

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Nils Weith
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVC2@bmf.bund.de
IVC6@bmf.bund.de

Kürzel
Me/VJ – S 08/23

Telefon
+49 30 27876-530

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
johrden@dstv.de

Datum
05.12.2023

Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE)

Sehr geehrter Herr Dr. Weith,

herzlichen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anmerkungen eine Stütze sind.

Zu Rn. 02.10: Steuerliche Rückwirkung

Unter Hinweis auf den BFH ([BFH-Urteil vom 12.4.2023, Az. I R 48/20, Rz. 22](#)) wird in Rn. 02.10 zutreffend klargestellt, dass der Rückwirkungszeitraum i.S. des § 2 Abs. 4 UmwStG den Zeitraum zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag (Beginn) und der Eintragung der Umwandlung in das zuständige öffentliche Register, z. B. Handelsregister, (Ende) umfasst.

Dies kann sich je nach Umwandlungsart jedoch unterschiedlich darstellen: Bei einer Verschmelzung ist dies nach § 20 UmwG der Tag der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers bzw. bei einem Formwechsel nach § 202 UmwG die Eintragung im Register des Rechtsträgers neuer Rechtsform. Bei Spaltungen tritt die Wirksamkeit nach § 131 Abs. 1 UmwG erst mit der Eintragung in das Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers ein. Insofern wäre eine entsprechende klarstellende Ergänzung in Rn. 02.10 hilfreich.

Petition: Der DStV empfiehlt, der Vollständigkeit und Verständlichkeit wegen, weitere Aspekte zur Eintragung der Umwandlung in das jeweils zuständige Register zu ergänzen.

Zu Rn. 02.40a: Verlustverrechnungsverbot des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG

In der neuen Rn. 02.40a wird darauf hingewiesen, dass „§ 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG [eine] ... *Verrechnung von verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen ... des übernehmenden Rechtsträgers mit positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus[schließt]*“.

Erzielt hingegen der übernehmende Rechtsträger, z. B. im Restjahr nach der Eintragung im Handelsregister, Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven entweder im bereits zuvor vorhandenen oder im eingebrachten Betriebsvermögen, wird ein Ausgleich mit laufenden Verlusten oder Verlustvorträgen nicht durch § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG gesperrt (vgl. u.a. Drüen/Wöhrle in Frotscher/Drüen, § 2 UmwStG, Rz. 173, Oktober 2022). Dieser Hinweis sollte nach unserem Dafürhalten ebenfalls in Rn. 02.40a aufgenommen werden.

Auch ist nach Auffassung des BFH ([BFH-Urteil vom 12.4.2023, Az. I R 48/20, Rz. 23](#)) zur Berechnung der nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG anzusetzenden Beträge regelmäßig die Erstellung einer (steuerlichen) Zwischenbilanz auf den Zeitpunkt des Endes des Rückwirkungszeitraums erforderlich. Alternativ können die auf den Rückwirkungszeitraum und das Restjahr entfallenden Ergebnisse aber z. B. auch auf der Basis der betriebswirtschaftlichen Auswertungen geschätzt werden. Auch diesen Hinweis sollte die neue Rn. 02.40a beinhalten.

Petition: Der DStV empfiehlt, die Rn. 02.40a um den Hinweis des Verlustausgleiches beim übernehmenden Rechtsträger zu ergänzen. Auch der Hinweis, dass alternativ zur Zwischenbilanz eine Schätzung, z. B. auf Basis betriebswirtschaftlicher Auswertungen, zugrunde gelegt werden kann, sollte in Rn. 02.40a einfließen.

Zu Rn. 03.05 i.V.m. 04.16: Anwendung von §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen

Bisher nicht durch einschlägige Rechtsprechung geklärt ist, ob und in welcher Weise die im Anschluss an die BFH-Rechtsprechung (z. B. [BFH-Urteil vom 12.12.2012, Az. I R 69/11](#)) mit dem [AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz vom 18.12.2013](#) eingeführten §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG in Umwandlungsfällen Anwendung finden, wenn die Umwandlung unter Ansatz von

Zwischenwerten oder gemeinen Werten erfolgt. Im Schrifttum werden zur Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG drei unterschiedliche Lösungsansätze vertreten:

Lösung 1: Die §§ 4f und § 5 Abs. 7 EStG kommen bei Umwandlungen nicht zur Anwendung, da die steuerlichen Ansatzverbote für die steuerliche Schlussbilanz nicht gelten und die Verpflichtungen beim übertragenden Rechtsträger somit auch keinen Ansatzverboten unterlegen haben (vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 3 UmwStG, Rz. 36b; Philipp/Kröger, DB 2016, 857).

