

3. Januar 2025



Steuern + recht newsflash

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

BMF veröffentlicht neugefassten Umwandlungssteuererlass

Pünktlich zum Jahresbeginn hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) am 2.1.2025 den neugefassten Anwendungserlass zum UmwStG („Umwandlungssteuererlass“; UmwStE) in der finalen Fassung veröffentlicht. Im Vergleich zu dem am 11.10.2023 publizierten Entwurf (vgl. [Newsflash](#) vom 12. Oktober 2023) sind zwar keine grundlegenden Umwälzungen vorgesehen. Im Wesentlichen wurden die seit Veröffentlichung des Entwurfs ergangene BFH-Rechtsprechung berücksichtigt sowie Anpassungen an die seither erfolgten Gesetzesänderungen vorgenommen. Letztere betreffen zum einen die mit dem JStG 2024 (vgl. [Newsflash](#) vom 18. Oktober 2024) vorgenommenen Anpassungen im UmwStG, KStG und EStG und zum anderen die Änderungen der sog. Nachspaltungsveräußerungssperre durch das Wachstumschancengesetz (vgl. [Newsflash](#) vom 22. Februar 2024). Zudem wurden teilweise von den Verbänden vorgebrachte Forderungen berücksichtigt. Punktuell wurde jedoch auch eine Kehrtwende im Vergleich zu den im Entwurf enthaltenen Aussagen vollzogen. Dies betrifft vor allem die Anwendung von § 4f EStG und die Bewertungsregelungen bei Verstrickungen.

Die wesentlichen Abweichungen des finalen Anwendungsschreibens zum UmwStG vom 2.1.2025 im Vergleich zum Entwurf vom 11.10.2023 sind in der nachfolgenden Zusammenfassung der wesentlichen Inhalte in kursiv dargestellt.

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 erfüllt sein 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 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.

Im Vergleich zum Entwurf hat die Verwaltung ihre Aussagen zu den Strukturmerkmalen einer Verschmelzung und Abspaltung angepasst.

Für eine vergleichbare Verschmelzung ist nach Verwaltungsauffassung weiterhin u.a. die Gewährung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers erforderlich. Bei der Prüfung des Erfordernisses zur Gewährung von Anteilen sind Kapitalerhöhungsverbote und -wahlrechte entsprechend den im UmwG (z.B. § 54 UmwG) enthaltenen vergleichbaren Regelungen zu berücksichtigen. Diesbezüglich stellt der UmwStE jetzt 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.

Im Entwurf wurde weiterhin noch ausdrücklich gefordert, dass eine ausländische Spaltung mit partieller Gesamtrechtsnachfolge („kraft Gesetz“) erfolgen muss, um als vergleichbare Spaltung zu qualifizieren. Davon rückt die Verwaltung nunmehr in Tz. 01.38 ab und hebt durch ein separates, zeitlich mit dem neuen UmwStE veröffentlichtem Schreiben das BMF-Schreiben vom 19.5.2022 auf in dem noch die Auffassung vertreten wurde, dass die Rechtsprechung des achten Senats zu § 20 Abs. 4a EStG nicht auf § 15 UmwStG übertragbar sei. Das Strukturmerkmal „kraft Gesetzes“ soll nach ausdrücklicher Nennung unter dem Abschnitt „Abspaltung“ offenbar nur für solche Abspaltungen, auf die das UmwG keine Anwendung findet, nach nunmehr geänderter Verwaltungsauffassung doch 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. Entsprechende Aussagen zur Beurteilung ausländischer Verschmelzungen oder Aufspaltungen finden sich hingegen nicht.

Geänderte Aussagen zu § 2 UmwStG

Erstmals äußert sich die Verwaltung im UmwStE zur Regelung des Verlustverrechnungsverbots in § 2 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 hingegen nicht.

