Grundkurs des Steuerrechts 12

Umwandlungssteuerrecht

Bearbeitet von
StB Prof. Dr. Roland Madl

5., neu bearbeitete und aktualisierte Auflage 2013. Buch inkl. Online-Nutzung. 204 S. Inklusive Downloadangebot. Kartoniert
ISBN 978 3 7910 3130 9

Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen

Zu Leseprobe

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

978-3-7910-3130-9 Madl Prof. Dr., Umwandlungssteuerrecht
5., neu bearbeitete und aktualisierte Auflage
© 2012 Schäffer-Poeschel Verlag (www.schaeffer-poeschel.de)

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 Übernahmeerfolgs 38
1.1.7 Umwandlung und Gewerbesteuer 40
1.1.8 Differenzierung der GmbH-Anteile 40
1.1.9 Verschmelzungen 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