



Shape the future
with confidence

BMF veröffentlicht Umwandlungs- steuererlass

Tax Zoom

9. Januar 2025

Das BMF hat am 02.01.2025 pünktlich zum Start ins neue Jahr 2025 das finale BMF-Schreiben zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (sog. Umwandlungssteuererlass) veröffentlicht. Der aktualisierte Umwandlungssteuererlass ersetzt nach mehr als 13 Jahren den bisherigen Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011. Die Finanzverwaltung berücksichtigt dabei insbesondere zwischenzeitlich ergangene Gesetzesänderungen und Rechtsprechung und aktualisiert den Erlass damit im klassischen Sinne; eine grundlegende Reform oder Änderung der Verwaltungsauffassung findet im Rahmen der Aktualisierung des Umwandlungssteuererlasses nicht statt. Punktuell wurden in der finalen Fassung Forderungen aus den Stellungnahmen der Verbände zur Entwurfsfassung vom 11.10.2023 berücksichtigt bzw. inhaltliche Anpassungen vorgenommen.

§ 1 UmwStG

Bezüglich des persönlichen Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes (§ 1 UmwStG) werden zunächst die Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) (Wegfall der persönlichen Umwandlungsvoraussetzungen in § 1 Abs. 2 UmwStG und Einführung des Optionsmodells nach § 1a KStG) und durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) (eingetragene GbR als umwandlungsfähiger Rechtsträger) reflektiert und entsprechend angepasst. Daneben werden auch einige Anpassungen in den Randziffern zum sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG vorgenommen, also bei der Beschreibung der verschiedenen Umwandlungsarten im Anwendungsbereich des UmwStG.



The better the question.
The better the answer.
The better the world works.



Beispielsweise wird in Rz. 01.15 für Spaltungen klargestellt, dass die sog. nichtverhältnismäßige Spaltung auch die Möglichkeit mit einschließt, dass ein Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft überhaupt nicht an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt wird („Spaltung zu Null“).

Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen

Bei grenzüberschreitenden Umwandlungen werden insbesondere die Verweise auf die im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie (UmRuG) aktualisierten Rechtsnormen des Umwandlungsgesetzes (§§ 305 ff. UmwG) angepasst.

Der neue Erlass enthält insbesondere zur Vergleichbarkeit ausländischer Umwandlungen Aussagen. Bereits der Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011 sah vor, dass das UmwStG auch auf vergleichbare ausländische Vorgänge anwendbar sein soll, wobei auch grenzüberschreitende Umwandlungen solche ausländischen Vorgänge darstellen (Rz. 01.20 und 01.21). Daran wird auch im finalen Erlass festgehalten und weiterhin eine strikte Vergleichbarkeit des ausländischen Umwandlungsvorgangs mit einer inländischen Umwandlung nach dem UmwG gefordert.

Wie bereits im Erlassentwurf verweist die Finanzverwaltung für die Prüfung der Umwandlungsfähigkeit der beteiligten ausländischen Rechtsträger auf das BMF-Schreiben vom 26.09.2014, BStBl. I, S. 1258 (sog. LLC-Erlass) und stellt in Rz. 01.24 klar, dass der ausländische Umwandlungsvorgang nur dann mit einem inländischen vergleichbar ist, wenn die Vergleichbarkeit hinsichtlich aller Aspekte für alle beteiligten Rechtsträger zu bejahen ist. Im Einzelnen sind damit nach Ansicht der Finanzverwaltung die folgenden Kriterien kumulativ zu prüfen:

- die beteiligten Rechtsträger
- die Rechtsnatur bzw. Rechtsfolgen des Umwandlungsvorgangs (Strukturmerkmale)
- sonstige Vergleichskriterien

Einige erleichternde Änderungen im Vergleich zum Entwurf vom 11.10.2023 haben sich zumindest mit Blick auf die Strukturmerkmale einer Verschmelzung und Abspaltung ergeben.

Zwar bestehen bei der Verschmelzung die wesentlichen Strukturmerkmale unverändert fort. In Rz. 01.32 stellt die Finanzverwaltung jedoch klar, dass eine notarielle Beglaubigung oder vergleichbare Formerfordernisse nicht entscheidend für die Berücksichtigung ausländischer Kapitalerhöhungsverbote oder Wahlrechte sind, soweit diese der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Vorgangs nach ausländischem Recht nicht entgegenstehen und kein gravierender Mangel vorliegt.

Bisher hatte die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass die Abspaltung unter partieller Gesamtrechtsnachfolge („kraft Gesetzes“) erfolgen müsse, um einer inländischen Abspaltung vergleichbar sein zu können. Die Finanzverwaltung stellte sich damit gegen die vom BFH auf § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG angewandte typusorientierte Auslegung (BFH vom 01.07.2021, VIII R 9/19, BStBl. II 2022, S. 359; VIII R 15/20, BStBl. II 2022, S. 363) und erklärte die BFH-Rechtsprechung im Rahmen von § 15 UmwStG für nicht anwendbar (BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl. I 2022, S. 844). Parallel zur Veröffentlichung des neuen Umwandlungssteuererlasses hebt die Finanzverwaltung ihren o. g. Nichtanwendungserlass erfreulicherweise auf (BFM-Schreiben vom 02.01.2025) und weicht in Rz. 01.38 von ihrer bisherigen Rechtsauffassung ab. Nunmehr soll das Strukturmerkmal „kraft Gesetzes“ bei Spaltungen, auf die das UmwG keine Anwendung findet, unbeachtlich sein, wenn der ausländische Staat keine partielle Gesamtrechtsnachfolge vorsieht und die Vermögensübertragung in einem einheitlichen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der und gegen die Übertragung von Anteilen an dem übernehmenden Rechtsträger an die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers erfolgt.

Bedauerlicherweise hat die Finanzverwaltung darüber hinausgehende Aussagen zur typusorientierten Auslegung anderer Umwandlungsvorgänge nicht getroffen. Dennoch sind zumindest die Klarstellung mit Blick auf die Vergleichbarkeit ausländischer Abspaltungen und ein Abrücken von der bisherigen Verwaltungsauffassung begrüßenswert.

Homogener Formwechsel

Zunächst stellt das BMF in Rz. 01.38a klar, dass in den Anwendungsbereich des UmwStG nur heterogene Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft fallen und es sich bei einem homogenen Formwechsel lediglich um den Wechsel des „Rechtskleids“ handelt, der keine steuerliche Folgen auslöst. Diese grundsätzliche Einordnung des homogenen Formwechsels soll auch in grenzüberschreitenden Fällen zu berücksichtigen sein. Das BMF führt dazu in Rz. 01.38b und unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 25.10.2017 (C-106/16 „Polbud“) Folgendes aus:

- Soweit nach einem homogenen Hinausformwechsel die (un)beschränkte inländische Körperschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaft fortbesteht, kommt es weder zu einer Anwendung des UmwStG noch zu einer Aufdeckung stiller Reserven.
- Bei einem homogenen Hereinformwechsel führt mangels Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts weder die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung noch die Verlegung des Satzungssitzes zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.

§ 2 UmwStG

§ 2 UmwStG betrifft insbesondere die Reichweite der steuerlichen Rückwirkung bei Umwandlungen und besondere Verlustverrechnungsbeschränkungen im Rahmen von Umwandlungen.

