

YPOG Briefing:

Entwurf des neuen Umwandlungssteuererlasses

Die wichtigsten Änderungen im Überblick

Köln, 26.10.2023 | Florian Oppel, Maximilian Trappmann, Julian Solowjeff, Jakob Schlösser

Kaum ein BMF-Schreiben ist in der Beratungspraxis so wichtig wie der Umwandlungssteuererlass. Der aktuelle stammt aus dem Jahr 2011. Nun hat das BMF den Entwurf eines Updates vorgelegt (UmwStE 2024-E). Grundlegende Änderungen bleiben aus. Vielmehr handelt es sich um eine behutsame Überarbeitung, die insbesondere seither ergangene Rechtsprechung und Gesetzesänderungen einpflegt. Darin kommt eine profiskalische Tendenz zum Ausdruck. Der UmwStE 2024-E soll grundsätzlich für alle im Zeitpunkt der Veröffentlichung offenen Fälle Anwendung finden.

§ 1 UmwStG – Vergleichbare ausländische Vorgänge

Bei Umwandlungsvorgängen nach ausländischem Gesellschaftsrecht bleibt es bei der bekannten Vergleichbarkeitsprüfung anhand der beteiligten Rechtsträger, der Strukturmerkmale des Umwandlungsvorgangs (Rechtsnatur und Rechtsfolgen) und sonstiger Vergleichbarkeitskriterien. Die durch das UmRUG ermöglichten grenzüberschreitenden Umwandlungen werden ebenfalls als ausländische Vorgänge bewertet und sollen *grundsätzlich* mit innerstaatlichen Umwandlungen vergleichbar sein (Rn. 01.21).

Der unverändert von der Verwaltung geforderte Umwandlungsvertrag bzw. Umwandlungsplan muss die vom europäischen Gesetzgeber in der Richtlinie über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts vorgeschriebenen Mindestinhalte (RL (EU) 2017/1132) jetzt auch bei ausländischen Umwandlungsvorgängen mit Drittstaatenbezug einhalten, obwohl diese keinen Bezug zum Sekundärrecht haben (Rn. 01.31 und 01.34).

Die Finanzverwaltung verlangt auch in Zukunft, dass der Vermögensübergang *kraft Gesetzes* erfolgt (Rn. 01.31, 01.33 und 01.36). Sie verlangt damit jedenfalls eine (partielle) Gesamtrechtsnachfolge. Erwartungsgemäß schließt sich die Finanzverwaltung zudem nicht der in Bezug auf § 20 Abs. 4a EStG ergangenen Spin-Off-Rechtsprechung des BFH an (Rn. 01.38).

§ 2 UmwStG – Auslegung von § 2 Abs. 4 Sätze 3 ff. UmwStG

Der UmwStE 2024-E positioniert sich erstmals zu den 2013 eingeführten § 2 Abs. 4 Sätzen 3 bis 6 UmwStG. Die Norm erfasst auch Konstellationen außerhalb des vom Gesetzgeber verfolgten Zwecks der Missbrauchsbekämpfung. Gleichwohl nimmt die Finanzverwaltung keine Reduktion vor (Rn. 02.40a). Die Finanzverwaltung stellt allerdings klar, dass die Rückausnahme des § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG auch Anwendung findet, wenn der Sitz der Muttergesellschaft im Ausland ist.

§ 3 UmwStG – Vorrang des UmwStG vor allgemeinen Ver- und Entstrickungsregeln

Die Finanzverwaltung hält die allgemeinen Verstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG für subsidiär, sofern das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich einzelner Wirtschaftsgüter unmittelbar durch die Umwandlung begründet wird (Rn. 03.09a). Trotz Neubegründung des deutschen Besteuerungsrechts kommt es nicht zu einem Step-Up. Für die in der Praxis relevante Überführung von beweglichen Wirtschaftsgütern in die Betriebsstätte des übernehmenden

Rechtsträgers gelten weiterhin die allgemeinen Verstrickungsregelungen, wenn dies nicht unmittelbar durch den Umwandlungsvorgang erfolgt.

§ 4 UmwStG – Kosten des Vermögensübergangs und Vorbesitzzeiten

Der UmwStE 2024-E übernimmt die Rechtsauffassung des BFH (I R 58/12) im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 UmwStG wonach ein entsprechender Beteiligungskorrekturverlust auf Ebene des Anteilseigner nach § 3c EStG (betreffend natürliche Personen als Anteilseigner) zu 40% bzw. nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG (betreffend Körperschaften als Anteilseigner) vollständig unberücksichtigt bleibt (Rn. 04.03 Abs. 2).

Der UmwStE 2024-E übernimmt weiterhin die BFH-Rechtsprechung (I R 44/13) zur fehlenden Besitzzeitanrechnung des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG für das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg des übernehmenden Rechtsträgers (Rn. 04.15).

Der Finanzverwaltung folgt dem BFH (I R 25/20) auch in Bezug auf die „Kosten“ des Vermögensübergangs, die als Bestandteil des Übernahmeergebnisses i.S.v. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG faktisch nicht abgezogen werden können. Für die Zuordnung zum laufenden Gewinn oder zum Übernahmeergebnis ist dabei auf das "auslösende Moment" für die Entstehung der Aufwendungen maßgeblich (Rn. 04.34).

§ 11 UmwStG – Besonderheiten bei Abwärtsverschmelzung

Der Entwurf folgt der BFH-Entscheidung I R 31/16 wonach im Fall der Abwärtsverschmelzung die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft auf den bzw. die Gesellschafter der Muttergesellschaft übergeht (Rn. 11.06, 11.09a, 11.18 und 11.19). Nationale Abwärtsverschmelzungen *mit ausländischen Anteilseignern* werden hierdurch erschwert, weil nach § 11 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG i.d.R. das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen bleibt.

