

Gernot Brähler

Umwandlungssteuerrecht

Gernot Brähler

# **Umwandlungssteuerrecht**

Grundlagen für Studium  
und Steuerberaterprüfung

6., vollständig überarbeitete Auflage

Unter Mitarbeit von:

Dipl.-Kfm. Markus Bensmann

Dipl.-Kfm. Andreas Krenzin, StB



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

**Univ.-Prof. Dr. habil. Gernot Brähler**, Steuerberater, ist Fachgebietsleiter des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre/Prüfungswesen, am Institut für Betriebswirtschaftslehre der Technischen Universität Ilmenau.

1. Auflage 2004

.  
. .  
.

4. Auflage 2008

5. Auflage 2009

6. Auflage 2011

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2011

Lektorat: Jutta Hauser-Fahr | Renate Schilling

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



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

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Ten Brink, Meppel

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in the Netherlands

ISBN 978-3-8349-2560-2

# Vorwort zur 6. Auflage

Das Umwandlungssteuerrecht stellt eine äußerst komplexe und vielschichtige Materie dar, da neben dem eigentlichen UmwStG immer wieder Bezug auf Regelungsbereiche etwa des EStG, des KStG sowie des Bilanzrechts genommen wird. Sind allerdings die grundlegenden steuerlichen Problembereiche und Regelungszusammenhänge verstanden worden, zeigen sich die Vorschriften des UmwStG vielfach als lediglich konsequente Umsetzung dieser steuerlichen Grundsätze. Im Rahmen dieses Lehrbuchs werden daher einleitend stets die relevanten steuerlichen Grundprinzipien erklärt, so dass die Regelungen des UmwStG als notwendige und nachvollziehbare Folge dieser Grundprinzipien erscheinen. Auf diese Weise zeigt sich das Umwandlungssteuerrecht als überschaubares und verständliches System, das – zumindest in weiten Teilen – in sich schlüssig ist. Die Erläuterung der steuerlichen Grundprinzipien erlaubt aber auch hierbei, die bestehenden Inkonsistenzen der Gesetzgebung aufzuzeigen und kritisch zu hinterfragen.

In der vorliegenden sechsten Auflage werden insbesondere die aktuellen Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz berücksichtigt. Im Bereich des Umwandlungssteuerrechts versucht der Gesetzgeber, Umstrukturierungen von Konzernen durch Befreiungen von der Grunderwerbsteuer sowie verbesserten Verlustnutzungsmöglichkeiten zu erleichtern. Ob dieses gut gemeinte Vorhaben erfolgreich sein wird, ist aufgrund der engen Voraussetzungen allerdings in Frage zu stellen.

Angesichts der hohen Komplexität ist es das Ziel dieses Lehrbuchs, die Grundzüge und Hauptproblemstellungen einfach und strukturiert darzustellen. Aus diesem Grunde wurden zahlreiche Beispiele, Abbildungen und Übersichten verwendet, die zu einer besseren Veranschaulichung der Problemfelder beitragen sollen. Auch dienen die Merkfelder sowie die Zusammenfassungen einer zielgerichteten Vorbereitung auf Examens- und/oder Steuerberaterprüfungen.

Für die technische Umsetzung der Abbildungen und grafischen Darstellungen danke ich Herrn Dipl.-Kfm. Christoph Scholz.

Für Verbesserungsvorschläge, Hinweise auf Schreibfehler und Anregungen bin ich dankbar und verweise auf die folgende E-Mail-Adresse:

[gernot.braehler@tu-ilmenau.de](mailto:gernot.braehler@tu-ilmenau.de).

Das Buch basiert auf dem Rechtsstand 01. August 2010.

*Gernot Brähler*

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	<b>V</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>VII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XIX</b>
<b>Abkürzungs- und Symbolverzeichnis</b> .....	<b>XXVII</b>

## KAPITEL I: ÜBERBLICK ZUM UMWANDLUNGSRECHT

<b>1 Einleitung</b> .....	<b>1</b>
1.1 Begriff der Umwandlung .....	1
1.1.1 Einzelrechtsnachfolge .....	2
1.1.2 Gesamtrechtsnachfolge .....	2
1.2 Motive für eine Umwandlung .....	3
<b>2 Rechtsformneutralität der Besteuerung</b> .....	<b>6</b>
2.1 Besteuerung von Kapitalgesellschaften .....	6
2.2 Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften .....	9
2.3 Vergleich der Steuerbelastung zwischen KapGes und EU/PersGes .....	14
<b>3 Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz und Umwandlungssteuererlass</b> .....	<b>17</b>
3.1 Das Umwandlungsgesetz .....	18
3.1.1 Verschmelzung nach dem Umwandlungsgesetz .....	20
3.1.2 Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz .....	22
3.1.2.1 Aufspaltung .....	24
3.1.2.2 Abspaltung .....	26
3.1.2.3 Ausgliederung .....	26
3.1.3 Vermögensübertragung nach dem Umwandlungsgesetz .....	28
3.1.4 Formwechsel nach dem Umwandlungsgesetz .....	28
3.2 Das Umwandlungssteuergesetz .....	29
3.2.1 Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes .....	30
3.2.2 Beziehung zwischen Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz .....	30
3.3 Der Umwandlungssteuererlass .....	32

## KAPITEL II: VERSCHMELZUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN AUF PERSONENGESELLSCHAFTEN

<b>1</b>	<b>Allgemeines .....</b>	<b>33</b>
<b>2</b>	<b>Verschmelzungsmotive .....</b>	<b>33</b>
<b>3</b>	<b>Handelsrechtliche Regelungen .....</b>	<b>34</b>
3.1	Systematik .....	34
3.2	Verschmelzungsfähige Rechtsträger .....	35
3.3	Verschmelzung durch Aufnahme .....	35
3.4	Verschmelzung durch Neugründung .....	36
3.5	Ablauf einer Verschmelzung im Überblick .....	37
3.5.1	Vorbereitungsphase .....	38
3.5.1.1	Verschmelzungsvertrag .....	38
3.5.1.2	Verschmelzungsbericht .....	44
3.5.1.3	Verschmelzungsprüfung .....	44
3.5.2	Beschlussverfahren .....	45
3.5.3	Vollzug .....	45
3.6	Rechtsfolgen einer Verschmelzung .....	47
3.7	Grenzüberschreitende Verschmelzung .....	47
<b>4</b>	<b>Bilanzielle Behandlung in der Handelsbilanz .....</b>	<b>48</b>
4.1	Bilanzierung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	49
4.2	Bilanzierung bei der übernehmenden Personengesellschaft .....	49
<b>5</b>	<b>Steuerrechtliche Regelungen .....</b>	<b>54</b>
5.1	Systematik .....	54
5.1.1	Die Problematik stiller Reserven .....	55
5.1.1.1	Entstehung stiller Reserven .....	55
5.1.1.2	Realisation und Besteuerung von stillen Reserven .....	55
5.1.1.3	Stille Reserven bei Umwandlungen .....	56
5.1.2	Die Problematik der Gewinnrücklagen .....	60
5.2	Steuerliche Rückwirkung .....	68
5.2.1	Handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag und steuerlicher Übertragungsstichtag .....	68
5.2.2	Steuerlicher Rückwirkungszeitraum .....	70
5.2.3	Probleme im steuerlichen Rückwirkungszeitraum .....	71
5.2.3.1	Ausscheiden von Anteilseignern .....	71
5.2.3.2	Gewinnausschüttungen der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	72
5.2.3.3	Zahlungen an Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	76