Die zeitliche Perspektive ist insbesondere dann wichtig, wenn es um die Übertragung eines Teilbetriebs geht (z. B. bei Abspaltung eines Teilbetriebs auf eine andere Körperschaft gemäß § 15 UmwStG). Hier verbleibt es (nunmehr) dabei, dass die Teilbetriebsvoraussetzungen zum steuerlichen Übertragungstichtag i. S. d. § 2 Abs. 1 UmwStG zu erfüllen sind (Rz. 02.14). Gleiches dürfte auch bei der Einbringung eines Teilbetriebs gemäß § 20 (in eine Kapitalgesellschaft) und § 24 UmwStG (in eine Personengesellschaft) gelten. Der Erlassentwurf hatte noch vorgesehen, dass diese Voraussetzungen „auch“ zum steuerlichen Übertragungstichtag zu erfüllen sind, und ließ damit Raum für Diskussionen.

Zum Verlustverrechnungsverbot im Rückwirkungszeitraum nach § 2 Abs. 4 Satz 3–6 UmwStG nimmt die Neufassung des Umwandlungssteuererlasses erstmals in Rz. 02.40a, b Stellung. Wie bereits im Entwurf vorgesehen besteht hinsichtlich der verrechenbaren Verluste, der verbleibenden Verlustvträge, der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte und des Zinsvortrags des übernehmenden Rechtsträgers keine zeitliche Beschränkung auf den Rückwirkungszeitraum. Auch ist das



Verlustverrechnungsverbot unabhängig vom Vorliegen einer steuergestalterischen Missbrauchsabsicht auch bei Einbringungen anzuwenden und gilt nach Verwaltungsauffassung auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. Dies deckt sich mit der jüngeren Rechtsprechung des BFH (BFH vom 12.04.2023, I R 48/20, BStBl. II 2023, S. 888).

Die Vorschrift des § 2 Abs. 5 UmwStG (besondere Verlustverrechnungsbeschränkung im Zusammenhang mit bestimmten Termingeschäften) bleibt im Erlass unerwähnt.

§ 3 UmwStG

Steuerliche Schlussbilanz

Hinsichtlich der Regelungen bei einer Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft werden Form und Frist zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz konkretisiert (Rz. 03.01).

Wie bereits im Umwandlungssteuererlass 2011 gilt als Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz auch die ausdrückliche Erklärung, dass die Steuerbilanz i. S. d. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz sein soll, wenn sie der steuerlichen Schlussbilanz entspricht; diese Erklärung ist unwiderruflich. In ihr ist zugleich ein konkludent gestellter Antrag auf Ansatz des Buchwerts zu sehen (vgl. Rn. 03.29). Ein solcher Antrag kann auch durch die Übermittlung einer elektronischen Bilanz i. S. d. § 5b EStG als Bilanzart „Umwandlungsbilanz, zugleich Jahresabschluss“ gestellt werden.

Weiterhin wurde die Einfügung des § 3 Abs. 2a UmwStG im Zuge des Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) im finalen Umwandlungssteuererlass berücksichtigt. Demnach muss die steuerliche Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungs-

stichtag bis zum Ablauf der nach § 149 AO maßgebenden Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, elektronisch übermittelt werden (§ 5b EStG soll entsprechend gelten).

Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers

Der Umwandlungssteuererlass berücksichtigt erstmalig u. a. in Rz. 03.05 die Vorschriften der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG im Rahmen von Verschmelzungen. § 4f EStG verhindert eine (unmittelbare und vollumfängliche) steuerwirksame Aufdeckung stiller Lasten bei der Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen.

Zunächst vertrat die Verwaltung im Entwurf des Umwandlungssteuererlasses die Auffassung, dass für im Rahmen der Verschmelzung übertragene Verpflichtungen eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG ausscheidet. Bestehende Rücklagen nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG im Zusammenhang mit von der übertragenden Körperschaft übernommenen Verpflichtungen seien bei einem Ansatz mit dem gemeinen Wert



mit 0 Euro zu bewerten, da es sich lediglich um buchtechnische Passivposten handle.

Im Zuge des finalen Umwandlungssteuererlasses hat die Finanzverwaltung in Bezug auf § 4f EStG gegenüber der Entwurfsfassung ihre Rechtsauffassung geändert. Demnach ist nunmehr eine Aufwandsverteilung auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers vorzunehmen, soweit die übertragene Verpflichtungen in der Steuerbilanz des übertragenden Rechtsträgers Ansatzverboten, Ansatzbeschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterliegen haben und die Verpflichtung in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert anzusetzen sind. § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach eine Aufwandsverteilung unterbleibt, wenn die Schuldübernahme im Rahmen einer Veräußerung erfolgt, findet nach Verwaltungsansicht keine Anwendung. Bei Buchwertfortführung entsteht bereits kein steuerbilanzieller Aufwand, sodass sich auch die Frage nach der Aufwandsverteilung im Rahmen des § 4f EStG nicht stellen sollte.

Erstmalige Steuerverstrickung durch Umwandlung

In Rz. 03.09a äußert sich die Verwaltung erstmalig zum Verhältnis der Bewertungswahlrechte nach dem UmwStG zu den allgemeinen Verstrickungsregelungen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG). Nach Verwaltungsauffassung soll im Falle einer umwandlungsinduzierten Verstrickung (wenn also das deutsche Besteuerungsrecht unmittelbar durch die Umwandlung begründet wird) in Deutschland ein Ansatz zum gemeinen Wert nur dann erfolgen, sofern nicht aufgrund einer Besteuerung im Ausland ein niedrigerer Wert anzusetzen ist. Im Entwurf des Umwandlungssteuererlasses vertrat die Verwaltung noch die Ansicht, dass die Verstrickungsregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG keine Anwendung finden sollte, soweit eine umwandlungsinduzierte Verstrickung vorliegt.

Durchbrechung des einheitlichen Wertansatzes bei Buchwertfortführung

Grundsätzlich kann der Antrag auf Fortführung der Buchwerte nach Verwaltungsauffassung nur einheitlich gestellt werden. Diese Aussage ist insbesondere dann relevant, wenn in der Schlussbilanz Buchwerte angesetzt werden sollen. Dies betrifft Fallkonstellationen, in denen Wirtschaftsgüter bereits vor der Umwandlung in Deutschland steuerverstrickt waren und für andere Wirtschaftsgüter im Zuge der Umwandlung das deutsche Besteuerungsrecht erstmalig begründet wird. In diesem Fall sollte nach der Entwurfsfassung des Umwandlungssteuererlasses aufgrund des einheitlichen Wertansatzes auch für die erstmals in Deutschland steuerverstrickten Wirtschaftsgüter ein Buchwertansatz erfolgen. Dieser Passus wurde jedoch nicht in den finalen Umwandlungssteuererlass übernommen. Aufgrund des nunmehr statuierten Vorrangs der Verstrickungsregelungen gegenüber den Bewertungswahlrechten nach dem UmwStG im Falle einer umwandlungsinduzierten Verstrickung kann es nunmehr zur Durchbrechung des einheitlichen Wertansatzes kommen. Demnach sind nach der finalen Fassung

des Umwandlungssteuererlasses bei umwandlungsinduzierter Verstrickung die jeweiligen Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen (vgl. Rz. 03.13). Soweit im Ausland aufgrund eines Ausschlusses oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts eine Besteuerung erfolgt, ist das jeweilige Wirtschaftsgut in der Schlussbilanz mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG). Somit kann sich in der steuerlichen Schlussbilanz für erstmals verstrickte Wirtschaftsgüter ein von dem für die sonstigen Wirtschaftsgüter abweichender Wert ergeben.

