

SCHÄFFER
POESCHEL

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 5. Auflage	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Teil A Grundlagen zum Umwandlungsrecht	
1	Gründe für eine Umwandlung 2
1.1	Betriebswirtschaftliche Überlegungen 2
1.2	Zivilrechtliche Überlegungen 2
1.2.1	Allgemeines 3
1.2.2	Besonderheiten bei Konzernstrukturen 3
1.2.2.1	Verschmelzung zur vereinfachten Kapitalherabsetzung 3
1.2.2.2	Verschmelzung zur Vermeidung einer Insolvenz 4
1.2.2.3	Verschmelzung zur Auszahlung eigenkapitalersetzender Darlehen 4
1.3	Steuerliche Überlegungen 5
1.3.1	Unterschiedliche Besteuerungsgrundsätze 5
1.3.2	Verschmelzung zur Nutzung von Verlustvorträgen 6
1.3.3	Erhöhte Abschreibungen nach Ansatz gemeiner Werte 6
2	Rechte und Pflichten nach der Umwandlung 7
2.1	Einzelrechtsnachfolge 7
2.2	Gesamtrechtsnachfolge 8
2.2.1	Partielle Gesamtrechtsnachfolge 9
2.2.2	Anwachsung 9
2.3	Formwechsel 10
3	Struktur des Umwandlungsgesetzes (UmwG) 10
3.1	Umwandlungsarten nach dem UmwG 10
3.2	Verschmelzung i. S. d. UmwG 11
3.3	Spaltung i. S. d. UmwG 13
3.3.1	Aufspaltung 14
3.3.2	Abspaltung 16
3.3.3	Ausgliederung 16
3.4	Vermögensübertragung i. S. d. UmwG 18
3.5	Formwechsel i. S. d. UmwG 18
4	Struktur des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 20
4.1	Verhältnis von UmwG zu UmwStG 20
4.2	Steuerpflichtige Vermögensübertragungen 21
4.3	Steuerfreie Vermögensübertragungen 22
4.4	Umwandlung aus der Körperschaft heraus (§§ 3 bis 19 UmwStG) 23
4.4.1	Umwandlung von der Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person 23
4.4.2	Umwandlung von der Körperschaft auf eine andere Körperschaft 24
4.5	Umwandlung aus der Personenfirma heraus (§§ 20 bis 25 UmwStG) 25
4.5.1	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 25
4.5.2	Einbringung in eine Personengesellschaft 26
5	Der neue Umwandlungssteuererlass 2011 (UmwSt-E 2011) 26
5.1	Allgemeingültige Vorschriften 27
5.1.1	Übertragung als Veräußerungsvorgang 27
5.1.2	Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts 27
5.1.3	Steuerliche Rückwirkung 28

5.2	Vorschriften zu »Umwandlungen« (§§ 3 bis 19 UmwStG)	28
5.2.1	Umwandlung aus der Kapitalgesellschaft in eine personenorientierte Unternehmung	28
5.2.1.1	Ansatz und Bewertung in der steuerlichen Schlussbilanz	28
5.2.1.2	Steuerliche Folgebilanzen des Übernehmers	29
5.2.2	Umwandlung aus der Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	30
5.2.2.1	Downstream Merger	30
5.2.2.2	Neue Teilbetriebserfordernisse	30
5.3	Vorschriften zu »Einbringungen« (§§ 20 bis 25 UmwStG)	31
5.3.1	Einbringung von Sonderbetriebsvermögen	31
5.3.2	Einbringung von Teilbetrieben	31
5.3.3	Ansatz und Bewertung	31

