Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

By PwC Deutschland | 12. Oktober 2023

# BMF veröffentlicht Entwurf für einen neuen Anwendungserlass zum UmwStG

**Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 11.10.2023 einen Entwurf für einen neugefassten Anwendungserlass zum UmwStG (UmwStE-E) an die Verbände zur Stellungnahme mit Frist bis zum 6.12.2023 gesendet. Im Vergleich zum aktuellen Anwendungserlass vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE 2011) sind keine grundlegenden Umwälzungen vorgesehen. Im Wesentlichen werden die seit Veröffentlichung des UmwStE 2011 ergangene BFH-Rechtsprechung berücksichtigt sowie Anpassungen an Änderungen der Rechtslage, z.B. im UmwG oder UmwStG, vorgenommen. Nur sehr vereinzelt gibt die Finanzverwaltung ihre bisher im UmwStE 2011 niedergelegte Rechtsauffassung zu Gunsten der Steuerpflichtigen auf. Nachfolgend werden die wesentlichen Änderungen der Aussagen der Verwaltung im Vergleich zum UmwStE 2011 dargestellt. Bestimmte Aussagen gelten aufgrund der Verweistechnik innerhalb des UmwStE-E für verschiedene Regelungen des UmwStG entsprechend.**

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

## Allgemeine Behandlung von Umwandlungen und Einbringungen

Hinsichtlich der allgemeinen ertragsteuerlichen Behandlung von Umwandlungen und Einbringungen vertritt die Verwaltung unter Berücksichtigung jüngerer BFH-Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 18.11.2020, I R 25/18, BStBl. II 2021, 732) weiterhin die Auffassung, dass Umwandlungen, Einbringungen und der Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft und umgekehrt auf Ebene des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers sowie für den Anteilseigner Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge darstellen.

## Geänderte Aussagen zu § 1 UmwStG

Wesentliche Änderungen der Aussagen der Finanzverwaltung zu § 1 UmwStG gibt es zur Vergleichbarkeit von ausländischen Vorgängen (siehe z.B. in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG).

Demnach sollen die seit dem Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie (UmRUG) in §§ 305 ff. UmwG geregelten Vorgänge zur grenzüberschreitenden Verschmelzung und Spaltung sowie zum grenzüberschreitenden Formwechsel grds. mit einer Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG, einer Spaltung i.S.d § 123 Abs. 1 oder 2 UmwG oder einem Formwechsel i.S.d. § 190 Abs. 1 UmwG vergleichbar sein. Bei Umwandlungen mit Drittstaatenbezug soll dies entsprechend gelten.

Für die Vergleichbarkeitsprüfung sind nach unveränderter Verwaltungsauffassung

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

zu prüfen. Diesbezüglich stellt die Verwaltung klar, dass jedes dieser drei Kriterien vorliegen muss.

In Bezug auf die sog. Strukturmerkmale einer ausländischen Verschmelzung, Auf- und Abspaltung setzt die Verwaltung weiterhin u.a. voraus, dass das Vermögen aufgrund eines Rechtsgeschäfts übertragen werden muss. Rechtsgeschäft in diesem Sinne soll - wie bisher - der Abschluss eines Verschmelzungs- oder Spaltungsvertrags bzw. -plans sein, der einen bestimmten Mindestinhalt umfassen muss. Hierzu stellt der UmwStE-E nunmehr sowohl für die Verschmelzung als auch für die Auf- und Abspaltung auf die EU-Richtlinie vom 30.6.2017 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts ab. Gleiches gilt für die Rechtswirkungen einer Verschmelzung, Auf- und Abspaltung. Diesbezüglich wird seitens der Verwaltung unverändert gefordert, dass die ausländische Umwandlung mit (partieller) Gesamtrechtsnachfolge erfolgen muss.

