

per E-Mail:

Umwandlungssteuererlass2011@bmf.bund.de

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Jörg Kraeusel
Unterabteilungsleiter
11016 Berlin

Aktenzeichen
MD 21-07-120-03 - S 09/11

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
deutsch@dstv.de

Datum
15.06.2011

Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des SEStEG – Verbandsanhörung

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Kraeusel,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Teilnahme an der Verbandsanhörung, die wir gerne wahrnehmen. Wir begrüßen ausdrücklich, dass nunmehr in vielen Punkten eine Verwaltungsmeinung veröffentlicht worden ist, die der Praxis hoffentlich die erwartete Rechtssicherheit bei Umstrukturierungen geben wird.

Angesichts des Umfangs des neuen Erlasses mit seinen vielen Details und der vergleichsweise kurzen Beratungszeit für die Verbände möchten wir uns vorbehalten, unsere Erwägungen zu einem späteren Zeitpunkt noch zu ergänzen.

Tz. 03.25 - Ansatz des Zwischenwertes

Das Umwandlungssteuergesetz gibt den Unternehmen die Möglichkeit, aus Anlass von bestimmten Umstrukturierungen die Aufdeckung von stillen Reserven zu vermeiden, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt werden. Hierbei ist auch ein Ansatz der zu übertragenden Wirtschaftsgüter zu einem Wert zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zulässig (Zwischenwert). Tz. 03.25 regelt hierzu, dass die Wirtschaftsgüter gleichmäßig und verhältnismäßig aufzustocken sind. Eine Ausnahme wird lediglich für die Pensionsrückstellungen geregelt, die gesondert nach § 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG zu behandeln sind.



Damit nimmt der Entwurf deutlich Bezug zum Gesetzeswortlaut, wonach der Antrag auf Übergang der Wirtschaftsgüter zu einem niedrigeren als den gemeinen Wert „einheitlich“ zu erfolgen hat. Die gänzliche Aufgabe der vormaligen „Stufentheorie“ führt allerdings zu der schwerwiegenden Konsequenz, dass auch beim Zwischenwertansatz ein etwaig vorhandener Firmenwert ebenfalls ermittelt und angesetzt werden müsste. Ein solches Erfordernis würde sich jedoch als zu komplex und unverhältnismäßig für die Vielzahl auch von kleineren Restrukturierungen in der Praxis erweisen, die die Unternehmen und die Finanzverwaltung vor gleichermaßen übermäßigen Herausforderungen stellt. Daher sollte nach unserer Ansicht der Firmenwert erst dann angesetzt werden, wenn der Zwischenwert die Summe der Werte aller materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter übersteigt.

Tz. 04.07 f., 12.03 - Durchführung des Beteiligungskorrekturgewinns

Bei der Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften sind nach § 12 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG die Anteile an der übertragenden Körperschaft bei dem übernehmenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungstichtag mit dem Buchwert, unter anderem erhöht um Abschreibungen, die in früheren Jahren Steuer wirksam vorgenommen worden sind (...) anzusetzen. Nach der Textziffer 04.07 sollen dabei steuerwirksame Teilwertabschreibungen vor nicht voll steuerwirksamen Teilwertabschreibungen hinzuzurechnen sein. Diese vorgegebene Reihenfolge birgt bereits seit längerer Zeit Konfliktpotenzial zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung. Während die Finanzverwaltung offensichtlich die „Fifo-Methode“ im Rahmen der Wertaufholung bevorzugt, favorisiert die ganz überwiegende Meinung in der Literatur gemäß dem Sinn und Zweck der Regelung die „Lifo-Methode“. Mit der Gesetzesänderung im Rahmen des SEStEG mag die Legislative einen Schritt in Richtung der Fifo-Methode gegangen sein. Von endgültiger Klarheit in diesem Punkt kann hingegen noch keine Rede sein.