Ausgleichsposten bei umwandlungsinduzierter Entstrickung

Im Zuge des finalen Umwandlungssteuererlasses wurde die Rz. 03.20a eingefügt. Hintergrund ist die Neufassung des § 4g Abs. 1 Satz 4 EStG, wonach auf Antrag ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG gebildet werden kann, wenn es aufgrund einer Umwandlung zum Ausschlusse oder zur Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich eines Wirtschaftsguts i. S. d. § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG kommt und mithin das Wirtschaftsgut in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei grenzüberschreitender Umwandlung

Im Einklang mit dem Entwurf stellt der Umwandlungssteuererlass klar, dass die grenzüberschreitende Umwandlung keine Aussage über die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer in- oder ausländischen Betriebsstätte trifft. Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern entscheide sich allein anhand

- des § 1 Abs. 5 AStG,
- der Grundsätze der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), einschließlich der hierzu ergangenen Verwaltungsgrundsätze (VWG BsGa), und
- der nach dem DBA geltenden Auslegungsregeln.

§ 4 UmwStG

Beteiligungskorrekturverlust

§ 4 UmwStG befasst sich mit den steuerlichen Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers. Im Rahmen der Umwandlung einer Körperschaft in bzw. auf ein Personenunternehmen wird aufgrund der Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG eine Aufwärtsverschmelzung unterstellt. Dabei kann es zu einem sog. Beteiligungskorrekturverlust kommen, wenn der gemeine Wert der Anteile des übernehmenden Rechtsträgers an der übertragenden Körperschaft niedriger ist als deren Buchwert. Unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 30.07.2014, I R 58/12, BStBl. II 2015, S. 219 soll im Falle eines Beteiligungskorrekturverlusts eine Abstockung gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG auf den gemeinen Wert erfolgen (vgl. Rz. 04.05). Auf den daraus resultierenden Beteiligungskorrekturverlust ist ggf. § 8b Abs. 3 KStG bzw. § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden.

Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers

In Bezug auf die Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG beim übernehmenden Rechtsträger hat dieser nach Verwaltungsauffassung eine vor oder im Zuge der Umwandlung begründete Aufwandsverteilung gemäß § 4f EStG als Rechtsnachfolger entsprechend § 4f Abs. 1 Satz 7 EStG fortzuführen (Rz. 04.16). Während der Entwurf des Umwandlungssteuererlasses noch eine entsprechende Verteilung für Rücklagen nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG im Zusammenhang mit vom übertragenen Rechtsträger übernommenen Verpflichtungen anordnete, ist dieser Passus im finalen Umwandlungssteuererlass gestrichen worden.

Keine Anrechnung von Besitzzeiten für Zwecke des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs

§ 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG sieht vor, dass Vorbesitzzeiten beim übernehmenden Rechtsträger angerechnet werden. Im ursprünglichen Umwandlungssteuererlass aus dem Jahr 2011

hatte die Finanzverwaltung noch die Ansicht vertreten, dass für das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a und 7 GewStG) die Besitzzeiten angerechnet werden können (Rz. 04.15 im Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011). Im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung (BFH vom 16.04.2014, I R 44/13, BStBl. II 2015, S. 303) vertritt die Verwaltung nunmehr die Ansicht, dass für das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg eine Besitzzeitanrechnung ausgeschlossen sei, da § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG nicht auf einen Zeitraum, sondern auf die Verhältnisse zu einem Zeitpunkt abstelle. Die Gewährung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs setze daher eine Umwandlung rückwirkend auf den Beginn des Erhebungszeitraums voraus (Rz. 04.15).

Kosten für den Vermögensübergang

In verschiedenen Vorschriften des UmwStG werden die Kosten für den Vermögensübergang thematisiert. So sind diese etwa bei Ermittlung des Übernahmeergebnisses (§§ 4 Abs. 4 und § 12 Abs. 2 UmwStG) bzw. bei Ermittlung der Einbringungsgewinne I und II (§ 22 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG) zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Kosten für den Vermögensübergang vertritt die Verwaltung unter Rekurs auf eine jüngere Entscheidung des BFH (BFH vom 23.11.2022, I R 25/20, BStBl. II 2023, S. 612) die Ansicht, dass deren Zuordnung nach dem sog. Veranlassungsprinzip erfolgt (Rz. 04.34). Entscheidend sei demnach das auslösende Moment für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung und damit zum Vermögensübergang oder zum laufenden Gewinn. Dabei ist zu beachten, dass die Kosten für den Vermögensübergang Teil des Übernahmeergebnisses der 1. Stufe i. S. d. § 4 Abs. 4 UmwStG sind. Aufgrund der Minderung des Übernahmeergebnisses der 1. Stufe um die Bezüge nach § 7 UmwStG verbleibt in der Praxis regelmäßig ein Übernahmeverlust (Übernahmeergebnis der 2. Stufe). Dieser Verlust unterliegt gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG den Beschränkungen analog § 3c Abs. 2 EStG (Verlust bleibt bei natürlichen Personen zu 40 Prozent außer Ansatz) bzw. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG (Verlust bleibt bei Kapitalgesellschaften vollumfänglich außer Ansatz).



§ 5 UmwStG

Überführungsfiktion gemäß § 5 Abs. 2 UmwStG

Hinsichtlich der Einlage- und Überführungsfiktion nach § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG hat das BMF das BFH-Urteil vom 11.04.2019, IV R 1/17, BStBl. II 2019, S. 501 in Rz. 05.07a eingearbeitet, wonach im Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft nach § 7 Satz 1 UmwStG bei Anteilen, die nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelt werden, als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln ist.

§ 6 UmwStG

Übernahmefolgegewinn bei wertgeminderter Forderung

Rz. 06.03 wurde im Zuge der Überarbeitung des Umwandlungssteuererlasses vollumfänglich angepasst und regelt den Einlagewert einer wertgeminderten Forderung im Rahmen der Ermittlung des Übernahmefolgegewinns gemäß § 6 UmwStG. Wird eine Kapitalgesellschaft auf ihren Alleingesellschafter verschmolzen, gilt eine zum Privatvermögen des Gesellschafters gehörende Forderung gegen die übertragende Körperschaft als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt. War die Forderung wertgemindert und hätte sich ihr Ausfall im Falle ihrer weiteren Zugehörigkeit zum Privatvermögen bei der Verwirklichung eines Realisationstatbestands nach § 17 EStG einkommensteuermindernd ausgewirkt, ist als Einlagewert nicht der (geminderte) Teilwert anzusetzen, sondern derjenige Wert, mit dem die Forderung im Falle der Verwirklichung eines Realisationstatbestands nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen gewesen wäre.



§ 11 UmwStG

Frist zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz

Bei den Regelungen zur Verschmelzung oder Vermögensübertragung zwischen Kapitalgesellschaften wird zunächst in Rz. 11.02 die Frist zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz (§ 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) konkretisiert. Diese Einfügung ergibt sich durch den im Rahmen des JStG 2024 neu geschaffenen § 3 Abs. 2a UmwStG (nach § 11 Abs. 3 UmwStG auch im Rahmen von Umwandlungen nach §§ 11 ff. zu berücksichtigen), nach dem die Übermittlung der steuerlichen Schlussbilanz elektronisch und bis zum Ablauf der nach § 149 AO

maßgebenden Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, erfolgen muss. Gleichmaßen wird in Rz. 13.10 die Gesetzesänderung des JStG 2024 zur Abgabefrist für den Buchwertantrag auf der Ebene der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft (§ 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) nachgezogen. Der Antrag muss nunmehr spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung des Anteilseigners zuständigen Finanzamt gestellt werden.