5.2.3.4	Lieferungen und Leistungen zwischen übertragender Kapitalgesellschaft und übernehmender Personengesellschaft .....	77
5.2.3.5	Pensionszusagen an Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	78
5.2.4	Grenzüberschreitende Umwandlungen und steuerlicher Rückwirkungszeitraum .....	78
5.2.5	Einschränkung der Verlustverrechnung mit einem Übertragungsgewinn bei Umwandlungen im Rückwirkungszeitraum.....	80
5.3	Auswirkungen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	82
5.3.1	Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz .....	82
5.3.1.1	Gemeiner Wert .....	82
5.3.1.2	Bewertung zum Buch- oder Zwischenwert .....	83
5.3.2	Übertragungsgewinn.....	86
5.3.3	Umwandlungskosten.....	92
5.3.4	Mögliche Vorteilhaftigkeit eines Zwischenwertansatzes.....	93
5.3.5	Körperschaftsteuerschuld und Körperschaftsteuerguthaben der übertragenden Kapitalgesellschaft.....	96
5.3.6	Verschmelzungen mit ausländischer Beteiligung.....	100
5.3.6.1	Grundlagen.....	100
5.3.6.2	Steuerliche Übertragungsbilanz .....	103
5.3.6.3	Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug .....	104
5.3.6.4	Herausverschmelzung .....	112
5.3.6.5	Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug und Hineinverschmelzung.....	115
5.4	Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft.....	117
5.4.1	Wertverknüpfung und Wertaufholung.....	117
5.4.2	Übernahmeergebnis .....	121
5.4.2.1	Ausschüttungsfiktion der offenen Rücklagen .....	121
5.4.2.2	Ermittlung des Übernahmeergebnisses .....	124
5.4.2.2.1	Anschaffungs- und Einlagefiktion (§ 5 UmwStG) .....	133
5.4.2.2.2	Ermittlung des Übernahmeergebnisses unter Berücksichtigung der Einlagefiktion .....	139
5.4.2.2.3	Umbewertungen nach § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG.....	142
5.4.2.3	Besteuerung des Übernahmeergebnisses.....	148
5.4.2.4	Zusammenfassung und Zusammenhang zwischen Übertragungs- und Übernahmeergebnis.....	158
5.4.2.5	Bilanzielle Behandlung des Übernahmeergebnisses .....	162
5.4.2.6	Sperrbetrag i.S.d. § 50c EStG a.F.....	167
5.4.2.7	Übernahmefolgegewinn (§ 6 UmwStG).....	174
5.4.3	Eintritt in die Rechtsposition der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	176
5.4.3.1	Abschreibung der übernommenen Wirtschaftsgüter und Besitzzeitanrechnung .....	176
5.4.3.2	Steuerliche Behandlung von Verlustvorträgen.....	180
5.5	Nebensteuern .....	181
5.5.1	Grunderwerbsteuer .....	181

5.5.2	Umsatzsteuer .....	184
<b>6</b>	<b>Umwandlung einer KapGes in eine Einzelunternehmung durch Verschmelzung .....</b>	<b>184</b>
<b>7</b>	<b>Umwandlung einer KapGes in eine PersGes durch Formwechsel.....</b>	<b>186</b>
7.1	Zivil- und handelsrechtliche Regelungen .....	186
7.2	Steuerrechtliche Behandlung.....	187
<b>8</b>	<b>Abschlussfall.....</b>	<b>188</b>
<b>KAPITEL III: VERSCHMELZUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN</b>		
<b>1</b>	<b>Allgemeines .....</b>	<b>197</b>
<b>2</b>	<b>Verschmelzungsmotive .....</b>	<b>201</b>
<b>3</b>	<b>Handelsrechtliche Regelungen .....</b>	<b>202</b>
3.1	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften im UmwG.....	202
3.1.1	Systematik .....	202
3.1.2	Verschmelzungsfähige Kapitalgesellschaften .....	202
3.1.3	Verschmelzung durch Aufnahme und Neugründung.....	203
3.2	Ablauf der Verschmelzung im Überblick.....	204
3.2.1	Vorbereitungsphase .....	204
3.2.1.1	Vertragliche Grundlagen der Verschmelzung.....	204
3.2.1.1.1	Nationale Verschmelzungen – Verschmelzungsvertrag .....	204
3.2.1.1.2	Grenzüberschreitende Verschmelzung – Verschmelzungsplan .....	205
3.2.1.2	Umtauschverhältnis und bare Zuzahlungen .....	207
3.2.1.3	Verschmelzungsbericht .....	209
3.2.1.4	Verschmelzungsprüfung und Prüfungsbericht .....	210
3.2.1.5	Kapitalerhöhung.....	210
3.2.2	Beschlussverfahren.....	215
3.2.3	Schutz der Minderheitsgesellschafter und Gläubiger .....	215
3.2.4	Vollzug .....	216
3.3	Rechtsfolgen einer Verschmelzung.....	218
<b>4</b>	<b>Bilanzielle Behandlung in der Handelsbilanz .....</b>	<b>218</b>
4.1	Bilanzierung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	218
4.2	Bilanzierung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft.....	218



<b>5</b>	<b>Steuerrechtliche Regelungen</b>	<b>219</b>
5.1	Systematik	219
5.2	Steuerliche Rückwirkung	223
5.3	Verschmelzungsvarianten	226
5.3.1	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften ohne gegenseitige Beteiligung	227
5.3.2	„Up-stream merger“	227
5.3.3	„Down-stream merger“	228
5.3.4	„Up-stream merger“ und „down-stream merger“ im Vergleich	230
5.3.5	Kombinierter „up-stream/ down-stream merger“	232
5.3.6	„Side-stream merger“	232
5.4	Auswirkungen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft	233
5.4.1	Bewertungswahlrecht gem. § 11 Abs. 2 UmwStG	233
5.4.1.1	Sicherstellung der späteren Besteuerung i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG	235
5.4.1.2	Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG	237
5.4.1.3	Gegenleistung i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG	246
5.4.2	Konsequenzen bei fehlenden Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-3 UmwStG	247
5.4.3	Sonderfall: Anrechnung einer fiktiven ausländischen Steuer	249
5.4.4	Übertragungsgewinn	250
5.4.5	Wertaufholungsgebot bei down-stream merger	253
5.5	Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft	255
5.5.1	Wertverknüpfung	255
5.5.2	Übernahmergebnis der übernehmenden Kapitalgesellschaft	257
5.5.2.1	Entstehung des Übernahmergebnisses	257
5.5.2.2	Besteuerung des Übernahmergebnisses	263
5.5.3	Übernahmergebnis in Fällen, in denen kein (100 %iger) „up-stream merger“ vorliegt	267
5.5.4	Wertaufholungsgebot bei up-stream merger	268
5.5.5	Eintritt in die Rechtsposition der übertragenden Kapitalgesellschaft	270
5.5.6	Behandlung von Verlustvorträgen	271
5.5.6.1	Fortführung eines Verlustvortrags der Übernehmerin	271
5.5.6.2	Fortführung eines Verlustvortrags der Übernehmerin nach altem Recht	281
5.5.6.3	Nutzung eines Verlustvortrags der Überträgerin	282
5.5.7	Übernahmefolgegewinn	284
5.6	Auswirkungen auf den steuerlichen Eigenkapitalausweis	286
5.6.1	Behandlung bei Umwandlungen gem. § 29 KStG	289
5.6.1.1	Exkurs: Kapitalerhöhung und -herabsetzung gem. § 28 KStG	291
5.6.1.1.1	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	291
5.6.1.1.2	Kapitalherabsetzung	295