## Geänderte Aussagen zu § 2 UmwStG

Erstmals äußert sich die Verwaltung im UmwStE-E zur Regelung des Verlustverrechnungsverbots in § 2

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

Abs. 4 Satz 3 bis 6 UmwStG. In Anlehnung an ein aktuelles BFH-Urteil vom 12.4.2023, I R 48/20, BStBl. II 2023, 888 stellt die Verwaltung u.a. klar, dass sich die Regelung beim übernehmenden Rechtsträger zeitlich nicht auf den Rückwirkungszeitraum beschränkt und § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG auch für die Gewerbesteuer gilt.

Aussagen zum in 2021 eingeführten § 2 Abs. 5 UmwStG gibt es im UmwStE-E derzeit nicht.

## Geänderte Aussagen zu § 3 UmwStG

### i) Konkludenter Buchwertantrag

Im UmwStE 2011 hatte sich die Finanzverwaltung bisher dazu geäußert, dass als Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz auch die ausdrückliche Erklärung gilt, dass die Steuerbilanz i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG und § 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz sein soll, wenn diese Bilanz der steuerlichen Schlussbilanz entspricht. Diese Erklärung sah die Verwaltung zugleich als konkludent gestellten Antrag auf Ansatz der Buchwerte an. Diese im UmwStE-E weiterhin enthaltene Aussage wird dahingehend ergänzt, dass ein solcher konkludenter Antrag auf Buchwertfortführung auch durch die Übermittlung einer E-Bilanz i.S.d. § 5b EStG als Bilanzart „Umwandlungsbilanz, zugleich Jahresabschluss“ gestellt werden kann.

### ii) Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG beim übertragenden Rechtsträger

Im UmwStE-E finden sich erstmals Aussagen zur Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG im Rahmen von Umwandlungen. Im Kontext des Ansatzes der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers äußert sich die Verwaltung dazu, dass bei im Zuge der Verschmelzung übertragenen Verpflichtungen eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG ausscheiden soll.

Sofern vor der Umwandlung gewinnmindernde Rücklagen gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG im Zusammenhang mit von der übertragenden Körperschaft vormals übernommenen Verpflichtungen vor der Umwandlung bestehen, sollen diese beim Ansatz mit dem gemeinen Wert mit 0 Euro zu bewerten sein, da diese nach der Finanzverwaltungsauffassung lediglich buchtechnische Passivposten sind.

### iii) Anwendung der allgemeinen Verstrickungsregelungen bei Umwandlungen

Im UmwStE-E sind erstmals auch Aussagen zur Anwendung der allgemeinen Verstrickungsregelungen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 und § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG) im Kontext des UmwStG enthalten. Diese sollen bei einer umwandlungsinduzierten Begründung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung einzelner, im Rahmen der Umwandlung übergehender Wirtschaftsgüter nicht anzuwenden sein. In diesem Fall soll sich die Bewertung allein nach § 3 Abs. 1 UmwStG (Grundsatz gemeiner Wert) richten, sofern nicht ein Antrag auf Buchwertfortführung gestellt wird. Die o.g. Verstrickungsregelungen sollen nur dann zur Anwendung kommen, wenn die Verstrickung nicht unmittelbare Folge des Umwandlungsvorgangs ist (z.B. aufgrund von tatsächlichen Handlungen nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag mit daraus resultierender Änderung der steuerlichen Zuordnung).

### iv) Einheitlichkeitsgrundsatz beim Buchwertantrag

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

Hinsichtlich des Antrags auf Fortführung der Buchwerte fordert die Verwaltung weiterhin, dass dieser für die übergehenden Wirtschaftsgüter einheitlich gestellt wird (sog. Einheitlichkeitsgrundsatz). Ausdrücklich erstreckt der UmwStE-E diesen Grundsatz nunmehr auch auf solche Wirtschaftsgüter, bei denen das Besteuerungsrecht Deutschlands durch die Umwandlung erstmals begründet wird. Bedeutung hat diese Aussage für solche Fälle, in denen zum einen bereits vor der Umwandlung in Deutschland steuerverstricktes Vermögen bestand und zum anderen erstmals deutsche Besteuerungsrechte aufgrund der Umwandlung entstehen (z.B. Hereinverschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit einer inländischen und einer ausländischen (Anrechnungs-)Betriebsstätte). Sofern für das inländische Betriebsvermögen die Buchwertfortführung gewünscht ist, müssten nach neuerer Verwaltungsauffassung aufgrund des Einheitlichkeitsgrundsatzes auch für das erstmals in Deutschland steuerverstrickte Vermögen die Buchwerte angesetzt werden.