Organschaft: Möglicher Buchwertansatz bei Einkommensbesteuerung

Zunächst wurde der Begriff „Billigkeit“ aus Rz. 11.08 gestrichen (wie im gesamten finalen Umwandlungssteuererlass). Weiterhin thematisiert Rz. 11.08 die Möglichkeit des Buchwertansatzes bei einer Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Organgesellschaft (mit einer natürlichen Person oder Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Mitunternehmer als Organträger). In Rz. 11.08 der finalen Fassung heißt es diesbezüglich, dass soweit das zugerechnete Einkommen beim Organträger (oder im Fall von Personengesellschaften als Organträgern auf Ebene der Gesellschafter) der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegt, die übergehenden Wirtschaftsgüter dennoch einheitlich mit dem Buchwert angesetzt werden können. Eine schriftliche Einverständniserklärung darüber, dass etwaige Mehrabführungen anlässlich der Verschmelzung als vororganschaftlich i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG zu behandeln sind, ist nun nicht mehr erforderlich.

Die so geänderte Randziffer zeigt, dass es für § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG nicht entscheidend sein kann, ob das bei

der Verschmelzung auf eine Organgesellschaft übergehende Vermögen infolge der organschaftlichen Zurechnung des Einkommens an den Organträger bei diesem der Körperschaft- oder Einkommensteuer unterliegt.

Abwärtsverschmelzung

In der Neufassung des Umwandlungssteuererlasses wird vermehrt auf Abwärtsverschmelzungen von Körperschaften Bezug genommen (Rz. 11.17 ff.). Hierbei wird insbesondere ausgeführt, dass auch die übergehende Beteiligung der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i. S. d. § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gehört (unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 30.05.2018, I R 31/16, BStBl. II 2019, S. 136). Ebenso wird der Fall einer Abwärtsverschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft mit im Ausland ansässigen Anteilseignern aufgenommen; diese kann nur dann ohne Aufdeckung stiller Reserven vollzogen werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven der Muttergesellschaft sichergestellt ist.

§ 12 UmwStG

Weiter fügt das BMF in Rz. 12.05 einen Verweis auf das BFH-Urteil vom 09.01.2013, I R 24/12, BStBl. II 2018, S. 509 bzgl. der Regelung ein, dass ein Übernahmeergebnis i. S. d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung - ungeachtet einer Beteiligung an der übertragenden Körperschaft - zu ermitteln sei. Insoweit bleiben damit die Forderungen der Verbände oder Stimmen in der Literatur unbeachtet, dass entsprechend dem Wortlaut von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG kein Übernahmeergebnis zu ermitteln sein sollte, sofern keine Beteiligung der Übernehmerin an der übertragenden Körperschaft besteht (damit nur in Fällen der Aufwärtsverschmelzung). Die (negativen) Konsequenzen daraus dürften für die Steuerpflichtigen aber überschaubar sein, da die Norm ohnehin anordnet, dass das Übernahmeergebnis außer Ansatz zu lassen ist und auch § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i. V. m. § 8b KStG mangels Beteiligung bei einer Seitwärts- oder Abwärtsverschmelzung nicht zur Anwendung gelangt. Allerdings bleibt zu berücksichtigen, dass die Kosten für den Vermögensübergang in den steuerlich außer Ansatz zu bleibenden Übernahmegewinn oder -verlust eingehen und damit in sämtlichen Verschmelzungsfällen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind.

§ 13 UmwStG

In Rz. 13.01 zur Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft wird der Anwendungsbereich der Norm dahin gehend angepasst, dass nicht mehr auf einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 verwiesen wird. Denn mit dem JStG 2024 wurde die Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile nach § 27 Abs. 3 UmwStG zum 01.01.2025 abgeschafft und diese Anteile in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG überführt. Gemäß Rz. 13.03 soll nach geänderter Verwaltungsauffassung § 13 UmwStG nunmehr unabhängig davon Anwendung finden, ob es sich um eine verhältnismäßige oder um eine nicht verhältnismäßige Verschmelzung oder Spaltung mit oder ohne Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner handelt. Bei Anteilen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, sei zu prüfen, ob es durch die Wertverschiebung zu einer Entnahme kommen kann (unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 28.5.2020, IV R 17/17, BStBl. II 2023, S. 607). Außerdem sei in allen Fällen zu prüfen, ob eine Wertverschiebung zwischen den Anteilseignern eine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt oder einen der Tatbestände des § 7 Absatz 8 ErbStG erfüllt (unter Verweis auf R E 7.5 ErbStR 2019 und Rz. 15.44). Bei den Ausführungen zu den Rechtsfolgen der sog. Fußstapfentheorie nach § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG wird außerdem ergänzt, dass sich die Eigenschaft der Zugehörigkeit der Anteile zu einem (Sonder-)Betriebsvermögen auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft überträgt und dass die siebenjährige Sperrfrist nach § 22 UmwStG zu beachten sein kann.

§ 15 UmwStG

Der Umfang des zu übertragenden Vermögens, Zuordnungskriterien

Bei den Ausführungen zu den Fällen des § 15 UmwStG wird unter anderem bzgl. der oft strittigen Frage nach der Übertragung eines Teilbetriebs ergänzt, dass nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter, die von mehreren Teilbetrieben genutzt und nicht aufgeteilt werden, einheitlich dem Teilbetrieb zuzuordnen sind, in dem sie überwiegend genutzt werden (Rz. 15.08). In Rz. 15.04 wird klargestellt, dass bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auch das zu diesem Teilbetrieb gehörende (funktional wesentliche) Sonderbetriebsvermögen anteilig im selben Verhältnis mit übertragen werden muss.

Übernahmeergebnis und Kosten für den Vermögensübergang

In Rz. 15.14a wird ergänzt, dass ein Übernahmeergebnis i. S. d. § 12 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG nicht nur im Fall der Aufwärtsabspaltung, sondern auch bei Abwärts- und Seitwärtsspaltungen zu ermitteln ist. Dementsprechend sind Kosten für den Vermögensübergang auch in jenen Fällen nicht als Betriebsausgaben abziehbar.

Weitere Aussagen zur Spaltung, insbesondere Nachspaltungsveräußerungssperre

Weitere in der Praxis geforderte Anpassungen oder Erläuterungen bzgl. der Teilbetriebsthematik wurden im finalen Erlass nicht mehr vorgenommen. Vielmehr wurden im Vergleich zur Entwurfsfassung noch die Änderungen der sog. Nachspal-

tungsveräußerungssperre durch das Wachstumschancengesetz (§ 15 Abs. 2 Satz 2-7 UmwStG) ergänzt (insbesondere Rz. 15.25a ff.). Hierbei hat sich das BMF größtenteils eng an den Gesetzestext und die Gesetzesbegründung gehalten. Obgleich die gesetzliche Neuregelung komplex und in Teilen auslegungsbedürftig ausgestaltet ist, bleiben die Ausführungen der Finanzverwaltung zur Erhöhung der Rechtssicherheit in der praktischen Anwendung der Norm hinter den Erwartungen zurück. Wünschenswert wären beispielsweise Ausführungen zur „Wertverschiebungs-Escape-Klausel“ nach Satz 6, zur Unwiderlegbarkeit der Vermutung des § 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG n. F. als möglicher Unionsrechtsverstoß oder zur Spaltbarkeit börsennotierter Gesellschaften gewesen.