Nicht unerwähnt bleiben darf dabei eine jüngste höchstrichterliche Entscheidung (BFH-Urteil v. 19.8.2009, Az. I R 2/09). In dem Urteil im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Nr. Satz 3 EStG 2002 entschied der I. Senat, dass bei Wertaufholungen, bei denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Abschreibungen von Anteilen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind (nach Maßgabe von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 a.F./§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG 2002 n.F.), diese zunächst mit den *nicht*-steuerwirksamen und erst danach - mit der Folge der Steuerpflicht daraus resultierender Gewinne - mit den steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen sind. Wir plädieren dafür, diese konsistente Systematik auf die Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG zu übertragen.



Tz. 15.02 ff. - Begriffsbestimmung des „Teilbetriebs“

§ 15 UmwStG (i.V.m. §§ 11 bis 13 UmwStG) gibt den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft zu übertragen, solange die Wirtschaftsgüter Bestandteil eines „Teilbetriebs“ sind. Insofern ist die Bestimmung eines „Teilbetriebs“, nicht nur in Zusammenhang mit § 15 UmwStG (vgl. auch §§ 20, 24 UmwStG), im gesamten UmwStG von zentraler Bedeutung. Der Teilbetriebs-Begriff wurde zuletzt mit BMF-Schreiben vom 16.8.2000 (BStBl. I S. 1253) maßgeblich neu justiert. Zu begrüßen ist in dem vorliegenden Erlassentwurf zunächst, dass an der bekannten Begrifflichkeit der „funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen“ festgehalten wird.

Verwundern muss allerdings, dass der Entwurf eingangs zur o.g. Teilziffer die Teilbetriebs-Definition in Gänze aus der europäischen Fusionsrichtlinie (RL 2009/133/EG) - ohne weitere Erläuterungen über Gründe, Sinn und Zweck, Unterschiede zur bisherigen Definition etc. – abgeleitet wird. Darüber hinaus finden sich nur noch Ausführungen dahingehend, dass eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einen Teilbetrieb und dass ein sog. „Teilbetrieb im Aufbau“ dagegen keinen Teilbetrieb mehr im Sinne des § 15 UmwStG darstellen kann.

Unklar bleibt jedoch beispielsweise, ob hiermit die ausnahmsweise „qualitative Betrachtungsweise“, wie im o.g. Erlass noch geregelt, nunmehr vollständig aufgegeben werden soll. Ferner fehlen konkrete Aussagen, inwiefern der europäische Teilbetriebs-Begriff mit dem bisherigen Verständnis des Teilbetriebs im Detail zu vereinbar ist. Sind etwa die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen aus der Fusionsrichtlinie gleichlaufend mit dem bisherigen Verständnis? Wie ist darüber hinaus mit gemischt genutzten wesentlichen Betriebsgrundlagen, Nutzungsüberlassungen oder neutralem Vermögen zu verfahren?

Mithin ist zu konstatieren, dass die vorgeschlagene Begriffsbestimmung nicht nur wesentliche Verschlechterungen für die betroffenen Unternehmer bedeutet, sondern zudem noch erhebliche Rechtsunsicherheit besteht, die mit dem vorliegenden Entwurf nicht beseitigt ist. Weitere bisher noch nicht genannte Probleme in diesem Punkt dürften sich mit Anwendung des Erlasses im Beratungs- und Veranlagungsalltag ergeben. Wir plädieren daher schon jetzt für weitergehende Ausführungen und Begriffsbestimmungen, um den Praxisschwierigkeiten wenigstens ansatzweise vorzugreifen.