Eine praktisch hochrelevante Änderung hat die Verwaltung zum Zeitpunkt des Vorliegens der Teilbetriebsvoraussetzungen in Tz. 02.14 vorgenommen. Im Entwurf hieß es noch, dass es für das Vorliegen eines Teilbetriebs „auch“ auf die Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungsstichtag ankommen soll. Das mit dem Entwurf aufgenommene Wort „auch“ zog die Frage nach sich, ob die Tatbestandsvoraussetzungen zusätzlich zum Zeitpunkt der Eintragung zu prüfen sind. Die Verwaltung ist diesbezüglich den Forderungen der Verbände nachgekommen und hat das Wort „auch“ im finalen Erlass gestrichen.

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 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 fanden 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 äußerte 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.

Im finalen Erlass ändert die Verwaltung ihre Sichtweise zur Anwendung von § 4f EStG. Bei im Zuge der Verschmelzung übertragenen Verpflichtungen soll nunmehr eine Aufwandsverteilung entsprechend § 4f EStG vorzunehmen sein, soweit die übertragenen Verpflichtungen in der Steuerbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 EStG des übertragenden Rechtsträgers Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben und die Verpflichtungen in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert anzusetzen sind. § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG soll dabei keine Anwendung finden.

iii) Anwendung der allgemeinen Verstrickungsregelungen bei Umwandlungen

Im UmwStE-E waren 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 sollten zumindest nach der Entwurfsfassung 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 sollte 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 sollten nur dann zur Anwendung kommen, wenn die Verstrickung nicht unmittelbare Folge des Umwandlungsvorgangs war (z.B. aufgrund von tatsächlichen Handlungen nach dem steuerlichen Übertragungstichtag mit daraus resultierender Änderung der steuerlichen Zuordnung).

Auch zu diesem Punkt ändert die Verwaltung in Tz. 03.09a ihre Rechtsauffassung. So soll die Werteverknüpfung bei Verstrickungen nach § 6 Abs.1 Nr. 5a EStG entgegen der Entwurfsfassung nun doch bei umwandlungsinduzierter Verstrickung greifen. Der Ansatz des gemeinen Wertes bei umwandlungsinduzierter Verstrickung soll danach nur dann erfolgen, sofern nicht aufgrund einer Besteuerung im anderen Staat gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG ein niedrigerer Wert anzusetzen ist.

iv) Einheitlichkeitsgrundsatz beim Buchwertantrag

Hinsichtlich des Antrags auf Fortführung der Buchwerte fordert die Verwaltung weiterhin, dass dieser für die übergehenden Wirtschaftsgüter einheitlich gestellt wird (sog. Einheitlichkeitsgrundsatz). Ausdrücklich erstreckte 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, mussten *zumindest nach der Entwurfsfassung* aufgrund des Einheitlichkeitsgrundsatzes auch für das erstmals in Deutschland steuerverstrickte Vermögen die Buchwerte angesetzt werden.

Die o.g. Änderung zur Wertverknüpfung bei umwandlungsinduzierter Verstrickung (siehe unter iii)) zieht jedoch eine weitere Änderung der Verwaltungsauffassung zum sog. Einheitlichkeitsgrundsatz nach sich. Danach sollen zwar Wirtschaftsgüter bei umwandlungsinduzierter Verstrickung grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen sein. Soweit in einem anderen Staat jedoch aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts eine Besteuerung erfolgt, soll abweichend davon der in dem anderen Staat der Besteuerung zugrunde gelegte Wert in der steuerlichen Schlussbilanz anzusetzen sein. Aufgrund dessen kann der Einheitlichkeitsgrundsatz durchbrochen werden und die erstmals verstrickten Wirtschaftsgüter mit einem abweichenden Wert als die sonstigen Wirtschaftsgüter anzusetzen sein.

v) Zuordnung zu einer in- oder ausländischen Betriebsstätte

Auch im finalen UmwStE 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.