Nach Rz. 15.24 soll eine schädliche Veräußerung auch im Falle einer Umwandlung der unmittelbar an der vorangegangenen Umwandlung beteiligten Rechtsträger sowie der Muttergesellschaft als Gesellschafterin der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger vorliegen. Insoweit wurden demnach Forderungen der Verbände oder Stimmen in der Literatur nicht mehr berücksichtigt, dass ein Formwechsel eines unmittelbar an der vorangegangenen Umwandlung beteiligten Rechtsträgers eigentlich keine schädliche Umwandlung bzw. Veräußerung im Rahmen des Nachspaltungsveräußerungssperre darstellen sollte, da dieser lediglich ein Wechsel des Rechtskleides darstelle und gerade kein Rechtsträgerwechsel erfolge, oder dass die Umwandlung der Muttergesellschaft als Gesellschafterin der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger keine schädliche Veräußerung i. S. d. § 15 Abs. 2 UmwStG darstellen sollte, da es nur aus Sicht der Anteilseiger der Muttergesellschaft zu einer Anteilsübertragung komme, die nicht von § 15 Abs. 2 UmwStG erfasst sein sollte. In Bezug auf die Änderungen des Wachstumschancengesetzes sticht insbesondere Rz. 15.35a hervor, die sich auf § 15 Abs. 2 Satz 7 Halbsatz 2 UmwStG bezieht. Hiernach gilt auch die mittelbare Veräußerung eines Anteils durch ein verbundenes Unternehmen als Veräußerung eines Anteiles an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG. In einem ausführlichen Beispiel schränkt die Finanzverwaltung den weit gefassten Gesetzeswortlaut ein und hebt hervor, dass § 15 Abs. 2 Satz 7 Halbsatz 2 UmwStG nur zur Anwendung gelangt, wenn zuvor eine Veräußerung an ein verbundenes Unternehmen erfolgte, die nach Satz 7 Halbsatz 1 (verbundene Unternehmen i. S. d. § 271 Abs. 2 HGB gelten nicht als außenstehend) unschädlich war; § 15 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Satz 4 und 5 UmwStG findet also nicht über § 15 Abs. 2 Satz 7 Halbsatz 2 UmwStG Anwendung, wenn der Erwerber nicht zuvor als verbundenes Unternehmen eine Beteiligung erworben hat, auf die die Ausnahme nach § 15 Abs. 2 Satz 7 Halbsatz 1 UmwStG Anwendung gefunden hat.



§ 18 UmwStG

Zudem berücksichtigt der finale Erlass in Rz. 18.05 die mit dem JStG 2024 erfolgten Änderungen des § 18 Abs. 3 UmwStG. Ein neuer Satz 3 in § 18 Abs. 3 UmwStG regelt, dass auch bei einer mittelbaren Veräußerung oder Aufgabe von Anteilen an der übernehmenden Personengesellschaft der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt. Dies betrifft Übertragungsvorgänge bei doppelstöckigen Personengesellschaften. Auch insoweit beschränkt sich der Umwandlungssteuererlass auf die Wiedergabe des Gesetzeswortlauts bzw. der Gesetzesbegründung. Das Beispiel in Rz. 18.05 wirft indes Fragen auf. Denn man könnte es so verstehen, dass eine Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft, die selbst keine stillen Reserven enthält (wie z. B. eine Komplementär-GmbH), auf eine mittelbar gehaltene Personengesellschaft zur Anwendung der Norm

führt. Dies erscheint uns – gerade in Anbetracht der weiteren Rechtsfolge des § 18 Abs. 3 Satz 4 UmwStG, nämlich der mangelnden Anrechnung der Gewerbesteuer in diesen Fällen – als zu weitgehend. Insoweit wäre eine einschränkende Auslegung seitens der Finanzverwaltung wünschenswert gewesen.

Ergänzt werden in Rz. 18.09 Ausführungen zu den von § 18 Abs. 3 UmwStG erfassten stillen Reserven. Danach erfasst die Norm sämtliche stillen Reserven des im Zeitpunkt der Aufgabe oder der Veräußerung vorhandenen Betriebsvermögens mit Ausnahme des Betriebsvermögens, das erst im Zuge der Umwandlung oder danach gebildet wurde. Der „Nachversteuerung“ unterliegen danach auch neu gebildete stille Reserven des erfassten Betriebsvermögens.

§ 20 UmwStG

Aussagen zum Einbringungsgegenstand

Die Neufassung des Umwandlungssteuererlasses stellt in Rz. 20.05 klar, dass im Falle eines Formwechsels einer Person in eine Kapitalgesellschaft die Mitunternehmeranteile an der Personengesellschaft der jeweilige Einbringungsgegenstand sind, nicht etwa der Betrieb der Personengesellschaft. Die Finanzverwaltung folgt damit der BFH-Rechtsprechung, bleibt jedoch insoweit inkonsequent, als in Fällen der Verschmelzung einer Personengesellschaft Einbringungsgegenstand der Betrieb sein soll.

Darüber hinaus konkretisiert das BMF, dass ein einheitlicher Einbringungsverfahren vorliegt, wenn in wirtschaftlichem und zeitlichem Zusammenhang Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Als Ergänzung zu diesen bereits in der Entwurfsfassung vorgenommenen Anpassungen stellt die Finanzverwaltung im finalen Umwandlungssteuererlass nunmehr klar, dass damit jedoch kein Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG begründet wird.

Auch mit Blick auf die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nimmt das BMF im Erlass eine Konkretisierung vor. Wie bereits in der Entwurfsfassung aufgeführt ist bei Übertragungen von Teilen eines Mitunternehmeranteils auch jedes zugehörige (funktional wesentliche) Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens quotal mitzuübertragen.

Am „Rechtsinstitut Gesamtplan“ hält die Finanzverwaltung in Rz. 20.07 trotz begründeter Kritik aus den Stellungnahmen der Verbände hinsichtlich einer fehlenden Rechtsgrundlage oder finanzgerichtlicher Rechtfertigung weiterhin fest und schafft bedauerlicherweise an dieser Stelle keine erhöhte Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen.

Auch am Antragsvorbehalt in Rz. 20.09, nach dem das Zurückhalten von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger nur bei unwiderruflicher Antragstellung unschädlich ist, hält die Finanzverwaltung fest und setzt damit die ergangene BFH-Rechtsprechung im finalen Erlass nicht konsequent um. Denn der BFH hat die nicht notwendige Mitübertragung der Anteile am übernehmenden Rechtsträger bereits bestätigt (bspw. BFH vom 24.10.2000, VIII R 25/98, vom 11.12.2001, VIII R 23/01 und vom 25.07.2012, I R 88/10).

Antrag auf rückwirkende Einbringung

Der Erlass stellt – wie bereits der Erlassentwurf – klar, dass der Antrag auf steuerliche Rückwirkung gemäß § 20 Abs. 5 UmwStG unwiderruflich ist.

Bewertungswahlrecht

Zudem berücksichtigt der finale Erlass in Rz. 20.19 die mit dem JStG 2024 erfolgte Änderung des § 20 Abs. 2 UmwStG. Im neuen Satz 5 wurde die langjährige Verwaltungsauffassung festgeschrieben, nachdem der BFH eine gegenteilige Auffassung vertreten hatte (BFH vom 07.03.2018, I R 12/16, BStBl. II 2024, S. 613). Die neue Gesetzeslage und Verwaltungsauffassung, nach der Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum bei der Ermittlung des eingebrachten Betriebsvermögens zu berücksichtigen sind, wird nun auch ausdrücklich in Rz. 20.19 des finalen Erlasses reflektiert. Der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens ist im Ergebnis nicht möglich, soweit sich unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten ergäben. Für Zwecke des Zwischenwertansatzes sind die Buchwerte der aktiven Wirtschaftsgüter insoweit einheitlich aufzustocken.



Die schon im Erlassentwurf vorgesehene Anpassung der in Rz. 20.19 enthaltenen Regelung für Übertragungen auf Organgesellschaften im Einklang mit Rz. 11.08 ist auch im finalen Erlass erfolgt.