Tz. 20.06 - Gegenstand der Einbringung

Die Textziffer erläutert den erforderlichen Umfang der betroffenen Wirtschaftsgüter bei der steuerprivilegierten Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft, wenn dabei in der übernehmenden Gesellschaft ein niedriger als der gemeine Wert angesetzt werden soll. Dabei hat die Zurückhaltung „funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen“ zur Folge, dass die im eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind. Werden wesentliche Betriebsgrundlagen im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung in ein anderes Betriebsvermögen überführt, soll - trotz vielfacher Zweifel an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines solchen Konstrukts - die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen sein. Dabei darf nach unserer Ansicht eine jüngere Entscheidung des I. Senats des BFH nicht unerwähnt bleiben (Urteil v. 25.11.2009, BStBl. II 2010, 471), wonach die *dauerhafte* Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen aus einer Personengesellschaft vor der Einbringung der Mitunternehmeranteile in eine Kapitalgesellschaft der Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG *nicht* entgegen steht. Im Streitfall sah das Gericht in der Ausgliederung von Grundstücken aus einer GmbH & Co. KG in eine gewerbliche Schwestermitunternehmerschaft - lediglich sechs Wochen vor der Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine GmbH - keinen Fall der Gesamtplanrechtsprechung. Zur transparenteren Abgrenzung gegenüber (echten) schädlichen Gestaltungen i.S.d. UmwStG sollte dieses Urteil im End-Erlass dringend mit aufgeführt werden.

In diesem Kontext ist ebenso eine Entscheidung des FG Münster (Urteil v. 30.10.2009, Az. 14 K 2937/06 E) zu betrachten. Demnach sind die Steuerbegünstigungen der § 20 und § 24 UmwStG nicht zu versagen, wenn der Einbringende im Vorfeld der Einbringung einzelne Wirtschaftsgüter, die ursprünglich zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten, unter Aufdeckung der stillen Reserven an einen Dritten veräußert. Sobald der Fall höchstrichterlich geklärt ist (Az. beim BFH: X R 60/09), sollten die Grundsätze des Urteils ebenfalls Eingang in den Umwandlungssteuererlass finden.

Ferner sind im Gegenzug auch Fälle denkbar, in denen sich die Gesamtplanrechtsprechung *zugunsten* der Steuerpflichtigen auswirken kann. Dies etwa, wenn tatsächlich sämtliche funktional wesentliche Betriebsgrundlagen auf die Kapitalgesellschaft übertragen werden sollten, hingegen bestimmte Wirtschaftsgüter gar nicht, oder als nicht relevant erachtet werden (etwa weil diese - aus welchen Gründen auch immer - nicht im Sonderbetriebsvermögen verzeichnet waren). Erfolgt alsbald nach Erkennen dieses Fehlers die (nachträgliche) Einbringung, darf diese versehentliche Fehleinschätzung nicht dazu führen, dass dieses



unbeabsichtigte Unterlassen als „schädlich“ nach § 20 UmwStG qualifiziert wird. In diesem Zusammenhang sollten die Finanzämter eine *Auffangklausel* als hinreichend rechtsbegründend erachten, wonach wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens, die erst nach dem Formwechsel als solche identifiziert werden, als wirksam in die Kapitalgesellschaft - im Sinne eines „Gesamtplans“ - eingebracht gelten.

Hinsichtlich der Einbringung in Kapitalgesellschaften nach § 20 UmwStG regen wir noch zwei weitere Klarstellungen an. Diese betreffen einerseits die Fälle der „erweiterten Anwachsung“, also Konstellationen in denen beispielsweise zunächst die Kommanditanteile einer GmbH & Co. KG in die Komplementär-GmbH eingebracht werden und durch Auflösung der KG das Vermögen der GmbH anwächst. Aufgrund dieses Vorgangs ist der komplette GmbH-Anteil des Anteilseigners, auch wenn er im Privatvermögen gehalten wird, gesetzlich nach § 22 UmwStG sperrfristbehaftet. Zusätzlich zu den bisherigen Tz. 01.44 und 20.08 sollte ergänzend geregelt werden, dass der Anwendungsbereich des § 20 UmwStG zum einen grundsätzlich diese erweiterte Anwachsung mitumfasst und zum anderen, dass bei der Offenlegung der stillen Reserven im Falle einer schädlichen Veräußerung der GmbH-Anteile durch den Anteilseigner die Wirtschaftsgüter der vorigen Komplementär-GmbH im Rahmen der Bemessungsgrundlage außer Acht bleiben.