Teil B Umwandlungen innerhalb des UmwStG mit Übungsbeispielen

1	Von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft durch Verschmelzung	34
1.1	Grundlagen zur Vermögensübertragung	34
1.1.1	Steuerliche Rückwirkung	34
1.1.2	Bewertung des zu übertragenden Vermögens	35
1.1.3	Vollausschüttung offener Rücklagen	36
1.1.4	Behandlung eines Körperschaftsteuerguthabens	38
1.1.5	Behandlung eines Übertragungsgewinns	38
1.1.6	Behandlung eines Übernahmenerfolgs	38
1.1.7	Umwandlung und Gewerbesteuer	40
1.1.8	Differenzierung der GmbH-Anteile	40
1.1.9	Verschmelzen in Personengesellschaften mit Auslandsbezug	43
1.1.9.1	Innerdeutsche Verschmelzungen mit beschränkt steuerpflichtigen EU-Anteilseignern	43
1.1.9.2	Hinausverschmelzen einer deutschen Kapitalgesellschaft	44
1.1.9.3	Hereinverschmelzen einer EU-Kapitalgesellschaft	44
1.2	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Betriebsvermögen	44
1.2.1	Verschmelzung einer GmbH auf eine bestehende OHG	45
1.2.2	Verschmelzung bei Anschaffungskosten über dem Nennkapital	51
1.2.3	Verschmelzung unter Berücksichtigung eines Sperrbetrags	55
1.2.4	Verschmelzung zu gemeinen Werten	57
1.2.5	Verschmelzung zu Zwischenwerten	60
1.2.6	Verschmelzung einer überschuldeten GmbH	63
1.2.7	Verschmelzung einer GmbH bei individuell verschiedenen Anschaffungskosten	68
1.3	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Privatvermögen	73
1.3.1	Wesentliche und einbringungsgeborene Anteile	73
1.3.2	Nicht wesentliche Anteile gem. § 17 EStG	73
1.3.3	»Schädliche« wesentliche Anteile i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG	74
1.3.4	»Schädliche« Anteile innerhalb der Fünfjahresfrist i. S. d. § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG	74
1.3.5	Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen	75
1.3.6	Mitunternehmerstatus	76
1.4	Verschmelzung mit GmbH-Anteilen im Betriebs- und Privatvermögen	76
2	Von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft durch Formwechsel	86
3	Von der Kapitalgesellschaft in die Einzelunternehmung durch Verschmelzung	87
4	Von einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung	90
4.1	Grundlagen zur Verschmelzung	91
4.1.1	Steuerliche Rückwirkung	91
4.1.2	Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft	92

4.1.3	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	93
4.1.4	Übernahmegewinn oder -verlust	93
4.1.4.1	Upstream Merger	94
4.1.4.2	Downstream Merger	95
4.1.4.3	Wechselseitige Beteiligungen	95
4.1.4.4	Schwestergesellschaften	95
4.1.4.5	Fremde Körperschaften	96
4.1.4.6	Behandlung von Verlustvorträgen	96
4.1.4.6.1	Abziehbarkeit eigener Verlustvorträge des Übernehmers nach Verschmelzung	96
4.1.4.6.2	Übergang eines Verlustvortrags auf andere Rechtsträger	97
4.1.4.7	Auswirkungen der Verschmelzung auf das steuerlich festzustellende Eigenkapital	97
4.1.4.7.1	Verschmelzung mit Kapitalerhöhung	98
4.1.4.7.2	Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung	99
4.1.5	Auswirkungen bei Anteilseignern	100
4.1.5.1	Anteile im Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft	101
4.1.5.2	Anteile in anderem Betriebsvermögen	101
4.1.5.3	Wesentliche Anteile gem. § 17 Abs. 1 EStG	102
4.1.5.4	Private, nicht § 17-EStG-Anteile	102
4.1.6	Verschmelzungen in Kapitalgesellschaften mit Auslandsbezug	102
4.1.6.1	Innerdeutsche Verschmelzungen mit beschränkt steuerpflichtigen EU-Anteilseignern	103
4.1.6.2	Hinausverschmelzen einer deutschen Kapitalgesellschaft	103
4.1.6.3	Hereinverschmelzen einer EU-Kapitalgesellschaft	104
4.2	Von der Kapitalgesellschaft in eine fremde Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung	104
4.3	Von der Kapitalgesellschaft in die Mutter-Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung	107
5	Von der Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft durch Spaltung	110
5.1	Grundlagen zur Spaltung	110
5.2	Steuerliche Rückwirkung	111
5.3	Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft	112
5.3.1	Teilbetriebserfordernis	113
5.3.2	Missbrauchsklauseln nach § 15 Abs. 2 UmwStG	113
5.3.2.1	Dreijährige Verweildauer von Mitunternehmeranteilen	114
5.3.2.2	Veräußerungssperre für über 20%ige Anteile	114
5.3.2.3	Trennung von Gesellschafterstämmen	114
5.3.3	Anpassung der steuerlichen Eigenkapital-Bestände	114
5.4	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	114
5.4.1	Übernahmegewinn oder -verlust	115
5.4.2	Behandlung von Verlustvorträgen	116
5.4.2.1	Abziehbarkeit eigener Verlustvorträge des Übernehmers nach Spaltung	116
5.4.2.2	Übergang eines Verlustvortrags auf den Übernehmer	117
5.4.2.3	Minderung des nach Abspaltung verbleibenden Verlustvortrags beim Überträger	117
5.4.3	Auswirkung der Spaltung auf das steuerlich festzustellende Eigenkapital	118
5.4.3.1	Aufteilung des Buchvermögens nach Spaltung	119
5.4.3.2	Aufteilung der steuerlichen Eigenkapitalbestände	120
5.5	Auswirkungen bei Anteilseignern	121
5.5.1	Anteile im Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft	121
5.5.2	Anteile in anderem Betriebsvermögen	121
5.5.3	Wesentliche Anteile gem. § 17 Abs. 1 EStG	122
5.5.4	Private, nicht § 17-EStG-Anteile	122
5.6	Spaltungen in Kapitalgesellschaften mit Auslandsbezug	122