Bereits der Erlassentwurf enthielt in der neuen Rz. 20.19a ein detailliertes Berechnungsbeispiel inkl. Abwandlung, in dem die Finanzverwaltung ihre Auffassung zu schädlichen sonstigen Gegenleistungen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG ausführte. Die Ausführungen enthielten zudem bereits die Klarstellung, dass die gesetzlich genannten Grenzen der sonstigen Gegenleistung als Mehrbegünstigungsklauseln zu verstehen sind und somit zu prüfen ist, ob sich nach der relativen (25 Prozent) oder absoluten Wertgrenze (500.000 Euro) eine geringere Einschränkung des Buchwertansatzes ergibt. Diese Ausführungen behielt die Finanzverwaltung im finalen Erlass insgesamt bei. Erfreulicherweise stellt die Finanzver-

waltung im finalen Erlass zudem ausdrücklich klar, dass zurückbehaltene Forderungen des einbringenden Mitunternehmers gegen die Mitunternehmerschaft keine sonstige Gegenleistung darstellen.

Drittanfechtungsrecht des Einbringenden

Der finale Umwandlungssteuererlass stellt – wie schon zuvor der Erlassentwurf – klar, dass sich der Einbringende in seinem eigenen Besteuerungsverfahren zwar nicht gegen den Wertansatz beim übernehmenden Rechtsträger wehren kann, ihm jedoch als Drittbetroffener die Möglichkeit offensteht, die für den übernehmenden Rechtsträger maßgebliche Steuerfestsetzung anzufechten. Die Finanzverwaltung setzt damit die dazu ergangene BFH-Rechtsprechung (Urteile vom 08.06.2011, I R 79/10, BStBl. II 2012, S. 421 und vom 15.06.2016, I R 69/15, BStBl. II 2017, S. 75) auch im Umwandlungssteuererlass um.

§ 22 UmwStG

Keine Gewerbesteuer auf die Einbringungsgewinne I und II

Die Finanzverwaltung setzt in Rz. 22.07 im Bereich der Sperrfristnorm nach § 22 UmwStG die BFH-Rechtsprechung um, nach der ein Einbringungsgewinn I nicht der Gewerbesteuer unterliegt, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre, und zwar unabhängig davon, ob sämtliche erhaltene Anteile in einem Vorgang veräußert werden oder nicht (Urteil vom 11.07.2019, I R 26/18, BStBl. II 2022, S. 93). Darüber hinaus weitete die Finanzverwaltung diese Auffassung in Rz. 22.13 auch vollumfänglich auf den Einbringungsgewinn II aus. Das heißt, auch wenn nicht alle miteingebrachten Anteile in einem einheitlichen Vorgang veräußert werden, soll keine Gewerbesteuer auf den Einbringungsgewinn II anfallen, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht der Gewerbesteuer unterliegen hätte.

Veräußerung setzt Aufdeckung der stillen Reserven voraus

Hat der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits veräußert, soll gemäß § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG kein Einbringungsgewinn II ausgelöst werden. Die Finanzverwaltung hält an ihrer bereits im Entwurf geäußerten Auffassung in Rz. 22.17 fest, dass nach dem Sinn und Zweck des § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nur unterbleiben soll, wenn die vorangehende Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hatte. Nachdem diese Auffassung im Zuge des JStG 2024 auch in der Rechtsnorm ergänzt wurde, ist das Beibehalten der Ausführungen im finalen Erlass wenig überraschend und mittlerweile (für die Zukunft) auch vom Gesetzeswortlaut gedeckt.

Absehen von der Einbringungsgewinnbesteuerung in Rz. 22.23

Zunächst verwendet Rz. 22.23 den Begriff „Billigkeit“ nicht mehr (siehe bereits zu Rz. 11.08). Grundsätzlich führen jede Folgeumwandlung einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft sowohl des Einbringenden als auch der übernehmenden Kapitalgesellschaft sowie die umwandlungsbedingte Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile zu einer Veräußerung i. S. d. § 22 UmwStG, die einen Einbringungsgewinn I oder II nach sich zieht. Solche Folgeumwandlungen sieht der Gesetzgeber zum Teil als unschädlich an (vgl. z. B. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG). Dies trifft aber z. B. nicht auf Verschmelzungen zu; eine Verschmelzung kann also (z. B. beim Anteilseigner) auf der Grundlage des § 13 Abs. 1 UmwStG zu einem Sperrfristverstoß führen.

Bereits im Erlassentwurf hatte die Finanzverwaltung den Beispieldialog in Rz. 22.23 zur Konkretisierung der nicht schädlichen Folgeumwandlungen erweitert. Im neu eingefügten Beispiel der Seitwärtsabspaltung stellt die Finanzverwaltung klar, dass in diesen Fällen aus ihrer Sicht keine unschädliche Folgeumwandlung vorliegen kann, wenn der Einbringende nach der Spaltung nicht unmittelbar oder mittelbar am ursprünglich eingebrachten Betriebsvermögen beteiligt ist.

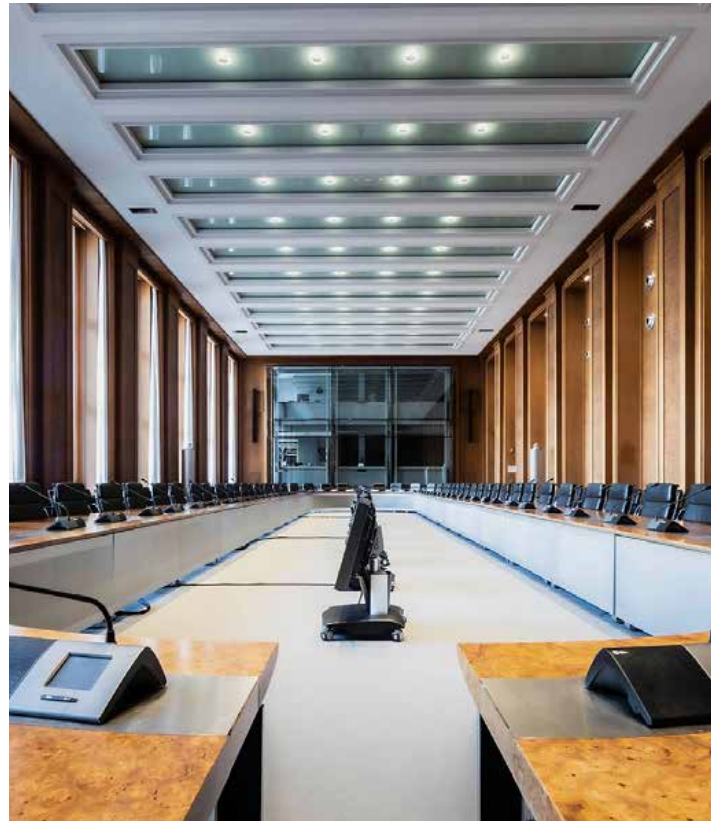
Darüber hinaus sieht die Finanzverwaltung bereits in Rz. 22.23 des Umwandlungssteuererlasses vom 11.11.2011 eine Billigkeitsregelung vor, nach der bei Folgeumwandlungen unter den dort genannten Voraussetzungen von einer Einbringungsgewinnbesteuerung abgesehen werden kann. Eine der zu erfüllenden Voraussetzungen war bislang die Kapitalerhöhung beim übernehmenden Rechtsträger. Erfreulicherweise hat die Finanzverwaltung auf die im Zuge der eingereichten

Stellungnahmen der Verbände zum Erlassentwurf geäußerte Kritik reagiert und dieses Erfordernis im finalen Erlass gestrichen.