Die andere wünschenswerte Klarstellung betrifft den Fall, in welchem eine GmbH die Anteile der Komplementär-GmbH hält und die Komplementär-GmbH auf die erstgenannte Körperschaft verschmolzen wird. Im Rahmen der Anwachsung der KG auf die GmbH ist derzeit noch fraglich, ob diese Anwachsung auch rückwirkend durchgeführt wird, wenn der steuerliche Übertragungstichtag bei der genannten Verschmelzung in der Vergangenheit liegt. Wir bitten diesbezüglich um Ergänzung.

Unseres Erachtens bisher gar nicht geregelt ist ein weiterer wichtiger Praxisfall. Dieser betrifft Fallgestaltungen, in denen eine Kapitalgesellschaft einen Teilbetrieb abspaltet und diesen in eine andere Kapitalgesellschaft einbringt. Hierbei ist nach unserem Dafürhalten ungeklärt, ob bei dieser Übertragung die Voraussetzungen des § 15 UmwStG *oder* § 20 UmwStG zu erfüllen sind. Insofern wäre eine Klärung im endgültigen Erlass wünschenswert.

Tz. 20.18 - Einbringung eines Teilbetriebs in eine Organgesellschaft bzw. Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft (Tz. 11.08)

Ein Teilbetrieb gemäß § 20 UmwStG *bzw.* eine Kapitalgesellschaft kann gemäß § 15 UmwStG mit einer Bewertung unter dem gemeinen Wert in eine Kapitalgesellschaft eingebracht *bzw.* auf



diese verschmolzen werden. Bedingung hierfür nach beiden Vorschriften ist neben weiteren Voraussetzungen, dass die spätere Besteuerung der übernehmenden Körperschaft (im Hinblick auf die übertragenen stillen Reserven) mit Körperschaftsteuer sichergestellt ist.

Eine Besonderheit soll nach dem Entwurf neuerdings dann vorliegen, wenn es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine Organgesellschaft handelt. Nach den Ausführungen des Entwurfs sei hierbei infolge der Zurechnung des Einkommens der OG an den Organträger die Besteuerung mit Körperschaftsteuer nicht sichergestellt, was prinzipiell die Anwendbarkeit der Vorschriften des UmwStG ausschließen würde. Diese Erkenntnis bzw. Rechtsfolge kann durchaus als „überraschend“ gewertet werden, wird hiermit doch mit einer jahrzehntelangen Rechtsübung gebrochen. Dies gilt erst recht, als der Gesetzeswortlaut der maßgebenden gesetzlichen Vorschriften zuletzt unverändert geblieben ist.

Als „Exit“ stellt der Entwurf eine Billigkeitsregelung mit der Möglichkeit der Übertragung zu niedrigeren als den gemeinen Werten in Aussicht, soweit sich alle an der Einbringung Beteiligten in einem übereinstimmenden Antrag damit einverstanden erklären, dass auf die aufgrund der Einbringung resultierenden Mehrabführungen die Vorschrift des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG anzuwenden ist.

Zur Klärung weiterer Details sollte allerdings sodann das weitere Verwaltungsverfahren in diesem Zusammenhang und die Rechtsnatur dieser Einigung näher erläutert werden. Anderenfalls droht die Gefahr, dass der Entwurf in diesem Punkt mehr Fragen aufwirft als dem Umwandlungs-Praktiker Antworten vorgibt. Alternativ kann auch ohne Weiteres an der bisherigen Rechtsauffassung hinsichtlich der Einbringung in Organgesellschaften festgehalten werden.