Lösung 2: Bei Umwandlungen ist § 4f EStG anzuwenden, da Umwandlungen nach Rn. 00.02 als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge gelten. Bei einem Ansatz von gemeinen Werten oder Zwischenwerten sind somit beim übertragenden Rechtsträger alle stillen Reserven und stillen Lasten – unabhängig von Ansatzbeschränkungen oder Bewertungsvorbehalten – aufzudecken. Unter normspezifischer Auslegung des Veräußerungsbegriffs sowie unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung ([BT-Drucks. 18/68, S. 73](#)) ist das Verteilungsverbot nach § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG nicht anzuwenden, sodass bei passivierungsbeschränkten Verpflichtungen nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG eine außerbilanzielle Aufwandsverteilung über 15 Jahre erfolgt (vgl. Möhlenbrock/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 3 UmwStG, Rz. 40, Stand: Dezember 2021 m.w.N.; Melan/Wecke, Ubg 2017, 253).

Lösung 3: Bei einer Umwandlung ist § 4f EStG anzuwenden, jedoch kommt § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zur Anwendung und eine Aufwandsverteilung über 15 Jahre unterbleibt, da eine Betriebsveräußerung nach § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG beim übertragenden Rechtsträger vorliegt. Nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG entsteht durch die Einbuchung der passivierungsbeschränkten Verpflichtungen ein sofort abzugsfähiger Aufwand, der den Übertragungsgewinn mindert bzw. einen Übertragungsverlust erhöht. Der Übertragungsverlust bleibt jedoch beim übernehmenden Rechtsträger nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG außer Ansatz. Der übernehmende Rechtsträger hat in der dem steuerlichen Übertragungstichtag nachfolgenden Steuerbilanz die übernommenen Verpflichtungen unter Berücksichtigung allgemeiner Passivierungsverbote bzw. -beschränkungen nach § 5 Abs. 7 EStG erfolgswirksam aufzulösen und kann in Höhe des Ertrags eine Rücklage in Höhe von 14/15 mit Verteilung über die restlichen 14 Wirtschaftsjahre bilden (vgl. z. B. Prinz/Otto, GmbHR 2018, 497, 504; Kaminski,

Stbg 2014, 145, 152; Förster/Staaden, Ubg 2014, 1, 7; Schultz/Debnar, BB 2014, 107, 109; Riedel, FR 2014, 6, 12).

In Rn. 03.05 unter dem Stichwort „Forderungen und Verbindlichkeiten“ sowie in Rn. 04.16 wird nunmehr die – für die Steuerpflichtigen – ungünstige Lösung 3 umgesetzt. Dies ist für uns nicht nachvollziehbar und erscheint uns mangels Rechtsprechung nicht angemessen. Sofern zum jetzigen Zeitpunkt eine Berücksichtigung dieser Vorgänge im Anwendungserlass erfolgen soll, um ggf. Planungssicherheit zu schaffen und/oder etwaigen Rechtsstreitigkeiten vorzubeugen, sollte Lösung 2 umgesetzt werden.

Petition: Der DStV lehnt mangels Rechtsprechung den seitens des BMF gewählten, für Steuerpflichtige ungünstigen Ansatz zur Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG in Rn. 03.05 und 04.16 des neuerlichen BMF-Schreibens ab. Er empfiehlt die – im breiten Schrifttum vertretene – Alternative gemäß o.g. Lösung 2 aufzunehmen.