vi) Übergang in Betriebsvermögen

Für den Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten müssen die im Rahmen einer Umwandlung übertragenen Wirtschaftsgüter nach § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG u.a. Betriebsvermögen bei der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person werden. Diese Voraussetzung soll nach unveränderter Verwaltungsauffassung auch dann

nicht vorliegen, wenn die übernehmende Personengesellschaft keine Einkünfte i.S.d. § 15 EStG erzielt und die Beteiligung an dieser Personengesellschaft zu einem in- oder ausländischen Betriebsvermögen gehört. Im finalen Erlass ergänzt die Verwaltung diese Aussagen in Tz. 03.16 klarstellend dahingehend, dass die Voraussetzung ebenfalls nicht vorliegen soll, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter ertragsteuerlich dem Betriebsvermögen des Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft im Rahmen des sog. Treuhandmodells zuzurechnen sind (39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO).

vii) Umwandlungsinduzierte Entstrickung und Anwendung von § 4g EStG

Soweit es infolge einer (grenzüberschreitenden) Umwandlung zu einer Entstrickung kommt, war eine Anwendung von § 4g EStG bisher gesetzlich nicht vorgesehen. Aufgrund des Umstands, dass § 4g Abs. 1 Satz 4 EStG mit dem JStG 2024 dahingehend geändert wurde, dass § 4g Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG nunmehr auch in Fällen des UmwStG für alle noch offenen Fälle gelten soll, wurde Tz. 03.16 des finalen Erlasses angepasst. Hiernach soll auf Antrag ein Ausgleichsposten gem. § 4g EStG gebildet werden können, wenn ein übertragenes Wirtschaftsgut aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes i.S.d. § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist.

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 Übertragungstichtag 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 vertritt die Verwaltung unter Berücksichtigung dieses Urteils nunmehr die Auffassung, dass die Gewährung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs für 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 wies der UmwStE-E noch 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 sollte 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.

Die Änderungen der Verwaltungsansicht zur Anwendung von § 4f EStG ziehen auch Anpassungen des UmwStE auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers nach sich. Danach soll der übernehmende Rechtsträger eine vor oder nunmehr auch im Zuge der Umwandlung begründete Aufwandsverteilung gem. § 4f EStG als Rechtsnachfolger entsprechend § 4f Abs. 1 Satz 7 EStG fortzuführen haben. Die Aussagen zu § 5 Abs. 7 EStG sind im Vergleich zur Entwurfsfassung entfallen.

iv) Kosten für den Vermögensübergang

Der UmwStE 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 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 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, soweit 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 in Tz. 11.08 aufgegeben. Eine steuerneutrale Umwandlung soll nunmehr auch dann ohne weitere Bedingungen möglich sein, soweit das zugerechnete Einkommen beim Organträger der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegt.

Im finalen Erlass konkretisiert die Verwaltung ihre obigen Aussagen zur Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer im Organschaftsfall dahingehend, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter auch in dem Fall einheitlich mit dem Buchwert angesetzt werden können, wenn es sich bei dem Organträger um eine Personengesellschaft handelt und an dieser der Einkommensteuer unterliegende natürliche Personen als Gesellschafter beteiligt sind.

Geänderte Aussagen zu § 12 UmwStG

Im UmwStE 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 verhältnismäßige oder nicht verhältnismäßige 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 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

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 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 von Anteilen an der Muttergesellschaft sein.

Im finalen Erlass wurden die Änderungen der sog. Nachspaltungsveräußerungssperre durch das Wachstumschancengesetz (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 7 UmwStG) nun ergänzt. Die Anpassungen stellen sich jedoch größtenteils eine Widergabe des Gesetzestextes oder von Teilen der Gesetzesbegründung dar.

iii) Verlustabzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 3 UmwStG bei Organschaft und unterjährigem steuerlichen Übertragungstichtag

Erfolgt die Abspaltung auf einen unterjährigen steuerlichen Übertragungstichtag, sollen (unverändert) die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645, Rn. 33 bis Rn. 38, entsprechend gelten. Neu aufgenommen wurde aber die Aussage, dass Rn. 37 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017, BStBl I S. 1645 dabei mit der Maßgabe anzuwenden sein soll, dass im Fall einer Abspaltung auf einen unterjährigen steuerlichen

Übertragungstichtag bei einem Organträger das zu diesem Zeitpunkt noch nicht zuge-rechnete negative Organeinkommen einer Organgesellschaft nicht der Verlustabzugsbe-schränkung des § 15 Absatz 3 UmwStG unterliegt. Zinsaufwendungen des laufenden Wirt-schaftsjahres sollen für die Anwendung der Zinsschranke zudem nicht untergehen.