Tz. 22.02 „Transparenzprinzip“ für Frage der Veräußerung

Die Veräußerung eines aufgrund von § 20 UmwStG sperrfristbehafteten Anteils führt im Falle einer Sacheinlage grundsätzlich rückwirkend zur Aufdeckung der stillen Reserven, § 22 UmwStG. Ist Einbringender eine Personengesellschaft, soll nach dem Erlassentwurf wegen des „Transparenzprinzips“ sowohl eine Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile durch die Personengesellschaft selbst *als auch* die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, zu dessen Betriebsvermögen die sperrfristbehafteten Anteile gehören, durch den Mitunternehmer einen Veräußerungsvorgang i.S.v. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auslösen. Diese Rechtsfolge soll auch bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften bei mittelbarer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gelten. Insofern spricht der Erlass den Personengesellschaften jegliche



Abschirmwirkung ab. Dies stellt die Praxis vor erhebliche Probleme, da in komplexen Beteiligungsstrukturen damit alle (Veräußerungs-) Vorgänge zur Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven auf anderen Ebenen führen können.

Des Weiteren ist diese Auslegung auch unter dem Gesichtspunkt anzuzweifeln, dass der BFH (Urteil vom 20.8.2003) entgegen der früheren Verwaltungsmeinung im Rahmen des § 8 Abs. 4 KStG a.F. für die Beantwortung der Frage, ob ein steuerschädlicher Anteilseigner-Wechsel vorliegt, nur auf die *unmittelbaren* Anteile an der Verlust-Kapitalgesellschaft abgestellt hat. Die Entscheidung wurde im Übrigen offiziell veröffentlicht (BStBl II 2004, 616). In diesem Sinne wäre eine folgerichtige Handhabung der Problematik auch im Umwandlungssteuergesetz sehr zu begrüßen. Hiervon unberührt bliebe bei künstlichen Gestaltungen freilich die Anwendung des § 42 AO.

Tz. 22.23 - Weitere Einbringung sperrfristbehafteter Anteile nach § 24 UmwStG

Im Zusammenhang mit den Tz. 20 ff. möchten wir noch ergänzend auf einen eklatanten Wertungswiderspruch hinweisen. Sofern eine Einbringung nach § 20 UmwStG erfolgt ist, gelten die Haltefristen des § 22 UmwStG. Hiervon sind in Abs. 1 Satz 6 der Vorschrift in den Nrn. 2, 4 und 5 *Ausnahmen* geregelt, wann Weiterveräußerungen ausnahmsweise als unschädlich gelten. Dies gilt konsequenterweise etwa für Ketteneinbringungen nach §§ 20, 21 UmwStG, wenn Umstrukturierungen nacheinander durchgeführt werden. Hiervon sind allerdings *nicht* Einbringungen von Teilbetrieben nach § 24 UmwStG umfasst.

Ist am Ende einer Ketteneinbringung mithin eine derartige Umstrukturierung vorgesehen, müssen nach dem derzeitigen Erlassentwurf die stillen Reserven aufgedeckt werden - im Gegensatz zur Ketteneinbringung, bei der letztlich eine Einbringung in eine Kapitalgesellschaft erfolgt. Die Tz. 22.23 des Erlassentwurfes betont dabei den Ausnahmecharakter des §§ 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG und führt ausdrücklich aus, dass § 22 UmwStG *keine* allgemeine Billigkeitsvorschrift enthalte und keine Rückausnahme für Einbringungen nach § 24 UmwStG zulasse. Dies widerspricht jedoch in Gänze der Gesamtkonzeption des UmwStG, dass stille Reserven solange nicht aufgedeckt werden müssen, wie die Besteuerung selbige in der „neuen“ Gesellschaft sichergestellt ist.

Nach dem Dafürhalten der gesamten Praxis darf eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht von der (zufälligen) Reihenfolge der Einbringungen abhängen. Fiskalisch nachteilige Folgen wären bei Einbezug des § 24 UmwStG in § 22 UmwStG nicht zu befürchten, da anderenfalls eine derartige Lösung in der Beratung tatsächlich nicht betrieben werden dürfte. Allerdings



würden alternativ Umstrukturierungen oftmals allein nach steuerlicher Lesart (und womöglich betriebswirtschaftlich nicht optimal) durchgeführt, obwohl möglicherweise sinnvollere Lösungen zu Verfügung stünden.