5.6.1.1.3	Minderung des Sonderausweises durch das steuerliche Einlagekonto.....	298
5.6.1.2	Fiktion der Herabsetzung des Nennkapitals der übertragenden Kapitalgesellschaft gem. § 29 Abs. 1 KStG.....	300
5.6.1.3	Übergang des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.....	301
5.6.1.4	Anpassung an das Nennkapital.....	308
5.6.1.5	Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung.....	310
5.6.1.6	Verschmelzung mit Kapitalerhöhung.....	312
5.6.2	Zusammenfassendes Beispiel.....	315
5.7	Steuerliche Folgen für die Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft.....	318
5.7.1	Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts i.S.d. § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG.....	320
5.7.2	Anwendung der Fusionsrichtlinie 90/434/EWG i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG.....	326
5.7.3	Steuerliche Qualifikation untergehender und neu gewährter Anteile bei Buchwertfortführung.....	328
5.7.4	Barabfindungen und bare Zuzahlungen.....	330
5.8	Nebensteuern.....	332
5.8.1	Gewerbsteuer.....	332
5.8.2	Grunderwerbsteuer.....	333
5.8.3	Umsatzsteuer.....	333
<b>6</b>	<b>Verschmelzung von Kapitalgesellschaften über die Grenze.....</b>	<b>333</b>
6.1	Voraussetzung für die Anwendbarkeit des UmwStG.....	334
6.2	Konsequenzen grenzüberschreitender Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften.....	335
6.2.1	Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug.....	336
6.2.1.1	Konsequenzen für die übertragende Kapitalgesellschaft.....	336
6.2.1.2	Konsequenzen für die übernehmende Kapitalgesellschaft.....	337
6.2.1.3	Konsequenzen für die Anteilseigner der übertragenden KapGes.....	337
6.2.2	Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug.....	338
6.2.2.1	Konsequenzen für die übertragende Kapitalgesellschaft.....	338
6.2.2.2	Konsequenzen für die übernehmende Kapitalgesellschaft.....	338
6.2.2.3	Konsequenzen für die Anteilseigner der übertragenden KapGes.....	338
6.2.3	Herausverschmelzung.....	341
6.2.3.1	Konsequenzen für die übertragende Kapitalgesellschaft.....	341
6.2.3.2	Konsequenzen für die übernehmende Kapitalgesellschaft.....	342
6.2.3.3	Konsequenzen für die Anteilseigner der übertragenden KapGes.....	342
6.2.4	Hineinverschmelzung.....	342
6.2.4.1	Konsequenzen für die übertragende Kapitalgesellschaft.....	342
6.2.4.2	Konsequenzen für die übernehmende Kapitalgesellschaft.....	343
6.2.4.3	Konsequenzen für die Anteilseigner der übertragenden KapGes.....	344

6.2.5	Zusammenfassung .....	344
<b>7</b>	<b>Abschlussfall .....</b>	<b>345</b>

## **KAPITEL IV: SPALTUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN**

<b>1</b>	<b>Allgemeines .....</b>	<b>352</b>
<b>2</b>	<b>Spaltungsmotive .....</b>	<b>352</b>
<b>3</b>	<b>Handelsrechtliche Regelungen .....</b>	<b>353</b>
3.1	Spaltung von Kapitalgesellschaften im UmwG.....	353
3.1.1	Systematik .....	353
3.1.2	Arten der Spaltung.....	353
3.1.2.1	Aufspaltung .....	354
3.1.2.2	Abspaltung .....	354
3.1.2.3	Ausgliederung .....	355
3.1.3	Entsprechende Anwendung der Verschmelzungsvorschriften.....	356
3.1.4	Spaltungsfähige Kapitalgesellschaften .....	356
3.1.5	Spaltung zur Aufnahme und Neugründung .....	357
3.1.6	Spaltungsrichtungen .....	357
3.1.7	Grenzüberschreitende Spaltungen .....	358
3.2	Ablauf einer Spaltung im Überblick.....	359
3.2.1	Vorbereitungsphase .....	359
3.2.1.1	Spaltungsvertrag.....	359
3.2.1.1.1	Umtauschverhältnis und bare Zuzahlungen sowie Einzelheiten zur Anteilsübertragung .....	360
3.2.1.1.2	Aufteilung und Zuordnung des Vermögens .....	361
3.2.1.1.3	Aufteilung der Anteile.....	361
3.2.1.2	Spaltungsbericht.....	363
3.2.1.3	Spaltungsprüfung und Prüfungsbericht.....	363
3.2.1.4	Kapitalveränderungen .....	363
3.2.2	Beschlussverfahren.....	365
3.2.3	Vollzug .....	366
3.3	Rechtsfolgen einer Spaltung.....	366
<b>4</b>	<b>Bilanzielle Behandlung in der Handelsbilanz .....</b>	<b>367</b>
4.1	Bilanzierung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	367
4.2	Bilanzierung bei der oder den übernehmenden Kapitalgesellschaften .....	368
<b>5</b>	<b>Steuerrechtliche Regelungen .....</b>	<b>368</b>