**v) Zuordnung zu einer in- oder ausländischen Betriebsstätte**

Auch im UmwStE-E bleibt es bei der Verwaltungsauffassung, dass eine grenzüberschreitende Umwandlung für sich genommen grundsätzlich nicht die abkommensrechtliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer in- oder ausländischen Betriebsstätte ändert. Im UmwStE 2011 wurde für die Beurteilung der Frage, ob eine Änderung der Zuordnung (z.B. für Patente oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften) vorliegt, noch auf die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 abgestellt. Hiernach war die sog. Zentralfunktion des Stammhauses zu beachten. Nunmehr sollen § 1 Abs. 5 AStG, die Grundsätze der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) und die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) maßgeblich sein.

## Geänderte Aussagen zu § 4 UmwStG

**i) Beteiligungskorrekturverluste**

Ein Beteiligungskorrekturverlust kann i. R. einer Aufwärtsumwandlung bei der übernehmenden Gesellschaft entstehen, wenn der gemeine Wert des Anteils an der Übertragerin am steuerlichen Übertragungsstichtag unter dem Buchwert liegt. Die Verwaltung stellt in Anlehnung an das BFH-Urteil vom 30.7.2014, I R 58/12, BStBl. II 2015, 199 klar, dass auf den Verlust, der sich aus der gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG notwendigen Abstockung auf den niedrigeren gemeinen Wert ergibt, ggf. § 8b Abs. 3 KStG bzw. § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden ist.

**ii) Besitzzeitanrechnung bei § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG**

Im UmwStE 2011 hatte die Verwaltung für das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG vertreten, dass Vorbesitzzeiten beim übernehmenden Rechtsträger gem. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG angerechnet werden. Diese Auffassung hatte der BFH im Urteil vom 16.4.2014, I R 44/13, BStBl. II 2015, 303 im Falle des unterjährigen Anteilstauschs i.S.d. § 21 UmwStG abgelehnt. Der BFH hatte in seiner Entscheidung aber offengelassen, ob im Falle einer Umwandlung mit Rückwirkung (z.B. nach § 2 UmwStG) etwas anderes gelten könnte. Im UmwStE-E vertritt die Verwaltung unter Berücksichtigung dieses Urteils nunmehr die Auffassung, dass die Gewährung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs für

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

übernommene Beteiligungen eine rückwirkende Umwandlung auf den Beginn des Erhebungszeitraums voraussetzt.

**iii) Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG beim übernehmenden Rechtsträger**

Hinsichtlich § 4f EStG weist der UmwStE-E darauf hin, dass der übernehmende Rechtsträger eine vor der Umwandlung begründete Aufwandsverteilung gem. § 4f EStG als Rechtsnachfolger nach § 4f Abs. 1 Satz 7 EStG fortzuführen hat. Entsprechendes soll nach Auffassung der Verwaltung auch für eventuelle vom übertragenden Rechtsträger vormals im Zusammenhang mit übernommenen Verpflichtungen nach § 5 Absatz 7 Satz 5 EStG gebildete Rücklagen gelten.

**iv) Kosten für den Vermögensübergang**

Der UmwStE-E berücksichtigt die jüngere BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 23.11.2022, I R 25/20, BStBl. II 2023, 612), nach der die Zuordnung von Kosten zu den "Kosten für den Vermögensübergang" als Bestandteil des Übernahmeergebnisses i.S.v. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG unter Veranlassungsgesichtspunkten zu erfolgen hat. Abzustellen ist dabei laut BFH- und Verwaltungsauffassung auf das "auslösende Moment" für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zum Vermögensübergang oder zum laufenden Gewinn.