Zu Rn. 04.34: Kosten für den Vermögensübergang – „das auslösende Moment“

Unter Hinweis auf den BFH ([BFH-Urteil vom 23.11.2022, Az. I R 25/20](#)) führt Rn. 04.34 aus, dass die Zuordnung von Kosten zu den „Kosten für den Vermögensübergang“ dem Veranlassungsprinzip folgt. Dabei sei *„auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn [abzustellen].“*

Aus dieser Vorgabe resultiert eine wertende Beurteilung des die entsprechenden Kosten „auslösenden Moments“. Dies wird in der Praxis im Rahmen von Betriebsprüfungen zu erheblichen Diskussionen hinsichtlich der Frage der sachlichen und vor allem auch der zeitlichen Dimension der Kosten für den Vermögensübergang führen. Es stellt sich vor allem die Frage, ob und inwieweit (externe oder auch interne) Kosten in der Nachbereitungsphase einer Umwandlung (z. B. IT-Migrationskosten, Umstellung des Rechnungswesens, Kosten der Integration bzw. Freistellung von Mitarbeitern, z. B. Abfindungen an leitende Mitarbeiter) unter den Begriff der Kosten für den Vermögensübergang fallen (zur Diskussion vgl. z. B. Holle/Weiss, DStR 2018, 167; Krohn, DB 2018, 1755; Scheifele, Ubg 2018, 129; Ergenzinger/Solowjeff, DStR 2020, 2844). Vor diesem Hintergrund wäre eine sachliche und zeitliche Definition der zu berücksichtigenden Kosten angebracht.

Petition: Der DStV empfiehlt, eine sachliche Konkretisierung der zu berücksichtigenden Kosten für den Vermögensübergang und eine zeitliche Konkretisierung des „auslösenden Moments“.

Zu Rn. 15.01: Teilbetriebsvoraussetzung des § 15 Absatz 1 UmwStG

Das doppelte Teilbetriebserfordernis bei Spaltungen nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG zur Anwendung des § 11 Abs. 2 (insbesondere bei angestrebter Buchwertfortführung) und § 13 UmwStG erschwert in der Praxis entsprechende Umstrukturierungsmaßnahmen erheblich. Diese können kaum ohne eine verbindliche Auskunft, die insbesondere auch den Teilbetriebsumfang zum Gegenstand haben sollten, umgesetzt werden.

In Rn. 15.01 wird nunmehr ergänzt (Ergänzungen unterstrichen), dass „§ 11 Abs. 2 UmwStG und § 13 Abs. 2 UmwStG ... auf die Auf- und Abspaltung sowie die Teilübertragung nur entsprechend anzuwenden [sind], wenn auf die Übernehmerinnen bzw. die Übernehmerin ein oder mehrere Teilbetriebe übertragen werden und im Fall der Abspaltung oder der Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein oder mehrere Teilbetriebe verbleiben.“ Zudem soll neu aufgenommen werden, dass „das zurückbleibende Vermögen ... nicht die Voraussetzungen des § 15 Absatz 1 Satz 2 UmwStG [erfüllt], wenn nicht alle Wirtschaftsgüter einem Teilbetrieb zugeordnet werden können“ (sog. Ausschließlichkeitsgebot).

Damit wird in Rn. 15.01 das sog. doppelte Teilbetriebserfordernis in strenger Form angeordnet, wonach z. B. ein nicht einem Teilbetrieb zuzuordnendes Einzel-Wirtschaftsgut (vgl. Rn. 15.07) ein Spaltungshindernis darstellt (siehe hierzu auch Beispiel in Rn. 15.02 sowie bei Holdinggesellschaften mit 100 %igen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften als fiktive Teilbetriebe i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Im Falle eines solchen spaltungshindernden Wirtschaftsguts bleibt nur die Möglichkeit, dieses vor dem steuerlichen Übertragungstichtag zu veräußern, um die Teilbetriebsvoraussetzungen gemäß Rn. 15.03 zu erfüllen. Diese Auffassung wird im Schrifttum stark kritisiert (vgl. Stimpel/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 15 UmwStG, Rz. 92 und 93 m.w.N., Stand: September 2023). Auch hat sich der BFH in seinem [BFH-Beschluss vom 25.9.2018, Az. I B 11/18](#) nicht zur Anwendung des Ausschließlichkeitsgebots äußern müssen.

Petition: Der DStV regt an, die neuerlichen Verschärfungen in Rn. 15.01 zu streichen.