Eine steuerneutrale Umwandlung in eine Organgesellschaft ist nun auch ohne schriftliche Zustimmung aller Beteiligten möglich, sofern das zugerechnete Einkommen beim Organträger der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegt (Rn. 11.08).

§ 12 UmwStG – Übernahmeergebnis ist immer zu ermitteln

Der UmwStE 2024-E stellt unter Bezugnahme auf den BFH (I R 24/12) erneut klar, dass ein Übernahmeergebnis unabhängig von dem Vorliegen einer Beteiligung an dem übertragenden Rechtsträger in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung zu ermitteln ist (Rn. 12.05 Abs. 2).

Der UmwStE 2024-E verweist für Verschmelzungsvorgänge einer Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft, die selbst Organgesellschaft ist, nunmehr explizit für die Ermittlung des Einkommens der Organshaft auf die Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 KStG (Rn. 12.07). Für Verschmelzungsvorgänge, die vor dem 13. Dezember 2019 in das öffentliche Register eingetragen wurden und dadurch Wirksamkeit erlangten, schließt sich die Finanzverwaltung der Entscheidung des BFH (I R 16/16) an.

§ 13 UmwStG – Wertverschiebungen

Die Finanzverwaltung lässt nun auch bei wertverschiebenden Vorgängen die Fortführung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte auf Grundlage des § 13 Abs. 2 UmwStG zu (Rn. 13.03 Satz 1). Wertverschiebungen sind nun auf Anteilseignerebene zu prüfen und nach den allgemeinen ertrag- und schenkungsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen (Rn. 13.03 Satz 3).

§ 15 UmwStG – Zuordenbare Wirtschaftsgüter kein Spaltungshindernis

Die Finanzverwaltung schließt sich der herrschenden Meinung in der Literatur an und ordnet auch nicht-verhältniswahrende Spaltungen (sog. Spaltung zu null) dem Anwendungsbereich des § 15 UmwStG zu (Rn. 01.15 und 15.43).

Der UmwStE 2024-E stellt klar, dass für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG auch nach wirtschaftlichen Zusammenhängenden Wirtschaftsgüter einem Teilbetrieb zugeordnet werden können

müssen (Rn. 15.01). Werden diese von mehr als einem Teilbetrieb genutzt, sind sie dem Teilbetrieb zuzuordnen, der diese überwiegend nutzt. Die Ausnahme der ideellen Teilung bei an sich spaltungshindernden wesentlichen Betriebsgrundlagen ist weiter nur auf Grundstücke beschränkt.

§ 20 UmwStG

Rn. 20.05 Satz 3 stellt klar, dass die Übertragung des Gesamthandsvermögens und Sonderbetriebsvermögens in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang einen einheitlichen Einbringungsvorgang darstellt. Der UmwStE 2024-E behandelt jedoch weiterhin nicht die Einbringung von neutralem Vermögen.

Unverändert und damit inhaltsgleich ist Rn. 20.07. Die Finanzverwaltung möchte daher – anders als in § 6 Abs. 3 EStG – weiterhin die Gesamtplanrechtsprechung bei der vorherigen Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen prüfen (Rn. 20.07 Satz 2).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann die Zurückbehaltung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft weiterhin nur im Billigkeitswege als unschädlich angesehen werden (Rn. 20.09 UmwStE 2011). Der umstrittene Billigkeitsantrag der Rn. 20.09 UmwStE 2011 erfährt hierbei lediglich zwei redaktionelle Anpassungen.

Rn. 20.11 Satz 2 enthält nun die Ergänzung, dass bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen anteilig mit eingebracht werden muss. Der vorgenannten Rn. kann jedoch nicht entnommen werden, ob auch die überquotale Einbringung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen insgesamt unter § 20 UmwStG fällt.

§ 22 UmwStG

Die Finanzverwaltung passt in Rn. 22.07 ihre Auffassung an die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung des BFH (I R 13/18 und I R 26/18) an und erklärt einen EBG I oder EBG II nur dann für gewerbesteuerpflichtig, wenn die ursprüngliche Einbringung zu einem Wert oberhalb des Buchwerts Gewerbesteuer ausgelöst hätte.

Rn. 22.17 UmwStE 2024-E fordert neuerdings für eine Beendigung der Sperrfrist in § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG die Folgeveräußerung unter Aufdeckung der stillen Reserven. Der UmwStE ergänzt in Rn. 22.23 die Beispiele für die Billigkeitslösung bei Folgeumwandlungen im Rahmen des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG. Neu ist das Beispiel 4 zu einer Abspaltung, welches zuvor lediglich in einer Verfügung der OFD Niedersachsen (DStR 2014, 2397) enthalten war.

§ 24 UmwStG

Rn. 24.07 Abs. 1 Satz 4 UmwStE 2024-E wird an das BMF-Schreiben vom 26. Juli 2016 (BStBl. I 2016, 684) angepasst. Mithin wird auch bei der Einbringung eines 100 % Mitunternehmeranteils durch einen Einbringenden die Ausgabe neuer Anteile verlangt.

Umwandlungen und Organschaft

Rn. Org. 26 Satz 1 wird angepasst. So kann die Umwandlung der Organgesellschaft einen wichtigen Grund i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG darstellen. Die Anpassung steht hierbei im Einklang mit der in R 14.5 Abs. 6 Satz 2 KStR 2022 dargelegten Verwaltungsansicht.

In den Rn. Org. 27 und Org. 33 setzt die Finanzverwaltung die BFH-Rechtsprechung zum aufspaltungsbedingten Übertragungsgewinn (I R 27/18) und außerorganschaftlichen Mehrabführungen (I R 51/19) um.