

1/2012

Kritische Analyse des Umwandlungssteuererlasses 2011

Gernot Brähler, Markus Bensmann,
Luise Adolph

Ilmenauer Schriften zur
Betriebswirtschaftslehre



Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt.

Alle Rechte, auch die der Übertragung, des Nachdrucks und der Vervielfältigung des Buches oder Teilen daraus, bleiben vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

© VERLAG proWiWi e. V., Ilmenau, 2012

Ilmenauer Schriften zur Betriebswirtschaftslehre
www.tu-ilmenau.de/is-ww

Herausgeber:

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Norbert Bach, Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gernot Brähler,
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Anja Geigenmüller, Prof. Dr. rer. pol. David Müller,
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Rainer Souren

ISSN 2192-4643

ISBN 978-3-940882-36-3

URN urn:nbn:de:gbv:ilm1-2012200135

Ilmenauer Schriften zur
Betriebswirtschaftslehre
1/2012

Kritische Analyse des Umwandlungssteuererlasses 2011

Gernot Brähler¹, Markus Bensmann², Luise Adolph³

¹ Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gernot Brähler, Steuerberater, Leiter des Fachgebiets Steuerlehre/Prüfungswesen der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften an der TU Ilmenau

² Dipl.-Kfm. Markus Bensmann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter des Fachgebiets Steuerlehre/Prüfungswesen der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften an der TU Ilmenau

³ Luise Adolph B.Sc., Masterstudentin im Studiengang Wirtschaftsingenieurwesen an der TU Ilmenau

Vorwort

Fast fünf Jahre nach der umfassenden Reformierung des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006 veröffentlichte die Finanzverwaltung am 11.11.2011 einen an die neue und veränderte Rechtslage angepassten Umwandlungssteuererlass. Dieser soll der grundlegenden Neukonzeption des Gesetzes Rechnung tragen und die seit dem SEStEG vorherrschende Rechtsunsicherheit in vielen Auslegungsfragen beseitigen.

Aufgrund der hohen Relevanz dieser Thematik hat das Fachgebiet für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre/Prüfungswesen im Wintersemester 2011/2012 hierzu eine Bachelorarbeit unter dem Titel „Der Umwandlungssteuererlass 2011“ an Frau Luise Adolph vergeben.

Der folgende Beitrag ist auf Grundlage dieser Bachelorarbeit entstanden.

Ilmenau, im Mai 2012

Gernot Brähler

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	VII
Tabellenverzeichnis	VIII
Abkürzungsverzeichnis.....	IX
1 Einleitung	1
2 Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft i.S.d. §§ 3ff. UmwStG	8
2.1 Beteiligte Rechtsträger	8
2.2 Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 3 UmwStG.....	8
2.3 Antragsstellung der übertragenden Körperschaft.....	10
2.4 Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft bzw. natürlichen Person i.S.d. § 4 UmwStG.....	11
2.4.1 Wertverknüpfung	11
2.4.2 Wertaufholung	12
2.4.3 Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung	13
2.5 Übernahmeergebnis.....	18
2.5.1 Ermittlung Übernahmeergebnis	18
2.5.2 Berücksichtigung Übernahmeergebnis	24
2.6 Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 5 UmwStG.....	26
3 Verschmelzungen oder Vermögensübertragung zwischen Kapitalgesellschaften i.S.d. §§ 11ff. UmwStG	28
3.1 Beteiligte Rechtsträger	28
3.2 Sachlicher Anwendungsbereich	28
3.3 Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 11 UmwStG.....	31

3.4	Antragsstellung der übertragenden Körperschaft.....	31
3.5	Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft i.S.d. § 12 UmwStG.....	31
3.5.1	Wertverknüpfung	32
3.5.2	Wertaufholung	32
3.5.3	Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung	32
3.6	Übernahmeergebnis.....	33
3.6.1	Ermittlung Übernahmeergebnis	33
3.6.2	Berücksichtigung Übernahmeergebnis	34
3.7	Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 13 UmwStG.....	35
4	Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung i.S.d. §§ 15f. UmwStG	37
4.1	Beteiligte Rechtsträger	37
4.2	Bewertung und steuerliche Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft	38
4.3	Neues Verständnis zum Teilbetrieb.....	38
4.3.1	Der Teilbetriebsbegriff.....	39
4.3.2	Zeitpunkt der Existenz eines Teilbetriebs.....	43
4.3.3	Teilbetrieb im Aufbau.....	45
4.3.4	Übertragung eines Teilbetriebs	47
4.3.4.1	Betriebsgrundlagen	47
4.3.4.2	Von mehreren Teilbetrieben genutzte wesentliche Betriebsgrundlagen	49
4.3.4.3	Zuordnung von sonstigen Wirtschaftsgütern.....	51
4.3.5	Fiktive Teilbetriebe	53
4.3.5.1	Mitunternehmeranteil.....	53
4.3.5.2	100 %-Beteiligung an einer KapGes	54
4.3.6	Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzung.....	54
4.4	Missbrauchstatbestände des § 15 Abs. 2 UmwStG	55
4.4.1	Erwerb und Aufstockung i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	55