Zu Rn. 15.08: Übertragung eines Teilbetriebs

Nach Rn. 15.08 wurde bisher aus Billigkeitsgründen (nur) bei Grundstücken, die eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen und die von mehreren Teilbetrieben genutzt werden, eine ideelle Teilung (Bruchteileigentum) im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung unmittelbar nach der Spaltung zugelassen, wenn eine reale Teilung nicht zumutbar ist. Im Zuge der Anpassung des Anwendungsschreibens werden die Worte „aus Billigkeitsgründen“ in Rn. 15.08 nunmehr gestrichen. Damit entfällt künftig die Prüfung, ob die Voraussetzungen einer Billigkeit gegeben sind.

Weiterhin sieht Rn. 15.08 nunmehr vor, dass *„nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter, die von mehreren Teilbetrieben genutzt und nicht aufgeteilt werden, ... einheitlich dem Teilbetrieb zuzuordnen [sind], in dem sie überwiegend genutzt werden.“* Mit den Ergänzungen würde die Möglichkeit der freien Zuordnung aus rechtssystematisch nicht nachvollziehbaren Gründen künftig ausscheiden. Erfolgt eine hiervon abweichende freie Zuordnung, wäre das Teilbetriebserfordernis nicht erfüllt. Hilfreich wäre, die Anforderungen an eine Zuordnung nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zu präzisieren.

Petition: Der DStV beurteilt die Abschaffung der freien Zuordnung von nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgütern als zusätzliches Hindernis. Dies steht dem originären Ziel des UmwStG, nämlich Umwandlungen zu erleichtern, entgegen. Der DStV empfiehlt daher die Streichung des neu in Rn. 15.08 aufgenommen Satzes 4.

Zu Rn. 15.24: Veräußerung i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG

Im Zuge der Aktualisierung wird in Rn. 15.24 ergänzt, dass zu den schädlichen Veräußerungen i.S. des § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG sowohl *„...die Umwandlung der unmittelbar an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger (übertragender, übernehmender Rechtsträger) als auch die Umwandlung des Gesellschafters (Umwandlung der Muttergesellschaft nach Spaltung der Tochtergesellschaft)“* gehören. Die tatsächliche Veräußerung der Muttergesellschaft ist dagegen unschädlich.

Unklar bleibt, ob mit der „tatsächlichen Veräußerung der Muttergesellschaft“ die Veräußerung der Anteile an der Muttergesellschaft oder die Veräußerung des Vermögens der Muttergesellschaft gemeint ist. Eine entsprechende Klarstellung in Rn. 15.24 wäre wünschenswert.

Petition: Der DStV bittet um Klarstellung in Rn. 15.24, ob mit der „tatsächlichen Veräußerung der Muttergesellschaft“ die Veräußerung der Anteile an der Muttergesellschaft oder die Veräußerung des Vermögens der Muttergesellschaft gemeint ist.

Zu Rn. 15.44: Umwandlungen mit Wertverschiebungen zwischen den Anteilseignern

Der DStV begrüßt, dass in Rn. 15.44 nunmehr ein Beispiel mit drei Abwandlungen zu den (schenkung)steuerlichen Folgen einer Auf- oder Abspaltung mit Wertverschiebung enthalten ist.

Zu Rn. 20.01 ff.: Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG

Die Grundsätze des [BFH-Urteils vom 12.4.2023, Az. I R 48/20](#), das zu einem Einbringungsfall nach § 20 UmwStG ergangen ist, sind zwar in Rn. 02.40a zutreffend umgesetzt. Unter den Ausführungen im Anwendungserlass zu § 20 UmwStG (Rn. 20.01 ff.) fehlt jedoch ein entsprechender Hinweis auf die Grundsätze des BFH-Urteils.

Die Regelungen in § 2 Abs. 3 bis 5 UmwStG (und damit auch das Verlustverrechnungsverbot nach § 2 Abs. 4 Satz 3 ff. UmwStG) gelten nach § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG entsprechend bei der Einbringung einer Sachgesamtheit i.S. des § 20 Abs. 1 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft (vgl. dazu Ott, Stbg 2023, 176, Stbg 2023, 302). Vor diesem Hintergrund wäre ein entsprechender Hinweis in den Erläuterungen zu § 20 UmwStG wünschenswert.