Geänderte Aussagen zu § 18 UmwStG

Der finale Erlass berücksichtigt die mit dem JStG 2024 erfolgten Änderungen des § 18 Abs. 3 UmwStG. Der UmwStE beschränkt sich dabei auf die Wiedergabe des Gesetzes-wortlauts oder von Teilen der Gesetzesbegründung.

Zusätzliche Aussagen gibt es seitens der Verwaltung zudem zu den von § 18 Abs. 3 Um-wStG erfassten stillen Reserven. Danach erfasst die Norm sämtliche stillen Reserven des im Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung vorhandenen Betriebsvermögens mit Aus-nahme des Betriebsvermögens, welches erst im Zuge der Umwandlung oder danach ge-bildet wurde. Der „Nachversteuerung“ unterliegen danach auch neu gebildete stille Reser-ven des erfassten Betriebsvermögens. Hierdurch schließt sich die Verwaltung der Recht-sprechung des BFH (IV R 20/21) - jedoch ohne ausdrückliche Nennung des Urteils – an.

Geänderte Aussagen zu § 20 UmwStG

i) Einbringungsgegenstand bei Formwechsel

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

Im finalen Erlass konkretisiert die Verwaltung ihre obige Aussage zur Übertragung von Wirtschaftsgütern des SBV als u.U. ebenfalls von § 20 UmwStG unterfallender Vorgang dahingehend, dass ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG dadurch nicht begrün-det werden soll (so schon im BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2797 zu § 1a KStG, Rn. 34).

ii) Einbringung von Teilmitunternehmeranteilen und funktional notwendiges SBV

Nach unveränderter Verwaltungsauffassung soll nicht nur die Einbringung des ganzen Mit-unternehmeranteils, sondern auch die Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeran-teils nach § 20 Abs. 1 UmwStG begünstigt sein. Keine Aussagen hatte die Verwaltung für letztere Fälle dazu getroffen, ob Sonderbetriebsvermögen (SBV), sofern es funktional we-sentliche Betriebsgrundlagen enthält, zu gleichen Bruchteilen mit übertragen werden muss oder ob auch eine unter- oder überquotale Übertragung unschädlich ist. Der UmwStE führt hierzu nun aus, dass auch jedes zum Teilmitunternehmeranteil zugehöriges (funktional wesentliches) Wirtschaftsgut des SBV mindestens quotale 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 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 Ver-gleich zum UmwStE 2011:

- 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.

Der finale Erlass berücksichtigt die nunmehr durch das JStG 2024 gesetzliche festgeschriebene Verwaltungsauffassung in § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG. Danach sind Entnahmen und Einlagen i. S. d. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG für Zwecke von § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 4 sowie Satz 4 UmwStG zu berücksichtigen. Der Ansatz von Zwischenwerten bedarf nach Verwaltungsauffassung der einheitlichen Aufstockung der aktiven Wirtschaftsgüter, soweit rechnerisch Entnahmen und Einlagen (und ggf. unter Berücksichtigung sonstiger Gegenleistungen) zu einem negativen Betriebsvermögen und damit negativen Anschaffungskosten führen würden.

- 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%).

Im finalen Schreiben wurde zu den schädlichen sonstigen Gegenleistungen weiterhin die (für die Praxis hilfreiche) Aussage aufgenommen, dass die Zurückbehaltung bestehender Forderungen des einbringenden Mitunternehmers gegen die Mitunternehmerschaft keine Gewährung sonstiger Gegenleistungen darstellen.

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 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 Einbringungsgewinns 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.