## Geänderte Aussagen zu § 11 UmwStG

**i) Abwärtsverschmelzung**

Der UmwStE-E äußert sich an verschiedenen Stellen zu der Thematik der Abwärtsverschmelzung unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 30.5.2018, I R 31/16, BStBl. II 2019, 136:

- Die Anteile an der übernehmenden (Tochter-)Gesellschaft, die aufgrund der Abwärtsverschmelzung direkt auf die Anteilseigner der übertragenden Muttergesellschaft übergehen, sollen zu den dem Bewertungsgrundsatz des § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG unterliegenden „übergehenden Wirtschaftsgütern“ gehören.

- Diese Anteile können nach Verwaltungsauffassung in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn – so wie bisher im UmwStE 2011 – die Voraussetzungen von § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 (nicht auch von Nr. 1) UmwStG erfüllt sind. Für Zwecke des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG (kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts) ist bei ausländischen Anteilseignern der Übertragerin relevant, ob das Besteuerungsrecht Deutschlands für die Anteile an der Übernehmerin erhalten bleibt.

**ii) Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer**

Sowohl nach § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG als auch nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG ist es für eine steuerneutrale Umwandlung/Einbringung auf/in eine Körperschaft erforderlich, dass das übergehende

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

Vermögen bei der übernehmenden Gesellschaft später der Körperschaftsteuer unterliegt. Unter Hinweis darauf soll der Buchwertansatz nach dem UmwStE 2011 für eine Umwandlung auf / Einbringung in eine Organgesellschaft ausscheiden so weit deren Organträger eine natürliche Person oder eine Organträger-Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Mitunternehmer ist, da das übergehende Vermögen insoweit nicht der Körperschaftsteuer, sondern der Einkommensteuer unterliege. Die Verwaltung wollte bisher in dem Fall eine Umwandlung unterhalb des gemeinen Werts nur aus Billigkeitsgründen ermöglichen, wenn sich alle an der Umwandlung Beteiligten übereinstimmend schriftlich damit einverstanden erklären, dass auf die aus der Verschmelzung resultierenden Mehrabführungen § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG anzuwenden ist. Diese Auffassung wird im UmwStE-E aufgegeben. Eine steuerneutrale Umwandlung soll nunmehr auch dann ohne weitere Bedingungen möglich sein, soweit das zugerechnete Einkommen beim Organträger der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegt.

### Geänderte Aussagen zu § 12 UmwStG

Im UmwStE-E wird an verschiedenen Stellen in Anknüpfung an das BFH-Urteil vom 9.1.2013, I R 24/12, BStBl II 2018, 509 klargestellt, dass ein Übernahmeergebnis i.S.v. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG für sämtliche Verschmelzungs- und Spaltungsrichtungen zu ermitteln ist. Da die Kosten für den Vermögensübergang in den steuerlich außer Ansatz zu bleibenden Übernahmegewinn oder-verlust eingehen, sollen diese Kosten nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein.

### Geänderte Aussagen zu § 13 UmwStG

Anders als nach der im UmwStE 2011 geäußerten Rechtsauffassung soll § 13 UmwStG nunmehr unabhängig davon Anwendung finden, ob es sich um eine verhältniswahrende oder nicht verhältniswahrende Verschmelzung oder Spaltung mit oder ohne Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner handelt. Unter Bezugnahme auf die BFH-Entscheidung vom 28.5.2020, IV R 17/17, BStBl. II 2023, 607 ist bei Anteilen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, zu prüfen, ob es durch die Wertverschiebung zu einer Entnahme kommen kann. Zudem ist stets 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.

### Geänderte Aussagen zu § 15 UmwStG

#### i) Spaltungshindernde Wirtschaftsgüter

Unverändert soll eine steuerneutrale Spaltung nicht in Betracht kommen, sofern eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt wird (sog. Spaltungshindernis). Hatte sich die Verwaltung bislang nur zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen geäußert, finden sich im UmwStE-E nun auch Aussagen für nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter, die von mehreren Teilbetrieben genutzt, aber nicht aufgeteilt werden. Danach sind solche Wirtschaftsgüter einheitlich dem Teilbetrieb zuzuordnen, in dem sie überwiegend genutzt werden.