Petition: Der DStV empfiehlt, in den Hinweisen zu § 20 UmwStG (Rn. 20.01 ff.) auf die Ausführungen unter Rn. 02.40a zu verweisen.

Zu Rn. 20.05: Gegenstand der Einbringung

In Rn. 20.05 soll eine Klarstellung zum Gegenstand der Einbringung in zweifacher Hinsicht erfolgen: *„Beim Formwechsel (§ 25 UmwStG) sind jeweils die Anteile der Mitunternehmer an der formwechselnden Personengesellschaft Einbringungsgegenstand. Erfolgt die Übertragung des Gesamthandsvermögens und des Sonderbetriebsvermögens im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang, liegt ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann.“*

Im Hinblick auf das Sonderbetriebsvermögen, das zur Anwendung von § 20 bzw. § 24 UmwStG zwingend miteinzubringen ist, können – wie auch in Rn. 20.11 geregelt – nur wesentliche

Betriebsgrundlagen gemeint sein. Gleichwohl können auch nicht wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen miteingebracht werden. Dies sollte deutlicher formuliert werden.

Offen bleibt, zu welchem Ereignis ein solcher zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen muss, damit insgesamt ein einheitlicher Vorgang i.S. von Rn. 20.05 vorliegt. Nach unserer Auffassung dürfte ein Zusammenhang z. B. mit dem Abschluss des Einbringungsvertrags bzw. mit dem Beschluss zum Formwechsel gemeint sein. Eine Klarstellung wäre wünschenswert.

Offen bleibt zudem, ob z. B. die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens aufschiebend bedingt auf den Tag der Eintragung der Einbringung bzw. des Formwechsels möglich ist. Erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG eine vorherige Übertragung des Sonderbetriebsvermögens noch in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, stellt die Umwandlung bzw. Einbringung gemäß Rn. 33 des [BMF-Schreibens v. 8.12.2011 zu „Zweifelsfragen zur Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Absatz 5 EStG“](#) eine schädliche Veräußerung (Sperrfristverletzung) dar bzw. führt zur Anwendung der Körperschaftsklausel gem. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG mit jeweils rückwirkendem Teilwertansatz. Unklar ist, ob diese Vorab-Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen vorrangig von den §§ 20 bzw. 25 UmwStG erfasst wird (für einen einheitlichen und vorrangigen Sacheinlagevorgang nach § 20 UmwStG vgl. z. B. Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 25 UmwStG, Rz. 35a, Stand: September 2022). Für die Option nach § 1a KStG ist in Rn. 34 des [BMF-Schreibens v. 10.11.2021 „Option zur Körperschaftbesteuerung \(§ 1a KStG\)“](#) eindeutig geregelt, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht anwendbar ist. Eine ergänzende Klarstellung in Rn. 20.05 im überarbeiteten Anwendungsschreiben wäre wünschenswert.

Petition: Der DStV regt weitere Klarstellungen in Rn. 20.05 zum zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang sowie zur Vorab-Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen an. Insbesondere fordert er eine Regelung – analog zur Option nach § 1a KStG –, wonach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 6 Abs. 5 EStG gänzlich nicht anwendbar ist.

Zu Rn. 20.07: Gesamtplanrechtsprechung

Werden wesentliche Betriebsgrundlagen im Betriebsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einbringung nach §§ 20 und 24 UmwStG in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, soll – unter Verweis auf

das BFH-Urteil vom 11.12.2001, Az. VIII R 23/01 sowie das [BFH-Urteil vom 25.2.2010, Az. IV R 49/08](#) – nach Rn. 20.07 bzw. Rn. 24.03 i.V.m. Rn. 20.07 die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen sein. Wird bei dieser Prüfung ein Gesamtplan bejaht, kann dies – im Gegensatz zur [BFH-Rechtsprechung vom 9.12.2014, Az. IV R 29/14](#) sowie zur Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben v. 20.11.2019 (BStBl. I 2019, 1291, Rn. 10 ff.) zu § 6 Abs. 3 EStG – zu einer Nichtanwendung der §§ 20, 24 bzw. 25 UmwStG führen.