Diese Grundsätze sollen mit Blick auf den Einbringungsgewinn I auch dann gelten, wenn nicht sämtliche erhaltenen Anteile in einem Vorgang veräußert werden. *Nach dem finalen UmwStE gilt dies nunmehr auch in Fällen des Einbringungsgewinns II, obgleich der BFH dies insofern nicht explizit entschieden hatte.*

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 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, in Tz. 22.23 des UmwStE 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 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.

Die Aussagen zur Ausnahme der Einbringungsgewinnbesteuerung in Tz. 22.23 sind jedoch in der finalen Fassung punktuell ergänzt worden. Anders als im UmwStE 2011 wird für vergleichbare Umwandlungen nicht mehr darauf abgestellt, dass Gesellschaftsrechte gewährt werden.

Infolgedessen wurde das in Tz. 22.23 enthaltene Beispiel 3 („Rückumwandlung“) um eine Abwandlung ergänzt. In der Abwandlung wird nach einer Einbringung zu Buchwerten nicht die Übernehmerin (Ausgangsfall), sondern die Einbringende, die die sperrfristbehafteten Anteile an der Übernehmerin hält, auf die alleinige Muttergesellschaft zu Buchwerten aufwärts verschmolzen. Je nach Lage des Einzelfalls und bei Vorliegen der weiteren, im Erlass niedergelegten Voraussetzungen, soll nach Verwaltungsauffassung – anders als im Ausgangsfall des Beispiels 3 – von der Anwendung des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG bei der Einbringenden abgesehen werden können.

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 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 bisheriger Verwaltungsauffassung stets ein Wechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG erforderlich. Diese Auffassung wird im UmwStE 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 (EÜR) bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Personengesellschaft zuständigen Finanzamt für das Wirtschaftsjahr der Einbringung zu stellen.

Im Zusammenhang mit der EÜR wurde in der finalen Fassung des UmwStE noch die Aussage ergänzt, dass nach Verwaltungsansicht weder eine steuerliche Schlussbilanz noch eine Eröffnungsbilanz vorliegen soll, wenn die übernehmende Personengesellschaft zulässigerweise nahtlos die Gewinnermittlung durch EÜR fortführt. Der Antrag auf Buchwertfortführung ist dann bis zur erstmaligen Einreichung der EÜR beim FA 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 Organshaft

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 Übertragungstichtag u.U. aufzulösen sind. Diese Aussagen wurden vor dem Hintergrund der Einführung der sog. Einlagelösung, mit der das Konzept der organschaftlichen Ausgleichsposten aufgegeben wurde, aus dem neu gefassten UmwStE entfernt. Die Ausgleichsposten betreffenden Ausführungen im UmwStE 2011 bleiben nach Tz. Org.35 aber für vor der Anwendung der Einlagelösung liegende Zeiträume weiterhin und unverändert anwendbar.

ii) Durchgängige finanzielle Eingliederung in Umwandlungs- und Einbringungsfällen

Die Finanzverwaltung hat sich im nunmehr veröffentlichten finalen UmwStE durch Anpassung der Tz. Org.02 und Org.03 der Rechtsprechung des BFH zur durchgängigen finanziellen Eingliederung bei – in Bezug auf das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft – unterjährigen Umwandlungen bzw. Einbringungen angeschlossen. Mit Urteilen vom 11.7.2023, I R 21/20, I R 36/20 und I R 45/20, hat der BFH unter Bestätigung und Fortentwicklung seiner Rechtsprechung für den Fall der Verschmelzung einer Organträgerkapitalgesellschaft (auf eine Personen- bzw. eine andere Kapitalgesellschaft) – entgegen der im UmwStE 2011 vertretenen Verwaltungsauffassung – entschieden, dass der übernehmende Rechtsträger und „neue“ Organträger hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung gem. (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) auch dann nach § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG bzw. § 12 Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers („alter“ Organträger) eintritt, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird.