5.1	Systematik .....	368
5.2	Steuerliche Rückwirkung .....	370
5.3	Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung.....	370
5.3.1	Teilbetriebsvoraussetzung in § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG .....	370
5.3.1.1	Begriff des Teilbetriebs.....	373
5.3.1.2	Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den Teilbetrieben.....	373
5.3.1.3	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzung .....	376
5.3.2	Missbrauchsklauseln in § 15 Abs. 3 UmwStG .....	377
5.3.2.1	Erwerb und Aufstockung von Mitunternehmeranteilen und 100 %igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften .....	377
5.3.2.2	Veräußerung bzw. Vorbereitung der Veräußerung .....	380
5.3.2.2.1	Veräußerung an außenstehende Personen (§ 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) .....	382
5.3.2.2.2	Vorbereitung der Veräußerung (§ 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG) .....	384
5.3.2.2.3	Rechtsfolgen einer schädlichen Anteilsveräußerung .....	388
5.3.2.3	Trennung von Gesellschafterstämmen .....	388
5.3.2.4	Übersicht zur Prüfung von § 15 Abs. 2 UmwStG .....	392
5.4	Auswirkungen bei der zu spaltenden Kapitalgesellschaft .....	392
5.4.1	Bewertungswahlrecht gem. § 11 Abs. 2 UmwStG .....	392
5.4.2	Wertaufholungsgebot gem. § 11 Abs. 2 Satz 2, 3 UmwStG.....	394
5.4.3	Aufteilung des Vermögens durch Spaltung .....	395
5.4.4	Fortführung des Verlustvortrages .....	399
5.4.5	Aufteilung des steuerlichen Eigenkapitalausweises .....	400
5.5	Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft.....	400
5.5.1	Wertverknüpfung.....	400
5.5.2	Übernahmeergebnis der übernehmenden Kapitalgesellschaft .....	401
5.5.2.1	Entstehung des Übernahmeergebnisses.....	401
5.5.2.2	Besteuerung des Übernahmeergebnisses.....	401
5.5.3	Wertaufholungsgebot gem. § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG.....	406
5.5.4	Eintritt in die Rechtsposition der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	407
5.5.5	Behandlung von Verlustvorträgen .....	408
5.5.5.1	Fortführung eines Verlustvortrags der übernehmenden Kapitalgesellschaft .....	408
5.5.5.2	Nutzung des Verlustvortrages der spaltenden Kapitalgesellschaft.....	409
5.5.6	Übernahmefolgegewinn.....	411
5.6	Auswirkungen auf den steuerlichen Eigenkapitalausweis.....	412
5.6.1	Kapitalveränderungen bei Spaltungen gem. § 29 KStG .....	413
5.6.1.1	Fiktion der Herabsetzung des Nennkapitals der zu spaltenden Kapitalgesellschaft gem. § 29 Abs. 1 KStG .....	414
5.6.1.2	Aufteilung und Übergang des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.....	415
5.6.1.3	Anpassung der Nennkapitalien der beteiligten Kapitalgesellschaften.....	419

5.7	Steuerliche Folgen für die Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	422
5.8	Nebensteuern .....	427
5.8.1	Gewerbsteuer .....	427
5.8.2	Grunderwerbsteuer .....	427
5.8.3	Umsatzsteuer .....	427
<b>6</b>	<b>Gesamtübersicht.....</b>	<b>428</b>
<b>7</b>	<b>Spaltung von Kapitalgesellschaften über die Grenze.....</b>	<b>430</b>
<b>8</b>	<b>Abschlussfall.....</b>	<b>432</b>

## **KAPITEL V: EINBRINGUNG IN KAPITAL- UND PERSONENGESELLSCHAFTEN**

<b>1</b>	<b>Allgemeines .....</b>	<b>442</b>
1.1	Systematik .....	442
1.2	Der Einbringungskreislauf .....	456
<b>2</b>	<b>Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG .....</b>	<b>458</b>
2.1	Systematik .....	460
2.2	Einbringungsmotive .....	462
2.2.1	Konzernumstrukturierung .....	462
2.2.2	Wechsel der Rechtsform .....	462
2.3	Zivilrechtliche Anwendungsfälle .....	462
2.3.1	Gesamtrechtsnachfolge .....	463
2.3.2	Einzelrechtsnachfolge .....	464
2.3.3	Formwechsel .....	465
2.4	Einbringungsgegenstand .....	466
2.4.1	Betrieb und Teilbetrieb .....	467
2.4.1.1	Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen .....	468
2.4.1.2	Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	470
2.4.1.3	Zurückbehaltung nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	472
2.4.2	Mitunternehmeranteil .....	473
2.5	Gegenleistung der Einbringung .....	474
2.6	An der Einbringung beteiligte Personen .....	477
2.6.1	Einbringender .....	477
2.6.2	Übernehmende Kapitalgesellschaft .....	479
2.7	Steuerliches Bewertungswahlrecht der Übernehmerin .....	480
2.7.1	Verhältnis des steuerlichen Bewertungswahlrechts zum Handelsrecht .....	480

2.7.1.1	Handelsbilanzielle Aufstockungspflicht.....	481
2.7.1.2	Ausgleichsposten.....	483
2.7.1.3	Bilanzsteuerrechtliche Behandlung des Ausgleichspostens .....	485
2.7.2	Voraussetzungen für das Bewertungswahlrecht .....	485
2.7.2.1	Antrag auf Buchwertfortführung.....	485
2.7.2.2	Zusätzliche Wirtschaftsgüter als Gegenleistung .....	494
2.7.2.3	Zusammenfassung.....	500
2.7.3	Gemeiner Wert .....	501
2.7.4	Zwischenwert.....	501
2.8	Veräußerungspreis und Ansatz der gewährten Gesellschaftsanteile .....	503
2.8.1	Verdopplung stiller Reserven .....	503
2.8.2	Veräußerungspreis des Betriebsvermögens .....	505
2.8.3	Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile .....	506
2.8.3.1	Allgemeines .....	506
2.8.3.2	Die Auswirkung der Einbringung ausländischen Betriebsstättenvermögens auf die Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile .....	507
2.8.3.3	Die Auswirkung der Gewährung zusätzlicher Wirtschaftsgüter auf die Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile.....	509
2.9	Qualifikation des originären Einbringungsgewinns .....	515
2.9.1	Ansatz des gemeinen Wertes .....	515
2.9.2	Zwischenwertansatz.....	517
2.10	Anrechnung fiktiver ausländischer Steuern.....	517
2.11	Zeitpunkt der Einbringung und steuerliche Rückwirkung.....	518
2.11.1	Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts .....	519
2.11.2	Steuerlicher Übertragungstichtag bei Gesamtrechtsnachfolge.....	519
2.11.3	Steuerlicher Übertragungstichtag bei Einzelrechtsnachfolge.....	521
2.11.4	Versagung der Rückbeziehung bei doppelter Nichtbesteuerung .....	521
2.11.5	Vorfälle im Rückwirkungszeitraum.....	522
2.11.5.1	Lieferungen und Leistungen.....	522
2.11.5.2	Entnahmen und Einlagen .....	522
2.12	Besteuerung des Anteilseigners.....	523
2.12.1	Gefahr des Missbrauchs der steuerneutralen Einbringung.....	523
2.12.2	Die rückwirkende Besteuerung der Einbringung.....	526
2.12.2.1	Systematik der Sperrfristenregelung .....	526
2.12.2.2	Systematik der rückwirkenden Besteuerung .....	529
2.12.2.3	Der Einbringungsgewinn I .....	530
2.12.2.3.1	Ermittlung des Einbringungsgewinns I .....	530
2.12.2.3.2	Schädliche Veräußerung eines Teils der gewährten Anteile .....	535
2.12.2.3.3	Bei Betriebseinbringung mit eingebrachte Anteile.....	535
2.12.2.4	Qualifikation des Einbringungsgewinns I .....	536
2.12.2.5	Gefahr einer Doppelbesteuerung der stillen Reserven .....	537
2.12.2.6	Nachträgliche Anschaffungskosten beim Einbringenden.....	539
2.12.2.7	Verhältnis von Einbringungsgewinn I und Veräußerungsgewinn.....	540

