.3.2	Missbrauchsklauseln nach § 15 Abs.2 UmwStG n. F.	106
5.3.2.1	Dreijährige Verweildauer von Mitunternehmeranteilen	106
5.3.2.2	Veräußerungssperre für über 20%ige Anteile	106
5.3.2.3	Trennung von Gesellschafterstämmen	106
5.3.2.4	Spaltfähigkeit durch Betriebsaufspaltung	107
5.3.3	Verringerung der steuerlichen Eigenkapital-Bestände	107
5.4	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	107
5.4.1	Übernahmegewinn oder -verlust	107
5.4.2	Behandlung von Verlustvorträgen	108
5.4.2.1	Abziehbarkeit eigener Verlustvorträge des Übernehmers nach Spaltung	108
5.4.2.2	Übergang eines Verlustvortrags auf den Übernehmer	109
5.4.2.3	Minderung des nach Abspaltung verbleibenden Verlustvortrags beim Überträger	109
5.4.3	Auswirkung der Spaltung auf das steuerlich festzustellende Eigenkapital	110
5.4.3.1	Aufteilung des Buchvermögens nach Spaltung	111
5.4.3.2	Aufteilung der steuerlichen Eigenkapital-Bestände	111
5.5	Auswirkungen bei Anteilseignern	112
5.5.1	Anteile im Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft	113
5.5.2	Anteile in anderem Betriebsvermögen	113
5.5.3	Wesentliche Anteile gemäß § 17 Abs. 1 EStG	113
5.5.4	Anteile innerhalb der Veräußerungsfrist gemäß § 23 EStG	113
5.5.5	Private, nicht § 17-EStG-Anteile	114
5.5.6	Einbringungsgeborene Anteile gemäß § 20 UmwStG	114
5.5.7	Verschmelzungs- bzw. spaltungsgeborene Anteile	114
5.6	Verschmelzungen mit Auslandsbezug	114
5.6.1	Innerdeutsche Umwandlungen mit beschränkt steuerpflichtigen EU-Anteilseignern	115
5.6.2	Innerdeutsche Umwandlungen mit unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern bei Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte	115
5.7	Von einer Kapitalgesellschaft in andere Kapitalgesellschaften durch Aufspaltung . . .	116
6	Von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft durch Spaltung	119
7	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	120
7.1	Grundlagen zur Vermögensübertragung	120
7.1.1	Gegenstand der Einbringung	121
7.1.2	Steuerliche Rückwirkung	123
7.1.3	Gewährung neuer Anteile und anderer Wirtschaftsgüter	124
7.2	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	125
7.2.1	Bewertung zu Gemeinen Werten	126
7.2.2	Bewertung zu Zwischenwerten	126
7.2.3	Bewertung zu Buchwerten	127
7.3	Auswirkungen bei den Anteilseignern	128
7.3.1	Einbringungsgeborene Anteile nach altem Recht	129
7.3.1.1	Veräußerung innerhalb der Siebenjahresfrist nach altem Recht	129
7.3.1.2	Ersatztatbestände der Veräußerung nach altem Recht	130
7.3.1.3	Übergang stiller Reserven auf andere Gesellschaftsanteile	130
7.3.1.4	Einlage einbringungsgeborener Anteile	131
7.3.1.5	Entnahme einbringungsgeborener Anteile	131

7.3.2	»Einbringungsgeborene« Anteile nach neuem Recht	131
7.3.2.1	Veräußerung innerhalb der Siebenjahresfrist nach neuem Recht	131
7.3.2.2	Ersatztatbestände einer Veräußerung innerhalb der Siebenjahresfrist	133
7.4	Einbringungen mit Auslandsbezug	133
7.4.1	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in inländische Kapitalgesellschaft	134
7.4.2	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in ausländische Kapitalgesellschaft	134
7.5	Von der Einzelunternehmung in die GmbH durch Einbringung	134
8	Einbringung in eine Personengesellschaft	137
8.1	Grundlagen zur Vermögensübertragung	138
8.1.1	Gegenstand der Einbringung	138
8.1.2	Steuerliche Rückwirkung	139
8.1.3	Gewährung einer Mitunternehmerstellung und Zuzahlung	139
8.2	Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft	142
8.2.1	Bewertung zu Gemeinen Werten	143
8.2.2	Bewertung zu Zwischenwerten	143
8.2.3	Bewertung zu Buchwerten	143
8.3	Auswirkungen bei den einbringenden Mitunternehmern	143
8.4	Einbringungen mit Auslandsbezug	144
8.4.1	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in inländische Personengesellschaft	144
8.4.2	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in ausländische Personengesellschaft	145
8.5	Abgrenzung zu Einbringungen außerhalb des UmwStG	145
8.6	Eintritt eines Gesellschafters in eine bisherige Einzelunternehmung	146