Die vorstehend skizzierten Grundsätze hat der BFH in seiner Entscheidung I R 40/20 vom 11.7.2023 auf den qualifizierten Anteilstausch i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG übertragen. Beantragt der übernehmende Rechtsträger (künftiger Organträger), die übernommenen Anteile unter dem gemeinen Wert anzusetzen, tritt er hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) nach § 23 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, sodass eine Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger damit nicht erst ab dem Beginn des auf die Einbringung folgenden Wirtschaftsjahres der eingebrachten Kapitalgesellschaft möglich ist. Dem folgt nun auch die Finanzverwaltung in Org.15 UmwStE.

iii) Zugehörigkeit der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers

In seinen vorgenannten Entscheidungen I R 21/20 und I R 36/20 zur Verschmelzung des Organträgers überträgt der BFH die zur finanziellen Eingliederung aufgestellten Grundsätze auch auf das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG. Damit tritt der übernehmende Rechtsträger („neuer“ Organträger) auch bezüglich der Betriebsstättenzuordnung ungeachtet einer Rückbeziehung des umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtags auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein.

In der neu gefassten Tz. Org.02 UmwStE schließt sich die Finanzverwaltung auch dieser Auffassung des BFH an.

iv) Formwechsel des Organträgers

Der Formwechsel des Organträgers lässt eine seit Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft bestehende finanzielle Eingliederung unberührt. Folgerichtig wurde für den Fall der erstmaligen Begründung der Organschaft im Anschluss an den Formwechsel der Verweis in Tz. Org.10 auf die entsprechende Anwendung der Grundsätze der Tz. Org.03 zur erstmaligen Begründung einer Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger nach Verschmelzung des Organträgers aus dem finalen Anwendungserlass gestrichen. Der Verweis auf die entsprechende Anwendung der Tz.Org.02 betreffend die Fortsetzung einer Organschaft wurde dagegen überraschenderweise beibehalten.

v) Zurechnung des Einkommens

In seinen Entscheidungen I R 36/20 und I R 45/20 hat sich der BFH auch zur Frage der Einkommenszurechnung in Umwandlungsfällen geäußert und die diesbezüglich im UmwStE 2011 vertretene Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, nach der im Falle der Umwandlung eines Organträgers unter Fortsetzung einer bestehenden Organschaft das Einkommen der Organgesellschaft allein demjenigen Rechtsträger zuzurechnen ist, der zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft als Organträger anzusehen ist.

Die diesbezügliche Tz.Org.19 Satz 2 wurde um Hinweise auf die vorgenannten Entscheidungen ergänzt. Zudem wurde der Anwendungsbereich der Tz. auf Fälle der Begründung einer Organschaft erweitert.

Auch sieht Tz. Org.19 Satz 2 UmwStE nunmehr im Einklang mit der Rechtsprechung ausdrücklich vor, dass das Organeinkommen „in vollem Umfang“ dem am Ende des Wirtschaftsjahres als Organträger Beteiligten zuzurechnen ist.

vi) Vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags aus wichtigem Grund

Die bisherige Aussage im UmwStE 2011, dass die umwandlungsbedingte Beendigung des Gewinnabführungsvertrags ein wichtiger Grund „ist“, wird nunmehr an die Ausführungen in den 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. Im Vergleich zum Entwurf wurde im finalen Anwendungsschreiben in Tz. Org.26 ein Verweis auf die Rechtsprechung des BFH vom 11.7.2023, I R 36/20, BStBl 2024 II S. 419 ergänzt, nach der die Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger einen (steuerlich) wichtigen Grund für eine vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG darstellt.

vii) 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 Spaltung (im Entwurf noch Aufspaltung) der Organgesellschaft in Tz. Org.27 UmwStE 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.