2.12.2.8	Gefahr der Doppelbesteuerung bei der übernehmenden Gesellschaft.....	544
2.12.3	Zusammenfassung der Systematik des Einbringungsgewinns.....	548
2.12.4	Nachweispflichten des Einbringenden.....	550
2.12.5	Veräußerungsgleiche Ersatztatbestände.....	550
2.12.6	Alteinbringungsgeborene Anteile .....	555
2.12.6.1	Veräußernder ist eine natürliche Person.....	558
2.12.6.1.1	Begünstigung des Veräußerungsgewinns .....	558
2.12.6.1.2	Steuerbegünstigungen bei Veräußerung durch eine natürliche Person .....	561
2.12.6.2	Veräußernder ist eine juristische Person .....	561
2.13	Auswirkungen auf die übernehmende Gesellschaft .....	567
2.13.1	Einbringung zum Buchwert.....	568
2.13.2	Einbringung zum Zwischenwert.....	569
2.13.3	Einbringung zum gemeinen Wert.....	571
2.13.4	Verlustabzug.....	573
2.13.5	Übernahmefolgegewinn.....	573
2.14	Nebensteuern .....	574
2.14.1	Gewerbsteuer .....	574
2.14.2	Grunderwerbsteuer .....	574
2.14.3	Umsatzsteuer .....	574
2.15	Abschlussfall zu § 20 UmwStG .....	574
<b>3</b>	<b>Anteilstausch gem. § 21 UmwStG .....</b>	<b>580</b>
3.1	Systematik .....	582
3.2	Einbringungsmotive .....	583
3.3	Zivilrechtliche Anwendungsfälle .....	584
3.4	Einbringungsgegenstand .....	585
3.5	Gegenleistung der Einbringung.....	585
3.6	An der Einbringung beteiligte Personen.....	587
3.6.1	Einbringender .....	587
3.6.2	Übernehmende Kapitalgesellschaft .....	587
3.6.3	Anteilstausch mit Drittstaatsbezug .....	588
3.7	Bewertung der eingebrachten Anteile .....	588
3.7.1	Einfacher Anteilstausch.....	588
3.7.2	Bewertungswahlrecht bei qualifiziertem Anteilstausch.....	589
3.7.2.1	Antrag auf Buchwertfortführung.....	589
3.7.2.2	Zusätzliche Wirtschaftsgüter als Gegenleistung .....	591
3.8	Veräußerungspreis und Ansatz der gewährten Gesellschaftsanteile .....	592
3.8.1	Grundsatz der doppelten Wertverknüpfung.....	592
3.8.2	Ausnahme von der Wertverknüpfung bei grenzüberschreitendem Anteilstausch .....	594
3.8.3	Rückausnahme.....	596

3.8.4	Auswirkung von zusätzlichen Gegenleistungen auf die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile und Fortgeltung alleinbringungsgeborener Anteile .....	597
3.9	Qualifikation des originären Einbringungsgewinns .....	598
3.9.1	Ansatz des gemeinen Wertes .....	598
3.9.2	Zwischenwertansatz.....	599
3.10	Besteuerung des Anteilseigners.....	599
3.10.1	Gefahr des Missbrauchs der steuerneutralen Einbringung.....	599
3.10.2	Die rückwirkende Besteuerung der Einbringung.....	602
3.10.2.1	Entstehung von Einbringungsgewinn II .....	602
3.10.2.2	Systematik der rückwirkenden Besteuerung .....	605
3.10.2.3	Der Einbringungsgewinn II.....	606
3.10.2.4	Qualifikation des Einbringungsgewinns II.....	607
3.10.2.5	Gefahr einer Doppelbesteuerung der stillen Reserven .....	608
3.10.2.5.1	Doppelbesteuerung beim Einbringenden.....	608
3.10.2.5.2	Doppelbesteuerung bei der übernehmenden Gesellschaft.....	610
3.10.3	Zusammenfassung der Systematik des Einbringungsgewinns.....	611
3.10.4	Nachweispflichten des Einbringenden.....	613
3.11	Nebensteuern.....	613
3.11.1	Umsatzsteuer .....	613
<b>4</b>	<b>Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG .....</b>	<b>614</b>
4.1	Zivilrechtliche Anwendungsfälle .....	616
4.1.1	Gesamtrechtsnachfolge.....	616
4.1.2	Einzelrechtsnachfolge.....	616
4.2	Eintritt eines Gesellschafters .....	617
4.3	An der Einbringung beteiligte Personen.....	618
4.3.1	Einbringender .....	618
4.3.2	Übernehmende Personengesellschaft.....	619
4.4	Bewertungswahlrecht und Ergänzungsbilanzen .....	619
4.4.1	Zuzahlung ins Betriebsvermögen .....	621
4.4.2	Zuzahlung ins Privatvermögen .....	625
4.5	Steuerbegünstigung des Einbringungsgewinns .....	627
4.6	Nachträgliche Besteuerung bei Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.....	628
4.7	Analoge Anwendung der Regelungen zu §§ 20, 23 UmwStG .....	629
4.7.1	Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft .....	629
4.7.2	Rückbeziehung .....	630
4.7.3	Nebensteuern .....	630
	<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>631</b>



# Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Gesellschaftsrechtliche Unterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften .....	4
Abbildung 2:	Steuerrechtliche Unterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften .....	6
Abbildung 3:	Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne im Vergleich .....	7
Abbildung 4:	Behandlung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben .....	12
Abbildung 5:	Ermittlung des thesaurierungsfähigen Gewinns .....	13
Abbildung 6:	Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften im Vergleich zu Personenunternehmen ohne Thesaurierungsbegünstigung .....	14
Abbildung 7:	Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften im Vergleich zu Personenunternehmen mit Thesaurierungsbegünstigung .....	15
Abbildung 8:	Berücksichtigung der Gewerbesteuer bei Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen im Vergleich .....	16
Abbildung 9:	Umwandlungsarten nach dem UmwG .....	19
Abbildung 10:	Verschmelzung nach dem UmwG .....	20
Abbildung 11:	Verschmelzungsfähige Rechtsträger .....	21
Abbildung 12:	Relevante Verschmelzungsmöglichkeiten nach dem UmwG .....	21
Abbildung 13:	Spaltungsarten nach dem Umwandlungsgesetz .....	22
Abbildung 14:	Spaltungsfähige Rechtsträger .....	23
Abbildung 15:	Relevante Auf- und Abspaltungsmöglichkeiten nach dem UmwG .....	24
Abbildung 16:	Relevante Ausgliederungsmöglichkeiten nach dem UmwG .....	24
Abbildung 17:	Aufspaltung nach dem UmwG .....	25
Abbildung 18:	Vergleich zwischen der Verschmelzung durch Neugründung und der Aufspaltung .....	25
Abbildung 19:	Abspaltung nach dem UmwG .....	26
Abbildung 20:	Ausgliederung nach dem UmwG .....	27
Abbildung 21:	Unterschiede zwischen den Spaltungsarten .....	27
Abbildung 22:	In den Formwechsel nach dem UmwG einbezogene Rechtsträger .....	28
Abbildung 23:	Relevante Formwechsel nach dem UmwG .....	29
Abbildung 24:	Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes .....	30
Abbildung 25:	Verhältnis von UmwG und UmwStG .....	31
Abbildung 26:	Verschmelzung von Kapitalgesellschaft(en) auf eine Personengesellschaft .....	33
Abbildung 27:	Verschmelzungsfähige Rechtsträger (KapGes auf PersGes) .....	35
Abbildung 28:	Verschmelzung durch Aufnahme .....	35
Abbildung 29:	Verschmelzung durch Neugründung .....	36
Abbildung 30:	Ablauf einer Verschmelzung .....	38
Abbildung 31:	Inhalt des Verschmelzungsvertrags bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft .....	39
Abbildung 32:	Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der Verschmelzung KapGes auf PersGes im Überblick .....	43