5.6.1	Innerdeutsche Spaltungen mit beschränkt steuerpflichtigen EU-Anteilseignern	123
5.6.2	Hinausspalten aus einer deutschen Kapitalgesellschaft	124
5.6.3	Hereinspalten aus einer EU-Kapitalgesellschaft	124
5.7	Von einer Kapitalgesellschaft in andere Kapitalgesellschaften durch Aufspaltung . . .	124
6	Von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft durch Spaltung	128
7	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	128
7.1	Grundlagen zur Vermögensübertragung	129
7.1.1	Gegenstand der Einbringung	130
7.1.2	Rechtsnachfolge im Zuge der Einbringung	131
7.1.3	Steuerliche Rückwirkung	132
7.1.4	Gewährung neuer Anteile und anderer Wirtschaftsgüter	132
7.2	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	133
7.2.1	Bewertung zu gemeinen Werten	135
7.2.2	Bewertung zu Zwischenwerten	135
7.2.3	Bewertung zu Buchwerten	136
7.3	Auswirkungen bei den Anteilseignern	137
7.3.1	Einbringungsgeborene Anteile	138
7.3.1.1	Veräußerung innerhalb der Siebenjahresfrist	138
7.3.1.2	Ersatztatbestände der Veräußerung	138
7.3.1.3	Übergang stiller Reserven auf andere Gesellschaftsanteile	139
7.3.1.4	Einlage einbringungsgeborener Anteile	139
7.3.1.5	Entnahme einbringungsgeborener Anteile	139
7.3.2	»Sperrfristbehaftete« Anteile	139
7.3.2.1	Veräußerung erhaltener Anteile innerhalb der Siebenjahresfrist	140
7.3.2.2	Ersatztatbestände zur Veräußerung erhaltener Anteile	141
7.3.2.3	Veräußerung eingebrachter Anteile innerhalb der Siebenjahresfrist	141
7.4	Einbringungen mit Auslandsbezug	142
7.5	Von der Einzelunternehmung in die GmbH durch Einbringung	142
8	Einbringung in eine Personengesellschaft	145
8.1	Grundlagen zur Vermögensübertragung	146
8.1.1	Gegenstand der Einbringung	146
8.1.2	Rechtsnachfolge im Zuge der Einbringung	147
8.1.3	Steuerliche Rückwirkung	148
8.1.4	Gewährung einer Mitunternehmerstellung und Zuzahlung	148
8.2	Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft	150
8.2.1	Bewertung zu gemeinen Werten	151
8.2.2	Bewertung zu Zwischenwerten	152
8.2.3	Bewertung zu Buchwerten	152
8.3	Auswirkungen bei den einbringenden Mitunternehmern	152
8.4	Einbringungen mit Auslandsbezug	153
8.5	Eintritt eines Gesellschafters in eine Einzelunternehmung	153
8.6	Abgrenzung zu Einbringungen außerhalb des UmwStG	156

Teil C Umwandlungen außerhalb des UmwStG

1	Umstrukturierungen mit Möglichkeit zur Buchwertfortführung	159
1.1	Übertragung stiller Reserven bei Einlagen ins Betriebsvermögen	159
1.2	Übertragung stiller Reserven aus unentgeltlicher Betriebsübertragung	160
1.2.1	Betriebsübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge	160
1.2.1.1	Unentgeltliche Betriebsübertragung	162
1.2.1.2	Teilentgeltliche Betriebsübertragung	162
1.2.1.3	Vollentgeltliche Betriebsübertragung	163