#### ii) Nachspaltungsveräußerungssperre

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

Wie schon im UmwStE 2011 vertritt die Verwaltung die Auffassung, dass die sog. Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 3 bis 4 UmwStG auch durch Umwandlungen und Einbringungen (z.B. Verschmelzungen, Auf- und Abspaltung, Formwechsel) ausgelöst werden kann. Im UmwStE-E wird diese Aussage dahingehend präzisiert, dass dies neben der Umwandlung der unmittelbar an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger (übertragender oder übernehmender Rechtsträger) auch die Umwandlung des Gesellschafters (Übertragung von Anteilen an einem beteiligten Rechtsträger im Zuge der Umwandlung der Muttergesellschaft) betrifft. Unschädlich soll dagegen die tatsächliche Veräußerung der Muttergesellschaft sein. Wie bisher sollen aber Umstrukturierungen innerhalb verbundener Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB keine schädliche Veräußerung darstellen, wenn im Anschluss an diesen Vorgang keine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an eine außenstehende Person stattfindet.

Zu beachten ist, dass Änderungen der Nachspaltungsveräußerungssperre durch das Wachstumschancengesetz geplant sind, die im UmwStE-E noch nicht berücksichtigt sind.

## Geänderte Aussagen zu § 20 UmwStG

### i) Einbringungsgegenstand bei Formwechsel

Erstmals äußert sich die Verwaltung im UmwStE-E dazu, dass beim Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft als Einbringungsgegenstand jeweils die Mitunternehmeranteile anzusehen sind (so bereits im BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2797 zu § 1a KStG). Wird das Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang übertragen, liegt nach Verwaltungsauffassung zudem ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann.

### ii) Einbringung von Teilmitunternehmeranteilen und funktional notwendiges SBV

Nach unveränderter Verwaltungsauffassung soll nicht nur die Einbringung des ganzen Mitunternehmeranteils, sondern auch die Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG begünstigt sein. Keine Aussagen hatte die Verwaltung für letztere Fälle dazu getroffen, ob Sonderbetriebsvermögen (SBV), sofern es funktional wesentliche Betriebsgrundlagen enthält, zu gleichen Bruchteilen mit übertragen werden muss oder ob auch eine unter- oder überquotale Übertragung unschädlich ist. Der UmwStE-E führt hierzu nun aus, dass auch jedes zum Teilmitunternehmeranteil zugehöriges (funktional wesentliches) Wirtschaftsgut des SBV mindestens quotal mit übergehen muss.

### iii) Antrag auf steuerliche Rückwirkung

Im Hinblick auf den Antrag auf steuerliche Rückwirkung gem. § 20 Abs. 5 UmwStG führt die Verwaltung im UmwStE-E nunmehr im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung aus, dass dieser Antrag unwiderruflich ist.

### iv) Voraussetzungen für das Wertansatzwahlrecht

Hinsichtlich der Aussagen zu den Voraussetzungen für eine buchwertneutrale Einbringung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG enthält der Entwurf punktuelle Veränderungen im Vergleich zum UmwStE 2011:

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

- Anders als im UmwStE 2011 sind keine Aussagen mehr dazu enthalten, dass ein Zwischenwert gem. § 20 Abs. 5 i.V.m. 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG zwangsweise anzusetzen ist, soweit aufgrund von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum negatives Betriebsvermögen entsteht.

- Die Aussagen zur Billigkeitsregelung bei Umwandlung auf eine Organgesellschaft sind weggefallen (siehe dazu bereits zu § 11 UmwStG).