Teil C Umwandlungen außerhalb des UmwStG

1	Umwandlungen mit Möglichkeit zur Buchwertfortführung	150
1.1	Realteilung von Personengesellschaften (»Aufspaltung«)	150
1.1.1	Überführung von Gesamthandsvermögen in Privatvermögen	151
1.1.2	Überführung von Teilbetrieben in ausländisches Betriebsvermögen	152
1.1.3	Überführung von Gesamthandsvermögen in inländisches Betriebsvermögen	152
1.1.3.1	Realteilung in Betriebsvermögen ohne Spitzenausgleich	152
1.1.3.2	Realteilung in Betriebsvermögen mit Spitzenausgleich	153
1.1.4	Aberkennung einer Realteilung	155
1.2	Anwachsung nach Sachwertabfindung (»Abspaltung«)	155
1.2.1	Sachwertabfindung in Privatvermögen	156
1.2.2	Sachwertabfindung in Betriebsvermögen	158
1.3	Vermögensübertragung einzelner Wirtschaftsgüter zum Buchwert	159
1.3.1	Übertragung aus Betriebsvermögen in Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG	159
1.3.1.1	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in eigenes Betriebsvermögen	159
1.3.1.2	Übertragung von Mitunternehmern	160
1.3.1.3	Missbrauchsregelungen	160
1.3.1.4	Übertragung gegen Entgelt, Teilentgelt bzw. unentgeltlich	160
1.3.2	Übertragungen aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen	162
1.3.3	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	162
1.3.4	Übertragung stiller Reserven auf Neuinvestitionen	163
1.3.4.1	Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung nach § 6b EStG	163
1.3.4.2	Übertragung stiller Reserven aufgrund höherer Gewalt nach R 6.6 EStR	164
1.4	Unentgeltliche Betriebsübertragung	164
1.4.1	Betriebsübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge	165
1.4.2	Bestandteile des Entgelts	167
1.4.3	Vermögensübertragung bei vorweggenommener Erbfolge gegen Versorgungsleistung	167

1.4.3.1	»Erster Rentenerlass« vom 23. 12. 1996	168
1.4.3.2	»Zweiter Rentenerlass« vom 26. 08. 2002	168
1.4.3.3	»Dritter Rentenerlass« vom 16. 09. 2004	169
1.4.3.4	»Vierter Rentenerlass«: Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008	169
1.4.4	Voll entgeltliche Betriebsübertragung	170
1.4.5	Teilentgeltliche Betriebsübertragung	170
1.4.6	Unentgeltliche Betriebsübertragung	171
1.5	Betriebsverpachtung im Ganzen	171
1.5.1	Wahlrecht zur Betriebsaufgabe oder Fortführung des Betriebs nach Verpachtung	172
1.5.2	Voraussetzungen zur Anwendung des Verpächterwahlrechts	172
2	Umwandlungen ohne Möglichkeit zur Buchwertfortführung	173
2.1	Wechsel von Gesellschaftern im engeren Sinne	173
2.1.1	Steuerliche Folgen für den Veräußerer	174
2.1.1.1	Entgelt über Buchwert des Kapitalkontos	174
2.1.1.2	Entgelt unter Buchwert des Kapitalkontos	175
2.1.2	Steuerliche Folgen für den Erwerber	175
2.1.2.1	Erwerb über Buchwert des Kapitalkontos	175
2.1.2.2	Erwerb unter Buchwert des Kapitalkontos	176
2.2	Anwachsung gegen Bar- oder Sachwertabfindung in Privatvermögen	177
2.3	Betriebsaufspaltung (»Ausgliederung«)	177
2.3.1	Formen der Betriebsaufspaltung	177
2.3.1.1	Echte Betriebsaufspaltung	177
2.3.1.2	Unechte Betriebsaufspaltung	177
2.3.1.3	Umgekehrte Betriebsaufspaltung	178
2.3.1.4	Kapitalistische Betriebsaufspaltung	178
2.3.1.5	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	178
2.3.2	Rechtsfolgen nach Begründen einer Betriebsaufspaltung	179
2.3.3	Sachliche Verflechtung	179
2.3.4	Personelle Verflechtung	180
2.3.4.1	Personelle Verflechtung durch Stimmrechtsmehrheit	180
2.3.4.2	Faktische Beherrschung	182
2.3.4.3	Anteile von Ehegatten und minderjährigen Kindern	182
2.3.5	Möglichkeiten zur Vermeidung einer Betriebsaufspaltung	183
2.3.6	Beendigung der Betriebsaufspaltung	184
2.4	Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	184
2.4.1	Übertragung aus betrieblichem Anlass	184
2.4.2	Übertragung aus privatem Anlass	184
2.4.3	Teilentgeltliche Übertragungen	185
2.5	Verschleierte Sachgründung	186
2.5.1	Steuerliche Folgen eines voll entgeltlichen Erwerbs	187
2.5.2	Steuerliche Folgen eines unentgeltlichen Erwerbs	187
2.5.3	Steuerliche Folgen eines teilentgeltlichen Erwerbs	187
2.6	Liquidation bzw. Betriebsaufgabe und Neugründung	187
2.6.1	Betriebsaufgabe von Personengesellschaften oder Einzelunternehmen	188
2.6.2	Auflösung und Liquidation einer Kapitalgesellschaft	189
2.6.2.1	Liquidationserfolg der Kapitalgesellschaft	189
2.6.2.2	Liquidationserfolg der Anteilseigner	189
2.6.3	Betriebseröffnung durch Neugründung	193
	Stichwortregister	195