1.2.2	Bestandteile des Entgelts	163
1.2.3	Vermögensübertragung bei vorweggenommener Erbfolge gegen Versorgungsleistung	164
1.2.3.1	»Erster Rentenerlass« vom 23.12. 1996	164
1.2.3.2	»Zweiter Rentenerlass« vom 26.08. 2002	165
1.2.3.3	»Dritter Rentenerlass« vom 16.09. 2004	165
1.2.3.4	»Vierter Rentenerlass« vom 11.03. 2010	166
1.3	Übertragung stiller Reserven von und in Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG	167
1.3.1	Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in eigenes Betriebsvermögen	167
1.3.2	Übertragung zwischen Mitunternehmern	168
1.3.3	Missbrauchsregelungen	168
1.3.4	Übertragung gegen Entgelt, Teilentgelt bzw. unentgeltlich	169
1.3.5	Besondere Anwendungsfälle des § 6 Abs. 5 EStG	170
1.3.5.1	Ausscheiden eines Gesellschafters mit Sachwertabfindung in Betriebsvermögen	170
1.3.5.2	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	172
1.4	Übertragung stiller Reserven auf Ersatzinvestitionen	173
1.4.1	Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung nach § 6b EStG	173
1.4.2	Übertragung stiller Reserven aufgrund höherer Gewalt nach R 6.6 EStR	173
1.5	Übertragung stiller Reserven bei Realteilung von Personengesellschaften	174
1.5.1	Überführung von Gesamthandsvermögen in Privatvermögen	175
1.5.2	Überführung von Gesamthandsvermögen in ausländisches Betriebsvermögen	175
1.5.3	Überführung von Gesamthandsvermögen in inländisches Betriebsvermögen	175
1.5.3.1	Realteilung in Betriebsvermögen ohne Spitzenausgleich	175
1.5.3.2	Realteilung in Betriebsvermögen mit Spitzenausgleich	176
1.5.4	Aberkennung einer Realteilung	178
1.6	Beibehaltung stiller Reserven bei Betriebsverpachtung im Ganzen	178
1.6.1	Verpächterwahlrecht	178
1.6.2	Voraussetzungen zur Anwendung des Verpächterwahlrechts	179
2	Umstrukturierungen ohne Möglichkeit zur Buchwertfortführung	180
2.1	Auflösung stiller Reserven bei Wechsel von Gesellschaftern	180
2.1.1	Steuerliche Folgen für den Veräußerer	181
2.1.1.1	Entgelt über Buchwert des Kapitalkontos	181
2.1.1.2	Entgelt unter Buchwert des Kapitalkontos	181
2.1.2	Steuerliche Folgen für den Erwerber	182
2.1.2.1	Erwerb über Buchwert des Kapitalkontos	182
2.1.2.2	Erwerb unter Buchwert des Kapitalkontos	183
2.2	Auflösen stiller Reserven bei Ausscheiden eines Gesellschafters mit Sachwertabfindung in Privatvermögen	183
2.3	Auflösen stiller Reserven durch Übertragung in der Betriebsaufspaltung	185
2.3.1	Formen der Betriebsaufspaltung	185
2.3.1.1	Echte Betriebsaufspaltung	185
2.3.1.2	Unechte Betriebsaufspaltung	185
2.3.1.3	Umgekehrte Betriebsaufspaltung	186
2.3.1.4	Kapitalistische Betriebsaufspaltung	186
2.3.1.5	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	186
2.3.2	Rechtsfolgen nach Begründen einer Betriebsaufspaltung	186
2.3.3	Sachliche Verflechtung	187
2.3.4	Personelle Verflechtung	188
2.3.4.1	Personelle Verflechtung durch Stimmrechtsmehrheit	188
2.3.4.2	Faktische Beherrschung	189
2.3.4.3	Anteile von Ehegatten und minderjährigen Kindern	190
2.3.5	Möglichkeiten zur Vermeidung einer Betriebsaufspaltung	191

2.3.6	Beendigung der Betriebsaufspaltung	191
2.4	Auflösen stiller Reserven bei Entnahmen ins Privatvermögen	192
2.4.1	Betriebsaufgabe von Personenunternehmen	192
2.4.2	Liquidation einer Kapitalgesellschaft	193
2.4.2.1	Liquidationserfolg der Kapitalgesellschaft	193
2.4.2.2	Liquidationserfolg der Anteilseigner	194
2.4.2.2.1	Kapitalrückzahlungen nach Liquidation	194
2.4.2.2.2	Zufluss von Kapitalerträgen nach Liquidation	196
2.5	Auflösen stiller Reserven bei Einlagen ins Betriebsvermögen	196
2.5.1	Gründung durch Sacheinlage	197
2.5.2	Verdeckte Einlage durch »verschleierte Sachgründung«	197
2.5.2.1	Steuerliche Folgen eines voll entgeltlichen Erwerbs	198
2.5.2.2	Steuerliche Folgen eines unentgeltlichen Erwerbs	198
2.5.2.3	Steuerliche Folgen eines teilentgeltlichen Erwerbs	198
2.6	Auflösen stiller Reserven bei unentgeltlicher Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 4 EStG	199
2.6.1	Übertragung aus betrieblichem Anlass	199
2.6.2	Übertragung aus privatem Anlass	199
2.6.3	Teilentgeltliche Übertragungen	199
	Stichwortregister	203