Abbildung 33:	Handelsrechtliche Schlussbilanz und Verschmelzungsstichtag .....	46
Abbildung 34:	Grenzüberschreitende Verschmelzung KapGes auf PersGes .....	48
Abbildung 35:	Handelsrechtlicher Verschmelzungsgewinn oder -verlust bei Buchwertfortführung.....	51
Abbildung 36:	Regelungen zur Verschmelzung KapGes auf PersGes nach dem UmwStG .....	54
Abbildung 37:	Realisation und Besteuerung von stillen Reserven .....	56
Abbildung 38:	Möglichkeit der Buchwertfortführung .....	57
Abbildung 39:	Dividendenbesteuerung.....	61
Abbildung 40:	Transparenz- und Intransparenzprinzip bei der Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften .....	63
Abbildung 41:	Ausschüttungsfiktion des UmwStG .....	66
Abbildung 42:	Steuerverstrickung bei der Verschmelzung von KapGes auf PersGes.....	67
Abbildung 43:	Wahl des handelsrechtlichen Umwandlungsstichtags und Auswirkung auf die Besteuerung .....	69
Abbildung 44:	Steuerlicher Rückwirkungszeitraum .....	70
Abbildung 45:	Ausscheiden von Anteilseignern.....	71
Abbildung 46:	Steuerliche Behandlung beim Ausscheiden von Anteilseignern.....	72
Abbildung 47:	Gewinnausschüttungen während des Rückwirkungszeitraums.....	73
Abbildung 48:	Behandlung von Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum bei der Verschmelzung KapGes auf PersGes.....	75
Abbildung 49:	Zahlungen an Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft.....	77
Abbildung 50:	Voraussetzung des Bewertungswahlrechts des § 3 Abs. 2 UmwStG.....	84
Abbildung 51:	Stille Reserven .....	86
Abbildung 52:	Auswirkungen bei Aufstockung der Buchwerte .....	87
Abbildung 53:	Ermittlung des Übertragungsergebnisses .....	88
Abbildung 54:	Auswirkung des Bewertungswahlrechts von § 3 UmwStG .....	89
Abbildung 55:	Übertragung eines Verlustvortrages.....	93
Abbildung 56:	Erhöhung bzw. Minderung der KSt-Schuld .....	98
Abbildung 57:	Verschmelzungsarten .....	100
Abbildung 58:	Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung.....	101
Abbildung 59:	Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug, DBA-Freistellungs- methode.....	106
Abbildung 60:	Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug, DBA-Anrechnung- methode.....	107
Abbildung 61:	Ansatz der Aktiva in der steuerlichen Schlussbilanz bei einer Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug .....	109
Abbildung 62:	Herausverschmelzung .....	113
Abbildung 63:	Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug .....	115
Abbildung 64:	Hineinverschmelzung.....	116
Abbildung 65:	Steuerliche Schlussbilanz und steuerliche Übernahmebilanz .....	118
Abbildung 66:	Wertverknüpfung (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) .....	118
Abbildung 67:	Beteiligungskorrekturgewinn auf Ebene der übernehmenden PersGes .....	120

Abbildung 68:	Ermittlung des steuerlichen Übernahmeergebnisses .....	125
Abbildung 69:	Berechnung des Übernahmeergebnisses .....	129
Abbildung 70:	Zeitpunkte des Erwerbs der Anteile an der KapGes .....	130
Abbildung 71:	Zweck des § 5 UmwStG .....	134
Abbildung 72:	Fälle der Anschaffungs-/ Einlagefiktion des § 5 UmwStG .....	135
Abbildung 73:	Grund für die unterschiedliche Behandlung bei der Einlagefiktion .....	136
Abbildung 74:	Einbeziehung von Anteilen in die Ermittlung des Übernahme- ergebnisses .....	139
Abbildung 75:	Steuerliche Behandlung eines Übernahmeverlustes.....	153
Abbildung 76:	1,6-fache Besteuerung der stillen Reserven aufgrund der Nichtbe- rücksichtigung eines Übernahmeverlusts.....	154
Abbildung 77:	Steuerliche Behandlung des Übernahmegewinns .....	156
Abbildung 78:	Sinn und Zweck des § 18 Abs. 3 UmwStG.....	157
Abbildung 79:	Steuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses .....	158
Abbildung 80:	Vergleich von Übertragungs- und Übernahmegewinn.....	159
Abbildung 81:	Zusammenspiel von Übertragungsgewinn und Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG .....	160
Abbildung 82:	Letztmalige Neubildung eines Sperrbetrages i.S.d. § 50c EStG a.F. ....	174
Abbildung 83:	Grunderwerbsteuerbefreiung des § 6a GrEStG.....	183
Abbildung 84:	Formwechsel unter Beteiligung von Kapital- und Personen- gesellschaften .....	187
Abbildung 85:	Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....	197
Abbildung 86:	Steuerliche Behandlung der Verschmelzung von Kapitalgesell- schaften auf eine Personengesellschaft bzw. auf eine Kapitalgesell- schaft.....	198
Abbildung 87:	Unterschied und Gemeinsamkeiten Verschmelzung KapPers und KapKap .....	201
Abbildung 88:	Inhalt des Verschmelzungsplans gem. § 122c UmwG.....	206
Abbildung 89:	Handelsrechtlicher Verschmelzungsgewinn oder -verlust bei Buchwertfortführung.....	219
Abbildung 90:	Grundfälle der Verschmelzung .....	220
Abbildung 91:	Anwendungsbereich der §§ 11-13 UmwStG .....	221
Abbildung 92:	Die Entstehung weißer Einkünfte bei Verschmelzungen.....	224
Abbildung 93:	Verschmelzungsvarianten .....	226
Abbildung 94:	„Up-stream merger“ .....	227
Abbildung 95:	„Down-stream merger“ .....	228
Abbildung 96:	Das Bewertungswahlrecht gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.....	233
Abbildung 97:	Gegenüberstellung von handels- und steuerrechtlichen Bewertungs- vorschriften für die Schlussbilanz der übertragenden Kapital- gesellschaft.....	235
Abbildung 98:	Ausschluss des Besteuerungsrechts - Situation vor der Verschmelzung .....	240
Abbildung 99:	Ausschluss des Besteuerungsrechts. Situation nach der Verschmelzung .....	241