Einlagelösung und Einlagenrückgewähr

Eine Sperrfristverletzung wird nicht nur durch reine Veräußerungsvorgänge oder Folgeumwandlungen ausgelöst, sondern gemäß § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG auch bei Ausschüttungen bzw. Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto der Kapitalgesellschaft, an der die sperrfristbehafteten Anteile bestehen. Eine schädliche Einlagenrückgewähr liegt jedoch nur vor, soweit die tatsächlich ausgekehrten Beträge den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der sperrfristbehafteten Anteile übersteigen (so bereits Rz. 22.24 des Umwandlungssteuererlasses vom 11.11.2011).

Der finale Erlass berücksichtigt - wie bereits der Erlassentwurf - nun auch die Änderungen, die sich durch die im Zuge des KöMoG eingeführte Einlagelösung bei organschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen ergeben haben. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach dem 31.12.2021 erfolgt sind, den Beteiligungsbuchwert unmittelbar erhöhen bzw. mindern und gemäß § 27 Abs. 6 KStG auch bei der Ermittlung einer schädlichen Einlagenrückgewähr zu berücksichtigen sind.



§ 24 UmwStG

Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich

Erfolgt eine Einbringung i. S. d. § 24 UmwStG und wurde bei der Personengesellschaft der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, musste nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung ein Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG vollzogen werden. In dessen Folge entstand ein laufender Gewinn, der nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt war. Von dieser Auffassung rückt die Finanzverwaltung in Rz. 24.03 nunmehr dahin gehend ab, dass nur noch dann ein Wechsel der Gewinnermittlungsart erfolgen muss, wenn ein Ansatz zum Zwischenwert oder zum gemeinen Wert gewählt wird. Der Buchwertantrag ist bis zur erstmaligen Einreichung der Einnahmenüberschussrechnung bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Personengesellschaft zuständigen Finanzamt für das Wirtschaftsjahr der Einbringung zu stellen. Ergänzend dazu führt das BFM im finalen Erlass in Rz. 24.03 aus, dass bei Fortführung der Einnahmenüberschussrechnung weder eine steuerliche Schlussbilanz noch eine Eröffnungsbilanz vorliegt.

Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Hat der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits veräußert, Einbringungs Vorgang i. S. d. § 24 UmwStG erfolgt gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Bisher traf die Finanzverwaltung dazu eine missliche Formulierung in Rz. 24.07 („soweit“). Dies ändert das BMF im neuen Umwandlungssteuererlass und stellt klar, dass § 24 UmwStG Anwendung findet, wenn der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung auch Gesellschaftsrechte erwirbt. Dies ist Fall, wenn er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangt oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitert.

Bezüglich der Frage, ob der Einbringende Gesellschaftsrechte erhält, ändert die Finanzverwaltung ihre bisherige Auffassung insoweit, als

- die Buchung auf einem variablen Kapitalkonto oder auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto oder auf einem bloßen Darlehenskonto nicht zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten führt und damit nicht für § 24 UmwStG ausreicht, womit die Finanzverwaltung ihre Auffassung an das bereits ergangene BMF-Schreiben vom 26.07.2016, BStBl. I, S. 684 anpasst, und





- die Einbringung auch bei einem Mischentgelt auf Antrag zum Buch- oder zum Zwischenwertansatz erfolgen kann, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung nicht die in § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG genannten Grenzen übersteigt.

Anwendung von § 24 Abs. 5 UmwStG auf einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995

Bisher sollte § 24 Abs. 5 UmwStG bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen nicht auf einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 anzuwenden sein. Die entsprechende Stelle wurde in Rz. 24.23 ersatzlos gestrichen. Denn mit dem JStG 2024 wurde die Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile nach § 27 Abs. 3 UmwStG zum 01.01.2025 abgeschafft und diese Anteile in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG überführt.

Organschaften und Umwandlungen

Finanzielle Eingliederung und Zugehörigkeit der Organbeteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte

Die Auswirkungen von Umwandlungen auf Organschaften erfahren im Erlass weitreichende Änderungen, sowohl im Vergleich zum Erlass aus dem Jahr 2011 als auch im Vergleich zur Entwurffassung. Dies liegt insbesondere an der BFH-Rechtsprechung aus dem Jahr 2023 zur Reichweite der sog. Fußstapfentheorie (BFH vom 11.07.2023, I R 21/20, BStBl. II 2024, S. 413, I R 36/20, BStBl. 2024 II, S. 419, I R 40/20, BStBl. II 2024, S. 434 und I R 45/20 BStBl. II 2024, S. 438). Konkret geht es dabei um das Erfordernis der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers bei Umwandlungen zu einem unterjährigen Übertragungstichtag und die Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers. In der Folge der genannten Urteile waren die Rz. Org.02 und Org.03 (Verschmelzung des Organträgers), Rz. Org.06 ff. (Auf- und Abspaltung, Ausgliederung), Rz. Org.13 (Begründung einer Organschaft nach Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG) und Rz. Org.15 (Begründung einer Organschaft nach Austausch) anzupassen.

Bei der Verschmelzung des Organträgers auf einen anderen Rechtsträger (Personen- oder Kapitalgesellschaft) gilt gemäß Rz. Org.02 nunmehr Folgendes:

„Der übernehmende Rechtsträger tritt hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG) auch dann nach § 12 Absatz 3 Satz 1 UmwStG i. V. m. § 4 Absatz 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Dies gilt auch für das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers nach § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 4 KStG (BFH vom 11.7.2023, I R 36/20 BStBl. II 2024, 419 und I R 45/20, BStBl. II 2024, 438).“

Dies gilt aber nur für die Fortsetzung einer bereits bestehenden Organschaft, möglicherweise aber nicht für die Neubegründung einer Organschaft im Verhältnis zum übernehmenden Rechtsträger (Rz. Org.03):

„Eine Organschaft kann durch den übernehmenden Rechtsträger mit steuerlicher Rückwirkung nur begründet werden, wenn diesem auch die Anteile an der künftigen Organgesellschaft steuerlich rückwirkend (z. B. nach §§ 2, 20 Absatz 5 und 6 oder § 24 Absatz 4 UmwStG) zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zuzurechnen sind. Werden die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung erst infolge

der Umwandlung geschaffen (z. B. übertragender Rechtsträger und übernehmender Rechtsträger besitzen vor der Umwandlung eine Beteiligung von nicht mehr als 50 %), ist die rückwirkende erstmalige Begründung einer Organschaft nur möglich, wenn der Beginn des Wirtschaftsjahres gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG nicht vor dem steuerlichen Übertragungstichtag liegt.“

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 11.07.2023, I R 21/20, BStBl. II 2024, S. 413 entschieden, dass auch die Neubegründung einer Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger möglich ist. Zugegebenermaßen betraf das Urteil nur den Fall des qualifizierten Anteilstauschs zu Buchwerten, nicht aber eine Verschmelzung. Eine unterschiedliche Behandlung der Vorgänge ist aber nicht systematisch. Denn für die beiden Vorgänge gilt gleichermaßen die Fußstapfentheorie gemäß § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG (bei der Verschmelzung unmittelbar) oder aber über den Verweis in § 23 Abs. 1 UmwStG (beim qualifizierten Anteilstausch). Es fällt auf, dass das BMF den Fall der Begründung einer Organschaft nach dem qualifizierten Anteilstausch – wie im zitierten BFH-Urteil entschieden – möglicherweise ebenfalls nicht entsprechend den Aussagen des BFH behandelt wissen will (Rz. Org.16 und 17).