Der BFH hat im o.g. Urteil ausgeführt, dass die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG vergleichbar mit der Buchwertfortführung bei einer Einbringung nach § 24 UmwStG ist, sodass die Verwaltungsansicht zu § 6 Abs. 3 EStG durchaus auf Einbringungsfälle mit Buchwertfortführung übertragen werden könnte. Auch im Schrifttum wird befürwortet, dass zumindest in den Fällen der Einbringung zu Buch- oder Zwischenwerten gemäß §§ 20 und 24 UmwStG eine Vorab-Auslagerung unschädlich sein soll (vgl. Binder/Riedel, DB 2020, 1587 m.w.N.). Das Festhalten an der Gesamtplanrechtsprechung steht auch im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung (vgl. [BFH-Urteil vom 2.8.2012, Az. IV R 41/11](#) und [BFH-Urteil vom 12.5.2016, Az. IV R 12/15](#)).

Petition: Der DStV regt an, von einer Prüfung der Gesamtplanrechtsprechung ganz abzusehen, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einbringung nach den §§ 20 oder 24 UmwStG in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen werden. Alternativ wäre eine Klarstellung in Rn. 20.07 wünschenswert, dass zumindest eine die Einbringung vorbereitende gewinnrealisierende Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen (vgl. [BFH-Urteil vom 9.11.2011, Az. X R 60/09](#)) sowie ggf. die Vorab-Auslagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen auf Dauer (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2009, Az. I R 72/08) kein Anwendungsfall der Gesamtplanbetrachtung ist.

Zu Rn. 20.11: Einbringung eines Mitunternehmeranteils i. S. v. § 20 Abs. 1 UmwStG

In Rn. 20.11 wurde folgender Satz ergänzt: *„Bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils muss auch jedes zugehörige (funktional wesentliche) Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens anteilig mindestens in demselben Verhältnis übergehen, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.“*

Im Gegensatz zu Rn. 15.04 – wonach bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils das zugehörige Sonderbetriebsvermögen anteilig im selben Verhältnis mit übertragen werden muss – sieht Rn. 20.11 damit eine Mindest-Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in Höhe der Quote des übertragenen Anteils am Gesamthandsvermögen vor. Diese Handhabung wirft Fragen auf. Es könnte gefolgert werden, dass eine unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen generell zur Nichtanwendung von § 20 UmwStG führt. Im Schrifttum werden hierzu jedoch unterschiedliche Auffassungen vertreten, so auch dass die unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zumindest dann zur Anwendung von § 20 UmwStG führt, soweit sich der Anteil am Gesellschaftsvermögen und der Anteil am Sonderbetriebsvermögen decken.

Petition: Der DStV regt eine Klarstellung zur unter- oder überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen in Einbringungs- und Spaltungsfällen sowie zu der Frage nach einer gegenständlichen oder wertmäßigen (rechnerischen) Betrachtung i.S. des [BFH-Urteils vom 2.8.2012, Az. IV R 41/11](#) bzw. zum anzuwendenden Wertansatz in Rn. 20.11 an.

Zu Rn. 20.19: Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

In Rn. 20.19 wird zutreffend darauf hingewiesen, dass sich ein Zwang zum Ansatz von Zwischenwerten oder gemeinen Werten nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG auch dann ergeben kann, wenn die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten übersteigen. In einem solchen Fall von negativem Betriebsvermögen ist eine Aufstockung vorzunehmen, bis sich Aktiv- und Passivposten – ohne Berücksichtigung des Eigenkapitals – ausgleichen.

Bisher enthielt Rn. 20.19 die Aussage, dass *„das eingebrachte Betriebsvermögen ... auch durch Entnahmen während des Rückbeziehungszeitraums nicht negativ werden [darf] und deshalb ... eine Wertaufstockung nach § 20 Absatz 5 i. V. m. Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 UmwStG ggf. auch vorzunehmen [ist], soweit das eingebrachte Betriebsvermögen ohne Aufstockung während des Rückwirkungszeitraums negativ würde.“* Diese Aussage ist nunmehr gestrichen, was den Schluss zulässt, dass die Finanzverwaltung an dieser Auffassung nicht mehr festhält. Zugleich bleibt jedoch offen, wie Entnahmen bzw. Einlagen im Rückwirkungszeitraum nach der Verwaltungsansicht künftig zu behandeln sind und welche Auswirkungen sich auch im Hinblick auf das steuerliche Einlagekonto i.S. des § 27 KStG ergeben.