Abbildung 100:	Ausschluss und Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts .....	243
Abbildung 101:	Die Anwendung des Bewertungswahlrechts gem. § 11 Abs. 2 UmwStG bei inländischen Verschmelzungen .....	244
Abbildung 102:	Die Anwendung des Bewertungswahlrechts nach § 11 Abs. 2 UmwStG bei Herausverschmelzungen .....	245
Abbildung 103:	Entstehung eines Übertragungsgewinns .....	251
Abbildung 104:	Wertverknüpfung gem. § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG .....	256
Abbildung 105:	Auswirkung der Aufstockung der Buchwerte .....	256
Abbildung 106:	Übernahmegewinn entspricht Gewinnrücklagen .....	259
Abbildung 107:	Vergleich des Übernahmegewinns von Kap/Pers zu Kap/Kap .....	260
Abbildung 108:	Auswirkungen bei Aufstockung der Buchwerte .....	261
Abbildung 109:	Vergleich der Besteuerung des Übernahmegewinns von Kap/Pers zu Kap/Kap .....	264
Abbildung 110:	Wertaufholungsgebot bei down-stream und up-stream merger im Vergleich .....	270
Abbildung 111:	Behandlung von Verlustvorträgen .....	271
Abbildung 112:	Zweistufiger Untergang von Verlustvorträgen .....	273
Abbildung 113:	Untergang des Verlustvortrages durch Erwerb und Verschmelzung .....	274
Abbildung 114:	Anwendung von § 8c KStG im Rahmen von Verschmelzungen .....	275
Abbildung 115:	Stille Reserven Regel des § 8c Abs. 1 Satz 6-8 KStG .....	278
Abbildung 116:	Regelung des § 8c KStG .....	280
Abbildung 117:	Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG a.F. und § 8c KStG .....	281
Abbildung 118:	Verwendungsreihenfolge für die Finanzierung einer Gewinn- ausschüttung .....	293
Abbildung 119:	Minderung des Sonderausweises durch das steuerliche Einlagekonto .....	298
Abbildung 120:	Das Bewertungswahlrecht gem. § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG .....	319
Abbildung 121:	Buchwertansatz .....	319
Abbildung 122:	Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts; Situation vor Verschmelzung .....	322
Abbildung 123:	Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts; Situation nach Verschmelzung .....	322
Abbildung 124:	Beschränkung des Besteuerungsrecht; Situation vor Verschmelzung .....	324
Abbildung 125:	Beschränkung des Besteuerungsrecht; Situation nach Verschmelzung .....	325
Abbildung 126:	Art der Anteile der Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft .....	328
Abbildung 127:	Gewerbesteuerliche Folgen der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften .....	332
Abbildung 128:	Grundfälle der Verschmelzung .....	334
Abbildung 129:	Inlandsverschmelzung mit Betriebsvermögen im EU-Ausland .....	337
Abbildung 130:	Innerstaatliche Auslandsverschmelzung mit dt. Betriebsvermögen .....	338
Abbildung 131:	Innerstaatliche Auslandsverschmelzung mit dt. Anteilseigner .....	339
Abbildung 132:	Grenzüberschreitende Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug .....	339
Abbildung 133:	Herausverschmelzung mit Zuordnung des deutschen Betriebs- vermögens .....	341

Abbildung 134: Hineinverschmelzung.....	343
Abbildung 135: Spaltungsarten nach § 123 UmwG.....	353
Abbildung 136: Aufspaltung einer Kapitalgesellschaft .....	354
Abbildung 137: Abspaltung bei einer Kapitalgesellschaft.....	355
Abbildung 138: Ausgliederung bei einer Kapitalgesellschaft.....	355
Abbildung 139: Prüfung von § 15 Abs. 1 UmwStG .....	376
Abbildung 140: Prüfung von § 15 Abs. 2 UmwStG .....	392
Abbildung 141: Das Bewertungswahlrecht gem. § 11 Abs. 2 UmwStG.....	393
Abbildung 142: Verlustvortragsaufteilung bei Abspaltung .....	409
Abbildung 143: Auswirkungen einer Buchwertaufstockung auf den Verlustvortrag bei Abspaltung .....	410
Abbildung 144: Unterschiede zwischen Aufspaltung und Abspaltung bei der Aufteilung der Eigenkapitalausweisbestände.....	413
Abbildung 145: Maßgebende Bestände und zeitliche Erfassung der jeweiligen Änderungen der steuerlichen Einlagekonten.....	416
Abbildung 146: Das Bewertungswahlrecht gem. § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.....	422
Abbildung 147: Gesamtübersicht über die steuerliche Behandlung der Spaltung von Kapitalgesellschaften I.....	428
Abbildung 148: Gesamtübersicht über die steuerliche Behandlung der Spaltung von Kapitalgesellschaften II.....	429
Abbildung 149: Zivilrechtliche Anwendungsfälle umwandlungssteuerrechtlicher Tatbestände .....	443
Abbildung 150: Aufdeckung und steuerliche Erfassung stiller Reserven durch Veräußerung.....	444
Abbildung 151: Aufdeckung und steuerliche Erfassung stiller Reserven durch Tausch.....	445
Abbildung 152: Anwendung der Einbringungsvorschriften in Abhängigkeit vom Gegenstand der Einbringung.....	446
Abbildung 153: Anwendung der Einbringungsvorschriften in Abhängigkeit von der Gegenleistung .....	447
Abbildung 154: Prinzipien bei Betriebsveräußerung bzw. bei Einbringung.....	448
Abbildung 155: Buchwertfortführung und spätere Entstrickung von stillen Reserven....	449
Abbildung 156: Beteiligungsstrukturen bei Verschmelzung bzw. Einbringung .....	450
Abbildung 157: Empfänger der Gegenleistung .....	453
Abbildung 158: Erfassung der Gewinnrücklagen bei Übertragung von Vermögen einer Kapitalgesellschaft.....	454
Abbildung 159: Bewertungswahlrecht des übernehmenden Rechtsträgers bei Einbringung.....	456
Abbildung 160: Stille Reserven im Einbringungskreislauf.....	457
Abbildung 161: Außerkraftsetzung der Rechtsfolge des § 16 EStG durch § 20 UmwStG .....	459
Abbildung 162: Regelungen zur Einbringung von Vermögen in eine Kapitalgesellschaft.....	461
Abbildung 163: Schicksal des Überträgers und Empfänger der Gegenleistung.....	464