Auch die Fälle der Spaltungen des Organträgers sowie Ausgliederungen der Organbeteiligung (Rz. Org.06 ff.), die Einbringungsfälle (Rz. Org.13) und die Fälle des qualifizierten Anteilstauschs (Rz. Org.15) sind über die Verweisteknik des Erlasses von diesen Aussagen betroffen.

Zurechnung des Organeinkommens und Versteuerung eines Übertragungsgewinns

Im Anschluss an die zitierte BFH-Rechtsprechung stellt das BMF in Rz. Org.19 klar, dass bei Fortsetzung oder Begründung einer Organschaft (vgl. z. B. Rn. Org.02) das Organeinkommen in vollem Umfang demjenigen Rechtsträger zuzurechnen ist, der zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft als deren Organträger anzusehen ist (vgl. BFH vom 11.07.2023, I R 36/20 BStBl. II 2024, S. 419 und I R 45/20, BStBl. II 2024, S. 438).

Ein Übertragungsgewinn bei Verschmelzung oder Spaltung ist nunmehr auch nach Verwaltungsauffassung Teil des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens und wird vom Organträger versteuert (Rz. Org.27). Dies hatte die Finanzverwaltung vormals noch anders gesehen, kehrt nunmehr aber im Anschluss an das BFH-Urteil vom 11.08.2021, I R 27/18, BStBl. II 2023, S. 195 von dieser Sichtweise ab.

Beendigung des Gewinnabführungsvertrags bei Umwandlungen

Bei der Beendigung des Gewinnabführungsvertrags innerhalb der ersten fünf Jahre seiner Laufzeit stellt sich aus steuerlicher Sicht die Frage, ob ein wichtiger Grund vorliegt (vgl.

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG) bzw. benötigt wird (der Gewinnabführungsvertrag endet im Falle der Umwandlung der Organgesellschaft auch ohne Kündigung). Bei dieser Frage erfolgt nunmehr ein Gleichlauf zwischen dem Umwandlungssteuererlass und den Körperschaftsteuerrichtlinien: Umwandlungen können einen wichtigen Grund für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrags darstellen. Allerdings hat das BMF nunmehr das BFH-Urteil vom 11.07.2023, I R 36/20, BStBl. II 2024, S. 419 zitiert (Rz. Org.26). Dort hatte der BFH Folgendes festgestellt: Erlischt der Gewinnabführungsvertrag vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG) durch sogenannte Konfusion (hier: Verschmelzung der Organgesellschaft mit dem Organträger), ist dies ein „wichtiger Grund“, sodass die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit die steuerrechtliche Anerkennung nicht hindert. Bei einer Konfusion des Gewinnabführungsvertrags bei einer Verschmelzung sollte damit stets ein wichtiger Grund vorliegen.

Abschaffung von Ausgleichsposten

Der Gesetzgeber hat im Zuge des KöMoG die Ausgleichsposten im Zusammenhang mit einer ertragsteuerlichen Organschaft abgeschafft. In der Vergangenheit waren diese Ausgleichsposten bei Umwandlungen aufzulösen, weil es sich nach Verwaltungsauffassung jeweils um eine Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft handelte. Nunmehr sind diese Ausführungen entbehrlich. Für „Altfälle“, d. h. für Ausgleichsposten i. S. d. § 14 Abs. 4 KStG i. d. F. vor dem JStG 2022 vom 16.12.2022, BGBl. I, S. 2294, sind die Aussagen des alten Erlasses aber weiterhin relevant (Rz. Org.35).

Mehr- und Minderabführungen bei Umwandlungen

Das sehr praxisrelevante Thema „Mehr- und Minderabführungen“ im Zusammenhang mit Umwandlungen wird ebenfalls angesprochen: Der Erlass nimmt die BFH-Rechtsprechung auf, dass das Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG nur in zeitlicher, nicht auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen ist und „außerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen“ in organschaftlicher Zeit nicht erfasst sind (BFH vom 21.2.2022, I R 51/19, BStBl. II 2023, S. 725). Beruhen diese Unterschiede allein auf der unterschiedlichen zeitlichen Zuordnung der Rechtsfolgen der Umwandlung für steuerliche und handelsrechtliche Zwecke (Abweichung des umwandlungssteuerrechtlichen und des handelsrechtlichen Umwandlungstichtags), bestimmt Rz. Org.33 Folgendes: „Bei sich im Folgejahr wieder ausgleichenden Abweichungen des steuerlichen und handelsrechtlichen Übernahmeergebnisses infolge der Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungstichtags sind die Folgen einer Mehr-/Minderabführung nicht zu ziehen.“

Auswirkungen von Umwandlungen auf das steuerliche Einlagekonto und den Sonderausweis

Die Aussagen des BMF über die Veränderung des Einlagekontos bei Umwandlungen sind ebenfalls geändert worden. Dies ist nicht zuletzt durch die Änderungen des § 29 KStG im Rahmen des JStG 2024 bedingt.

Eingangs stellt der Erlass in Rz. K.02 klar, dass § 29 KStG für inländische Umwandlungen von Kapitalgesellschaften i. S. d. § 1 UmwG (§ 29 Absatz 1 KStG), sonstige inländische und vergleichbare ausländische Umwandlungen von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und Personenvereinigungen gilt, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG gewähren können, sowie für vergleichbare ausländische Umwandlungen von Körperschaften und Personenvereinigungen, für die ein Einlagekonto bisher nicht festzustellen war. Dabei betrifft § 29 Abs. 5 KStG „andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können“; § 29 Abs. 6 KStG betrifft solche übertragenden Körperschaften oder Personenvereinigungen, für die ein Einlagekonto bisher nicht festzustellen war.

Die wesentlichen Aussagen dazu finden sich in Rz. K.19. Der übergehende Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen beim übertragenden Rechtsträger ist bei den vergleichbaren ausländischen Umwandlungen nach § 29 Abs. 6 KStG in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 5 KStG sowie § 29 Abs. 1 i. V. m. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu ermitteln. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft erhöht sich nach Maßgabe des § 29 Abs. 2 bzw. 3 KStG in Umwandlungsfällen zum Schluss des Wirtschaftsjahres, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt (vgl. Rz. K.09). Dies gilt auch für Umwandlungen zur Neugründung (vgl. Rz. 02.11). Das „erste Wirtschaftsjahr“, in dem der übergehende Einlagekontobestand noch nicht für eine Leistungsverrechnung nach § 27 Absatz 1 Satz 3 KStG zur Verfügung steht, ist das Wirtschaftsjahr, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt.

Zeitliche Anwendung

Der finale Umwandlungssteuererlass findet auf alle offenen Fälle Anwendung und ersetzt insoweit das BMF-Schreiben vom 11.11.2011. Hat sich die Rechtslage zwischen Verwirklichung des Besteuerungstatbestands und dem Datum der Veröffentlichung des finalen Umwandlungssteuererlasses (02.01.2025) maßgeblich geändert, gilt dies nur, soweit die Anwendung des finalen Umwandlungssteuererlasses der im Einzelfall maßgeblichen Rechtslage nicht widerspricht.

Der Volltext des Schreibens steht Ihnen auf der Internetseite des BMF zur Verfügung.

Direkt zum BMF-Schreiben kommen Sie **hier** oder über den QR-Code.





Bleiben Sie steuerlich interessiert!

Mit freundlichen Grüßen

Ihr

EY National Office Tax

Fragen und Anregungen nehmen wir gerne via E-Mail über eNL.Tax@de.ey.com entgegen.

Bildnachweis:

Seite 1, 3, 5, 6, 8, 11, 12 und 15: © Bundesministerium der Finanzen | Photothek

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

Shape the future with confidence

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 18 Standorten.

© 2025 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

Creative Design Germany | BKR 2401-690
ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de