- Es finden sich erstmals allgemeine Erläuterungen sowie Beispiele zu der in 2015 eingeführten Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG zu (schädlichen) sonstigen Gegenleistungen. Die Verwaltung stellt klar, dass die in der Regelung aufgeführten Grenzen im Sinne einer Meistbegünstigung zu lesen sind. Es soll somit zu prüfen sein, nach welcher Vorschrift sich eine geringere Einschränkung des Wertansatzwahlrechts ergibt (absolute Grenze i.H.v. 500.000 Euro oder relative Grenze i.H.v. 25%).

**v) Besteuerung des Einbringungsgewinns und Drittanfechtungsrecht**

Wird das übernommene Betriebsvermögen von der Übernehmerin (mglw. versehentlich) nicht mit dem Buchwert angesetzt, entsteht dem Einbringenden ein Einbringungsgewinn. Diesbezüglich stellt der UmwStE-E unter Berücksichtigung von BFH-Rechtsprechung klar, dass der Einbringende in dem Fall als Drittbetroffener die für die übernehmende Kapitalgesellschaft maßgebliche Steuerfestsetzung im Rahmen des Drittanfechtungsrechts anfechten kann (BFH-Urteile vom 8.6.2011, I R 79/10, BStBl II 2012, 421 und vom 15.6.2016, I R 69/15, BStBl 2017 II S. 75).

## Geänderte Aussagen zu § 22 UmwStG

**i) Gewerbesteuer auf den Einbringungsgewinn**

Die Verwaltung passt ihre bisherige, im UmwStE 2011 enthaltene Auffassung zur Behandlung des Einbringsgewinns bei der Gewerbesteuer aufgrund der BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 11.7.2019, I R 26/18, BStBl. II 2022, 93 und vom 11.7.2019, I R 13/18, BStBl. II 2022, 91) an. Danach unterliegt sowohl der Einbringungsgewinn I als auch der Einbringungsgewinn II nicht der Gewerbesteuer, wenn die ursprüngliche Einbringung bei Ansatz des gemeinen Werts bereits nicht der Gewerbesteuer unterlegen hätte. Dies soll mit Blick auf den Einbringungsgewinn I auch dann gelten, wenn nicht sämtliche erhaltenen Anteile in einem Vorgang veräußert werden.

**ii) Wegfall der Sperrfrist bei Veräußerung der erhaltenen Anteile**

**Die Sperrfrist für den Einbringungsgewinn II entfällt gem. § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG,** soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile (ganz oder teilweise) veräußert hat. Die Verwaltung hat sich im UmwStE 2011 bisher nicht ausdrücklich dazu geäußert, ob die stillen Reserven im Zuge der Veräußerung gehoben werden müssen oder ob eine Suspendierung der Sperrfrist für Zwecke von § 22 Abs. 2 UmwStG

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

auch bei einer buchwertneutralen Umwandlungsmaßnahme greift. Dazu sind erstmals Aussagen im UmwStE-E enthalten. So soll § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG seinem Sinn und Zweck nach nur dann anwendbar sein, wenn die vorangehende Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hatte.

**iii) Ausnahme von der Einbringungsgewinnbesteuerung bei Folgeumwandlungen**

Die umwandlungsbedingte Weiterübertragung von nach § 22 UmwStG sperrfristbehafteten Anteilen kann unter den Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG ggf. unschädlich sein. Andere Fälle (z.B. Verschmelzungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften) sieht die Verwaltung nach wie vor als schädliche Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile an. Wie schon nach dem UmwStE 2011 kann im Einzelfall und unter verschiedenen, im UmwStE-E niedergelegten Voraussetzungen ausnahmsweise von einer Einbringungsgewinnbesteuerung bei Folgeumwandlungen abgesehen werden, was anhand von Beispielen erläutert wird. Die Aussagen der Verwaltung werden um ein weiteres Beispiel unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften erweitert, bei der die Anteile an der Übernehmerin zur Seite abgespalten werden. Das Beispiel war bisher in der OFD-Verfügung Niedersachsen v. 22.8.2014 enthalten. Nach dem UmwStE-E soll bei der im Beispiel dargestellten Seitwärtsabspaltung eine schädliche Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG u.a. dann vorliegen, wenn der Einbringende nach der Spaltung nicht mehr unmittelbar oder mittelbar am ursprünglich eingebrachten Betriebsvermögen beteiligt ist.