Abbildung 164:	Zivilrechtliche Anwendungsfälle im Rahmen einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft .....	466
Abbildung 165:	Unterschiedliche Erfassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen .....	469
Abbildung 166:	Tausch bei Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	471
Abbildung 167:	Aufgabegewinn bei Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	472
Abbildung 168:	Sonderbetriebsvermögen I als wesentliche Betriebsgrundlage .....	474
Abbildung 169:	Kollision zwischen handelsrechtlicher Zwangswertaufstockung und steuerlicher Buchwertfortführung .....	483
Abbildung 170:	Ausgleichsposten bei handelsrechtlicher Höherbewertung .....	484
Abbildung 171:	Aus negativem Vermögen resultieren negative Anschaffungskosten ....	488
Abbildung 172:	Zwangswertaufstockung zur Vermeidung negativer Anschaffungskosten .....	489
Abbildung 173:	Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes .....	491
Abbildung 174:	Einbringung ausländischer Betriebsstätte in ausländische Gesellschaft .....	492
Abbildung 175:	Einbringung deutscher Betriebsstätte in ausländische Gesellschaft .....	493
Abbildung 176:	Gewährung zusätzlicher Gegenleistungen .....	499
Abbildung 177:	Zusätzliche Gegenleistungen über dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens .....	500
Abbildung 178:	Einschränkungen des steuerlichen Bewertungswahlrechts .....	500
Abbildung 179:	Verdopplung stiller Reserven .....	505
Abbildung 180:	Äquivalenzfunktion der gewährten Kapitalgesellschaftsanteile .....	507
Abbildung 181:	Übertragung stiller Reserven in Folge einer Gewährung anderer Wirtschaftsgüter .....	510
Abbildung 182:	Sicherstellung der steuerlichen Erfassung stiller Reserven .....	514
Abbildung 183:	Sicherstellung der Erfassung stiller Reserven durch Anschaffungskosten von Null .....	515
Abbildung 184:	Besteuerung des Einbringungsgewinns bei Ansatz des gemeinen Wertes .....	516
Abbildung 185:	Steuerlich maßgeblicher Übertragungszeitpunkt .....	519
Abbildung 186:	Steuerlicher Rückwirkungszeitraum bei Gesamtrechtsnachfolge .....	520
Abbildung 187:	Steuerlicher Rückwirkungszeitraum bei Einzelrechtsnachfolge .....	521
Abbildung 188:	Tausch Betriebsvermögen gegen Anteile als Steuersparmodell? .....	524
Abbildung 189:	Allgemeine Veräußerungsprivilegien für Kapitalgesellschaftsanteile ...	525
Abbildung 190:	Veräußerung und schädliche Veräußerung .....	527
Abbildung 191:	Schädliche Veräußerung innerhalb der Sperrfrist .....	527
Abbildung 192:	Rückwirkung bei schädlicher Veräußerung innerhalb der Sperrfrist .....	529
Abbildung 193:	Bemessungsgrundlage des Einbringungsgewinns I .....	532
Abbildung 194:	Verringerung des Einbringungsgewinns I über den Zeitablauf .....	533
Abbildung 195:	Berechnung des Einbringungsgewinns I .....	534
Abbildung 196:	Entstehung des Einbringungsgewinns I .....	538
Abbildung 197:	EBG I als nachträgliche Anschaffungskosten des Einbringenden .....	540
Abbildung 198:	Schädliche Veräußerung nach 4 Jahren .....	541

Abbildung 199: Besteuerung der stillen Reserven .....	543
Abbildung 200: EBG I als Erhöhungsbetrag bei der übernehmenden Gesellschaft.....	546
Abbildung 201: EBG I als Abschreibungspotenzial bei der übernehmenden Gesellschaft.....	547
Abbildung 202: Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Einbringungs- gewinn I .....	549
Abbildung 203: Entstehung einbringungsgeborener Anteile i.S.d. UmwStG a.F. ....	557
Abbildung 204: Versagung der Begünstigungen des Halbeinkünfteverfahrens für einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F. ....	559
Abbildung 205: Einbringung und Veräußerung der Anteile durch eine Kapitalgesellschaft.....	562
Abbildung 206: Vergleich wesentlicher Merkmale der Missbrauchsregelungen.....	567
Abbildung 207: Einbringung von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft.....	580
Abbildung 208: Regelungen zur Einbringung von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft.....	583
Abbildung 209: Status der als Gegenleistung gewährten Anteile .....	586
Abbildung 210: Begründung und Aufstockung einer Mehrheitsbeteiligung .....	590
Abbildung 211: Einbringung von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft.....	593
Abbildung 212: Besteuerung des Einbringungsgewinns bei Ansatz des gemeinen Wertes .....	599
Abbildung 213: Missbrauchsrisiko bei Veräußerungsvorgängen nach Anteilstausch .....	600
Abbildung 214: Anteilstausch als Steuersparmodell?.....	602
Abbildung 215: Schädliche Veräußerung als Auslöser des Einbringungsgewinns.....	605
Abbildung 216: Auseinanderfallen von Veräußerndem und Träger des EBG II .....	606
Abbildung 217: Berechnung des Einbringungsgewinns II.....	607
Abbildung 218: Doppelbesteuerung des Einbringenden .....	608
Abbildung 219: Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Einbringungs- gewinn II .....	612
Abbildung 220: Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft.....	615
Abbildung 221: Entstehung einer neuen Personengesellschaft aus Sicht des § 24 UmwStG .....	617
Abbildung 222: Eintritt und Wechsel in eine Personengesellschaft.....	618
Abbildung 223: In-sich-Geschäft.....	628

# Abkürzungs- und Symbolverzeichnis

a.A.	andere(r) Ansicht
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AfA	Abschreibung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AV	Anlagevermögen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
b&b	Bilanz & Buchhaltung (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMG	Bemessungsgrundlage
Bst.	Buchstabe
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EK	Eigenkapital
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Est	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
FG	Finanzgericht
FK	Fremdkapital
FN-IDW	IDW-Fachnachrichten (Zeitschrift)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FRL	Fusionsrichtlinie
GA	Gewinnausschüttung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer



GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
GFW	Geschäfts- oder Firmenwert
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende(r) Meinung
hr.	handelsrechtlich
Hrsg.	Herausgeber
HS.	Halbsatz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IRC	Internal Revenue Code
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
Ltd.	Limited (englische Aktiengesellschaft)
NK	Nominalkapital
Nr.	Nummer
n.V.	nach Verschmelzung
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
p.a.	per annum
pers.	persönlich
PersGes	Personengesellschaft
PV	Privatvermögen
Rz.	Randziffer
S.A.	Sociedad Anónima (spanische Aktiengesellschaft)/ Société Anonyme (französische Aktiengesellschaft)
SE	Societas Europaea
SE-VO	Verordnung über das Statut der SE
S.P.A.	Società per azioni (italienische Aktiengesellschaft)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)

---

StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
Tz.	Textziffer
ÜN	Übernehmerin
ÜT	Überträgerin
UmwBerG	Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UnStFG	Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UV	Umlaufvermögen
vEK	verwendbares Eigenkapital
VSt	Vermögensteuer
v.V.	vor Verschmelzung
VZ	Veranlagungszeitraum
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)