Auch der BFH hat mit [Urteil v. 7.3.2018, Az. I R 12/16, Rz. 14](#) entschieden, dass gem. § 20 Abs. 7 Sätze 2 und 3 UmwStG 2002 (jetzt: § 20 Abs. 5 Sätze 1 und 2 UmwStG 2006) Entnahmen im Rückwirkungszeitraum, die den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigen, nach § 20 Abs. 3 S. 4 UmwStG nur von den Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung gewährten Anteile abzuziehen sind. Das Gesetz verlange nur eine Korrektur der Anteilsanschaffungskosten, nicht aber die Vorgabe eines „Mindestansatzes“ des eingebrachten Betriebsvermögens. Dem Normtext sei insbesondere nicht zu entnehmen, dass das Ergebnis der vorgenannten Rechenoperation nicht ggf. negativ sein könnte.

Mit [Beschluss vom 12.4.2022, Az. VIII R 35/19](#) hat der BFH zudem entschieden, dass Entnahmen im Rückwirkungszeitraum steuerlich noch dem eingebrachten Personenunternehmen (im Streitfall ein Einzelunternehmen) zuzurechnen sind. Entsprechendes muss dann auch für Einlagen im Rückwirkungszeitraum gelten.

Petition: Der DStV begrüßt die Streichung in Rn. 20.19, dass das eingebrachte Betriebsvermögen auch durch Entnahmen während des Rückbeziehungszeitraums nicht negativ werden darf. Er empfiehlt jedoch etwaige Ausführungen zur künftigen steuerlichen Behandlung von Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum aufzunehmen.

Zu Rn. 20.19a: Begriff der sonstigen Gegenleistung

Mit dem [Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015](#) wurde eine das Bewertungswahlrecht in den §§ 20 Abs. 2 bzw. § 21 Abs. 2 UmwStG einschränkende Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG bzw. in § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG eingeführt. Danach dürfen neben der obligatorischen Gewährung neuer Anteile nur noch in begrenztem Umfang sonstige Gegenleistungen (nämlich bis maximal 25 % des Buchwerts oder maximal 500.000 €, höchstens jedoch bis zum Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. bis zum Buchwert der eingebrachten Anteile) gewährt werden. Eine entsprechende Regelung wurde in § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG eingeführt.

Der DStV begrüßt, dass im Zuge der Überarbeitung des BMF-Schreibens nunmehr in einer Rn. 20.19a Ausführungen nebst Beispiel zu deren Wirkungsweise vorgesehen sind.

Bedauerlicherweise enthält weder Rn. 20.19a noch das Anwendungsschreiben im Übrigen Hinweise zu dem gesetzlich nicht definierten Begriff der sonstigen Gegenleistung, sodass

diesbezüglich weiterhin erhebliche Unsicherheiten bestehen. Dies gilt nicht zuletzt für die praktisch bedeutsame Frage, ob bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft etwaige Gesellschafterdarlehen, die von der Kapitalgesellschaft übernommen werden, zu einer schädlichen sonstigen Gegenleistung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG führen, wenn die vor der Einbringung bereits existierende Forderung im Sonderbetriebsvermögen nicht mit in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird, sondern – anlässlich der Umwandlung – in das Privatvermögen entnommen wird. Für diesen Fall wären für die Praxis entsprechende weitere Hinweise zum Begriffsinhalt wertvoll und wünschenswert.

Auch mit Blick auf das in Rn. 20.19a aufgenommene Beispiel wäre ein Hinweis hilfreich, dass sich die Betragsgrenzen auf den einzelnen Sacheinlagegegenstand beziehen. Diese kommen sodann mehrfach zur Anwendung, wenn mehrere begünstigte Objekte (z. B. Teilbetrieb, Mitunternehmeranteile) zeitgleich eingebracht werden (vgl. u.a. Ott, Stbg 2016, S. 111; Strahl, KÖSDI 2016, 19687).