**iv) Einlagelösung und schädliche Einlagenrückgewähr**

Nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG liegt ein sperrfristauslösendes Ereignis u.a. dann vor, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG ausschüttet oder zurückzahlt. Wie bisher soll eine schädliche Einlagenrückgewähr nach Verwaltungsauffassung nur dann vorliegen, soweit der ausgekehrte Betrag den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der sperrfristbehafteten Anteile im Zeitpunkt der Einlagenrückgewähr übersteigt. Ist die Kapitalgesellschaft eine Organgesellschaft kann eine (schädliche) Einlagenrückgewähr nach Verwaltungsauffassung auch durch vororganschaftliche oder (vor dem 1.1.2022 erfolgte) organschaftliche Mehrabführungen bewirkt werden, wobei im letzteren Fall der Buchwert um aktive und passive Ausgleichsposten zu korrigieren ist. Die Verwaltung äußert sich im UmwStE-E auch zu dem mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts eingeführten Konzept der sog. Einlagelösung. Organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach dem 31.12.2021 erfolgen, erhöhen bzw. mindern nach § 14 Abs. 4 KStG n.F. unmittelbar den Beteiligungsbuchwert und sind wegen § 27 Abs. 6 KStG auch bei der Ermittlung einer schädlichen Einlagenrückgewähr zu berücksichtigen.

## Geänderte Aussagen zu § 24 UmwStG

**i) Wechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich**

Sofern ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, für den der Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurde, nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht wird, die ihren Gewinn ebenfalls nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, war nach

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

bisheriger Verwaltungsauffassung stets ein Wechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG erforderlich. Diese Auffassung wird im UmwStE-E dahingehend verändert, dass dies nur noch dann gelten soll, wenn ein Ansatz zu Zwischenwerten oder zum gemeinen Wert gewählt wird, nicht hingegen bei einer Einbringung zu Buchwerten (so z.B. zuvor schon das Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein vom 2.11.2017). Im letzteren Fall ist der Antrag auf Buchwertfortführung bis zur erstmaligen Einreichung der Einnahmenüberschussrechnung bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Personengesellschaft zuständigen Finanzamt für das Wirtschaftsjahr der Einbringung zu stellen.

**ii) Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten**

Die Vorschrift des § 24 UmwStG ist nur anwendbar, soweit der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwirbt, d.h. soweit er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangt oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitert. Diesbezüglich ändert die Verwaltung ihre bisherige Auffassung u.a. unter Bezugnahme auf BFH-Rechtsprechung:

- Zum einen soll die Buchung auf einem variablen Kapitalkonto (z.B. Kapitalkonto II), auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto oder auf einem bloßen Darlehenskonto nicht zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten führen (BFH-Urteile vom 29.7.2015, IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; vom 4.2.2016, IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607; vom 23.3.2023, IV R 2/20).

- Zum anderen kann eine Einbringung gegen ein sog. Mischentgelt (d.h. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einerseits und von sonstigen Ausgleichsleistungen andererseits) zu Buchwerten erfolgen, soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen nicht über die in § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG genannten Grenzen hinausgeht.

Geänderte Aussagen zu den Auswirkungen einer Umwandlung auf eine Organschaft

**i) Wegfall von organschaftlichen Ausgleichsposten bei Umwandlung**

Die Verwaltung hatte an verschiedenen Stellen des UmwStE 2011 Aussagen dazu getroffen, dass organschaftliche Ausgleichsposten aufgrund der Umwandlung des Organträgers oder der Organgesellschaft zum steuerlichen Übertragungsstichtag u.U. aufzulösen sind. Diese Aussagen entfallen im UmwStE-E aufgrund der Einführung der sog. Einlagelösung, mit der das Konzept der organschaftlichen Ausgleichsposten aufgegeben wurde. Die Ausgleichsposten betreffenden Ausführungen im UmwStE 2011 bleiben aber für vor der Anwendung der Einlagelösung liegende Zeiträume weiterhin und unverändert anwendbar.