viii) Mehr- und Minderabführungen bei Organgesellschaft als Übernehmerin

Mit Urteil vom 21.2.2022, I R 51/19, BStBl. II 2023, 725 hatte der BFH für einen von Org.33 UmwStE 2011 erfassten Sachverhalt (Mehrabführung in Folge einer Umwandlung auf bzw. Einbringung in eine Organgesellschaft handelsbilanziell zum Verkehrswert und steuerbilanziell zum Buchwert) entschieden, dass das Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG – im Gegensatz zur bisher im UmwStE 2011 vertretenen Verwaltungsauffassung – nur in zeitlicher, nicht auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen ist. Außerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen werden danach in organschaftlicher Zeit nicht von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG erfasst. In der vorliegenden Neufassung des UmwStE folgt die Verwaltung nunmehr ausdrücklich dieser BFH-Rechtsprechung. Im Unterschied zum Erlassentwurf aus 2023 erfasst die geänderte Verwaltungsauffassung nun jedoch sämtliche von der Handelsbilanz abweichenden Wertansätze in der Steuerbilanz der Organgesellschaft und (damit) ausdrücklich auch Minderabführungen. Bei sich im Folgejahr wieder ausgleichenden Abweichungen des steuerlichen und handelsrechtlichen Übernahmeergebnisses infolge der Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungstichtags sollen die Folgen einer Mehr-/Minderabführung nach dem neu eingefügten Org.33 Satz 3 nicht zu ziehen sein.

Unklar war bisweilen, ob die Finanzverwaltung die o.g. Rechtsprechung des BFH auch auf Fälle anwenden möchte, in denen bereits beim übertragenden Rechtsträger Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz bestehen, die im Zuge der Umwandlung auf die Organgesellschaft übergehen und sich bei dieser später im weiteren Geschäftsverlauf auflösen. Mit der Rücknahme der im Entwurf noch vorgesehenen ersatzlosen Streichung der sich mit dieser Frage befassenden Org.34 steht nunmehr fest, dass die Verwaltung für derartige Fälle an ihrer bisherigen Auffassung festhält, nach der sowohl der Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Übernahmegewinn als auch die spätere Auflösung der Bewertungsunterschiede bei der Organgesellschaft zu vororganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen i.S.d. § 14 Abs. 3 KStG führen.

Umwandlungen und Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto (§ 29 KStG)

Die Aussagen der Verwaltung zur Umwandlung und Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto gem. § 29 Abs. 6 KStG wurden in Tz. K.19 umfassend geändert und berücksichtigen außerdem die Änderungen durch das JStG 2024.

In sachlicher Hinsicht soll § 29 Abs. 6 KStG mit inländischen Umwandlungen i. S. d. § 29 Abs. 1 bis 3 und 5 KStG vergleichbare ausländische Umwandlungen unter Beteiligung einer Körperschaft oder Personenvereinigung als übertragendem Rechtsträger berücksichtigen, bei der ein Einlagekonto bisher nicht festzustellen war (z. B. bei einer Verschmelzung einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Verschmelzung zweier nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften).

Der übergehende Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen beim übertragenden Rechtsträger soll nach § 29 Abs. 6 KStG in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 5 KStG sowie § 29 Abs. 1 i. V. mit § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu ermitteln sein.

Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft soll sich nach Maßgabe des § 29 Abs. 2 bzw. 3 KStG in Umwandlungsfällen zum Schluss des Wirtschaftsjahrs erhöhen, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt. Dies soll ausdrücklich auch für Umwandlungen zur Neugründung gelten. Das „erste Wirtschaftsjahr“, in dem der übergehende Einlagekontobestand noch nicht für eine Leistungsverrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zur Verfügung steht, soll das Wirtschaftsjahr sein, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt.

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 Besteuerungsstatbestands 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.

Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

E-MAIL SENDEN

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.



Bestellung

Wenn Sie einen PwC-Newsletter bestellen, speichern und verarbeiten wir Ihre E-Mail-Adresse zum Zweck des Versands des von Ihnen abonnierten Newsletters.

Für neue Interessenten besteht die Möglichkeit, sich über den folgenden Link als Abonnent registrieren zu lassen:

ANMELDEN

Redaktion

Gabriele Nimmrichter
PricewaterhouseCoopers GmbH
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main
Tel.: +49 171 7603269
gabriele.nimmrichter@pwc.com

Gunnar Tetzlaff
PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: +49 171 5503930
gunnar.tetzlaff@pwc.com

Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen.

© 2025 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

Please see www.pwc.com/structure for further details.