Im Übrigen zeigt selbst der Erlass an mehreren Stellen Ansätze, dem Sinn und Zweck des Gesetzes mithilfe von Billigkeitsüberlegungen pragmatisch Geltung zu verschaffen (vgl. die Billigkeitslösung bei Einbringung in Organgesellschaften - die freilich erst aufgrund der neuen Rechtsauffassung im Erlass-E notwendig wurde). Eine Billigkeitslösung im Verwaltungswege könnte auch einen Vorgriff auf eine baldige Gesetzeskorrektur darstellen, in der § 22 Abs. 1 UmwStG um eine sinnvolle Rückausnahme nach § 24 UmwStG ergänzt wird.

Tz. 24.02 i.V.m. 20.20 - Antragserfordernis bei Buchwertfortführung

Nach dem Regelungswerk der §§ 20, 24 UmwStG kann auf Antrag das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert oder einem höheren Wert angesetzt werden. Für das Verfahren bei Antragstellung verweist § 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auf § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG. Letzterer sieht vor, dass der Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der *übernehmenden* Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen ist.

In der Literatur ist inzwischen im Wesentlichen unstrittig, dass der Antrag auf Buchwertfortführung mangels einschlägiger Formvorgaben auch konkludent durch Einreichung der Steuererklärung nebst Steuerbilanz mit entsprechenden Wertansetzen oder Handelsbilanz mit entsprechenden Wertansetzen, ohne abweichende Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV, gestellt werden kann.

Nach dem vorliegenden Erlassentwurf bedarf der Antrag keiner besonderen Form und ist bedingungsfeindlich. Es soll hierbei erklärt werden, ob die eingebrachten Wirtschaftsgüter und Schulden mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt worden sind. Für die Fälle des Zwischenwertansatzes muss ausdrücklich angegeben werden, in welcher Höhe und mit welchem Prozentsatz die stillen Reserven aufgedeckt werden sollen. Noch in der Vorversion des Erlasses hatte es in diesem Zusammenhang geheißen: „Ergibt sich dies nicht zweifelsfrei, sind für die Auslegung des Antrags die allgemeinen zivilrechtlichen Auslegungsgrundsätze anzuwenden (§§ 133, 157 BGB)“.

Aus der Zusammenschau dieser Formulierungen schließen wir, dass der Antrag auf Buchwertfortführung aus Sicht der Finanzverwaltung weiterhin konkludent gestellt werden kann.



Auch ein konkludenter Antrag ist nämlich ein (formloser) Antrag, der sich aus dem beigefügten Zahlenwerk zweifelsohne ergibt. Für die Fälle des Zwischenwertansatzes mag eine strengere Handhabung in Form eines ausdrücklichen Antrags hinzunehmen sein, da sich hierbei der Wille des Unternehmers nicht ohne weitere Erläuterungen ergibt.

Für den - absoluten - Regelfall des Buchwertansatzes bitten wir jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit um eine klarstellende Tz., wonach den gesetzlichen Regelungen eines Antrags auch *konkludent* Genüge getan sein kann.

Hintergrund unsere Anregung ist u. a., dass anderenfalls (z.B. im Fall des § 24 UmwStG) größeren Personengesellschaften bzw. Publikumsfonds erhebliche praktische Nachteile drohen. Dies gilt vor allem im Hinblick auf die Dogmatik des § 24 UmwStG, wonach jeder einzelne Beitritt eines Gesellschafters ein Unterfall dieser Vorschrift sein soll (vgl. Tz 1.47, 3. Spiegelstrich). Demnach müsste konsequenterweise im Falle eines jeden Beitritts ein Antrag auf Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG gestellt werden. Dies dürfte sich bei der Einwerbung - etwa eines Fonds mit mehr als 10.000 Anlegern - als kaum durchführbar erweisen. Die drohenden steuerlichen Folgen einer „strengen“ Handhabung wären demgegenüber unverhältnismäßig.

Für Fragen und ergänzende Stellungnahmen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. RA/StB Markus Deutsch
(Referent Steuerrecht)