Petition: Der DStV regt, wie vorstehend ausgeführt, weitere Hinweise zum Begriffsinhalt der „sonstigen Gegenleistung“ nebst ergänzenden Ausführungen zu dem in Rn. 20.19a aufgenommenen Beispiel an.

Zu Rn. 22.17: Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 UmwStG

In Rn. 22.17 wurde im Zusammenhang mit § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG ergänzt, dass der dortige Veräußerungsbegriff – sprich, keine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung – *„nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift...eine vollständige Aufdeckung der stillen Reserven“* voraussetzt.

Diese Ergänzung zum normspezifischen Veräußerungsbegriff stellt eine deutliche Verschärfung dar, für die bisher keine einschlägige Rechtsprechung vorliegt. Zudem steht die damit vertretene Verwaltungsauffassung konträr zur herrschenden Meinung im Schrifttum, wonach eine vorzeitige Sperrfristbeendigung auch dann eintritt, wenn die Weiter-Einbringung der erhaltenen Anteile nach den §§ 20 oder 21 UmwStG zu Buchwerten erfolgt (vgl. Ott, DStZ 2023, 334, 337 ff. m.w.N.; vgl. auch Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 22 UmwStG, Rz. 75b, Stand: Dezember 2022).

Petition: Der DStV empfiehlt die Streichung der neuerlichen Einfügung in Rn. 22.17. Es handelt sich gegenwärtig um eine unsystematische Einfügung ohne gesetzliche Grundlage.

Zu Rn. 24.03: Zeitpunkt der Antragstellung

Gemäß Rn. 24.03 ist *„ein Übergang zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG im Zeitpunkt der Einbringung nicht erforderlich, sofern der Vermögensübergang zu Buchwerten erfolgt, für den eingebrachten Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil bisher eine Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgte und die übernehmende Personengesellschaft diese Gewinnermittlungsart nach der Einbringung beibehält. In diesen Fällen ist der Antrag bis zur erstmaligen Einreichung der Einnahmenüberschussrechnung bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Personengesellschaft zuständigen Finanzamt für das Wirtschaftsjahr der Einbringung zu stellen.“* Damit wird die bisherige Verfügung der OFD NRW v. 9.2.2016 (DB 2016, 383) umgesetzt.

Die OFD NRW führt jedoch darüber hinaus aus, bis zu welchem Zeitpunkt dieser Antrag – in Abhängigkeit von der Art der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft – spätestens einzureichen ist:

- *„Wenn die übernehmende Personengesellschaft den Gewinn nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermittelt und für das Wirtschaftsjahr der Einbringung eine steuerliche Schlussbilanz erstellt, muss der Antrag bis zur erstmaligen Abgabe dieser steuerlichen Schlussbilanz gestellt werden (§ 24 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).*
- *Erstellt die übernehmende Personengesellschaft auf den Zeitpunkt der Einbringung eine Eröffnungsbilanz und wechselt anschließend zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, fehlt es an einer steuerlichen Schlussbilanz. Der Antrag ist in diesen Fällen bis zur erstmaligen Abgabe der Eröffnungsbilanz zulässig.*
- *Führt die übernehmende Personengesellschaft zulässigerweise nahtlos die Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung fort, liegt weder eine steuerliche Schlussbilanz noch eine Eröffnungsbilanz vor. Der Antrag ist dann bis zur erstmaligen Einreichung der Einnahmeüberschussrechnung beim Finanzamt für das Wirtschaftsjahr der Einbringung zu stellen.“* (OFD NRW v. 9.2.2016)

Wir regen daher an, auch diese Regelungen in Rn. 24.03 aufzunehmen.

Petition: Der DStV regt an, neben den bereits aufgegriffenen Aspekten der Verfügung der OFD NRW v. 9.2.2016 (S 1978 d-2015/0005-St 111) auch die Regelungen zum Zeitpunkt der Antragstellung in Abhängigkeit von der Art der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft in Rn. 24.03 zu ergänzen.

Wir freuen uns, wenn Sie unsere Ausführungen berücksichtigen. Für einen weitergehenden fachlichen Austausch stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
StBin/Dipl.-Hdl. Vicky Jhrden
(Referatsleiterin Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