**ii) Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags aus wichtigem Grund**

Die bisherige Aussage im UmwStE 2011, dass die umwandlungsbedingte Beendigung des Gewinnabführungsvertrag ein wichtiger Grund “ist”, wird nunmehr an die Ausführungen in den

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

Körperschaftsteuerrichtlinien 2022 angeglichen (R 14.5 Abs. 6 Satz 2 KStR 2022). Danach “kann” die Umwandlung des Organträgers oder der Organgesellschaft ein wichtiger Grund „sein“, einen noch nicht fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführten Gewinnabführungsvertrag zu kündigen, im gegenseitigen Einvernehmen zu beenden oder – im Zuge der Umwandlung der Organgesellschaft – enden zu lassen.

**iii) Zurechnung eines Übertragungsgewinns bzw. -verlusts**

Die Verwaltung geht unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 11.8.2021, I R 27/18, BStBl II 2023, S. 195 auch im Falle der Verschmelzung und Aufspaltung der Organgesellschaft nunmehr davon aus, dass ein steuerlicher Übertragungsgewinn Teil des dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnenden Einkommens ist. Im UmwStE 2011 wurde dagegen vertreten, dass der Übertragungsgewinn in diesen Fällen von der Organgesellschaft selbst zu versteuern ist.

**iv) Mehr- und Minderabführungen bei Organgesellschaft als Übernehmerin**

Geht Vermögen einer Gesellschaft umwandlungsbedingt auf eine Organgesellschaft über und setzt die übernehmende Organgesellschaft das auf sie übergehende Vermögen in der Steuerbilanz mit den Buchwerten, handelsrechtlich jedoch mit den Verkehrswerten an, liegt eine sog. Mehrabführung vor. Diesbezüglich folgt die Verwaltung nun ausdrücklich der BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 21.2.2022, I R 51/19, BStBl II 2023, 725), nach der es sich – im Gegensatz zur bisherigen Verwaltungsauffassung – nicht um eine vororganschaftliche Mehrabführung i.S.d. § 14 Abs. 3 KStG, sondern um eine organschaftliche Mehrabführung i.S.d. § 14 Absatz 4 KStG handelt.

Sofern bereits bei der übertragenden Gesellschaft Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz bestanden hatten, sollte auf daraus bei der übernehmenden Organgesellschaft resultierende Mehr- bzw. Minderabführungen, die sich aus einer Abweichung beim Übernahmeergebnis bzw. aufgrund von späteren Umkehreffekten ergeben, nach der Verwaltungsauffassung im UmwStE 2011 ebenfalls § 14 Abs. 3 KStG anzuwenden sein. Die Antwort auf die Frage, wie die Finanzverwaltung derartige Mehr- und Minderabführungen künftig behandeln will, lässt sich dem UmwStE-E nicht mit Sicherheit entnehmen. Denn anders als bei den eingangs beschriebenen Mehr-/Minderabführungen wird die diesbezügliche Randnummer des UmwStE 2011 nicht in Richtung einer künftigen Anwendung von § 14 Abs. 4 KStG umgeschrieben, sondern nur kommentarlos vollständig fallen gelassen.

## Zeitliche Anwendung

Der neue UmwStE soll auf alle offenen Fälle Anwendung finden und insoweit den UmwStE 2011 ersetzen. Sofern sich die Rechtslage zwischen Verwirklichung des Besteuerungstatbestands und dem Datum des neuen UmwStE maßgeblich geändert hat, soll dies nur gelten, soweit die Anwendung des neuen UmwStE zu der im Einzelfall maßgeblichen Rechtslage nicht in Widerspruch steht.

**Schlagwörter**

Downloaded from Blogs on 22.11.2026 18:15h

Einkommensteuerrecht, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)