4.4.2 Veräußerung und Vorbereitung der Veräußerung i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 2-4 UmwStG	56
4.5 Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft	58
4.6 Übernahmeergebnis	59
4.7 Auswirkungen beim Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	59
5 Einbringungen von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 20 UmwStG bzw. in eine Personengesellschaft i.S.d. § 24 UmwStG und Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 25 UmwStG	60
5.1 Beteiligte Rechtsträger	61
5.2 Gegenstand der Einbringung	64
5.2.1 Einbringung von Betrieben	64
5.2.2 Einbringung von Teilbetrieben	65
5.3 Zeitpunkt der Einbringung	65
5.4 Bewertung durch die übernehmende Gesellschaft	66
5.4.1 Regelwertansatz	66
5.4.2 Antragsstellung der übernehmenden Gesellschaft	66
5.5 Besteuerung des Einbringungsgewinns	67
5.6 Pensionszusagen zugunsten von einbringenden Mitunternehmern	68
5.7 Grenzüberschreitende Einbringungen	68
5.7.1 Anrechnung der ausländischen Steuer bei der Einbringung einer Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft	69
5.7.2 Anrechnung der ausländischen Steuer bei der Einbringung von Betriebsvermögen einer transparenten Auslandsgesellschaft	70
5.8 Anteilstausch i.S.d. § 21 UmwStG	70
5.8.1 Beteiligte Rechtsträger	71
5.8.2 Bewertung der eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft	71

5.8.2.1 Regelwertansatz	71
5.8.2.2 Antragsstellung	71
5.8.3 Grenzüberschreitende Einbringungen.....	72
5.9 Besteuerung der Anteilseigner i.S.d. § 22 UmwStG	73
5.9.1 Rückwirkende Besteuerung bei Einbringung durch eine Personengesellschaft	73
5.9.2 Einbringungsgewinn	75
5.9.3 Sperrfristen i.S.d. § 22 Abs. 1, 2 UmwStG.....	75
5.9.4 Nachweispflichten i.S.d. § 22 Abs. 3 UmwStG.....	77
6 Schlussbetrachtung.....	79
Literaturverzeichnis.....	XII
Rechtssprechungsverzeichnis.....	XVI
Verwaltungsverzeichnis.....	XVIII

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Umwandlungs- und Einbringungsmöglichkeiten.....	7
Abbildung 2: Beteiligte Rechtsträger §§ 3-19 UmwStG	8
Abbildung 3: Ermittlung Übernahmeergebnis i.S.d. § 4 Abs. 4-7 UmwStG.....	20
Abbildung 4: Besteuerung offener Rücklagen	24
Abbildung 5: Berücksichtigung Übernahmeverlust i.S.d. § 4 Abs. 6 UmwStG	25
Abbildung 6: Verwertung Übernahmegewinn i.S.d. § 4 Abs. 7 UmwStG	25
Abbildung 7: Beteiligte Rechtsträger §§ 11-13 UmwStG	28
Abbildung 8: Ermittlung Übernahmeergebnis i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	34
Abbildung 9: Berücksichtigung Übernahmeergebnis i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	35
Abbildung 10: Beteiligte Rechtsträger § 15f. UmwStG I	37
Abbildung 11: Beteiligte Rechtsträger § 15f. UmwStG II.....	38
Abbildung 12: Teilbetrieb I.....	41
Abbildung 13: Teilbetrieb II	46
Abbildung 14: Teilbetrieb III	48
Abbildung 15: Teilbetrieb IV	50
Abbildung 16: Teilbetrieb V	52
Abbildung 17: Beteiligte Rechtsträger §§ 20-23, 24 UmwStG	61
Abbildung 18: Person des Einbringenden I.....	63
Abbildung 19: Person des Einbringenden II	64
Abbildung 20: Mittelbare Veräußerung von sperrfristbehafteten Anteilen	74

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Vergleich Teilbetriebsbegriff	43
Tabelle 2: Vergleich des Zeitpunkts zur Existenz eines Teilbetriebs	45
Tabelle 3: Vergleich über die Begünstigung eines Teilbetriebs im Aufbau	47
Tabelle 4: Vergleich Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs	49
Tabelle 5: Vergleich von mehreren Teilbetrieben genutzte wesentlichen Betriebs- grundlagen	51
Tabelle 6: Vergleich der Zuordnung von sonstigen Wirtschaftsgütern zu einem Teil- betrieb	53
Tabelle 7: Vergleich Mitunternehmeranteil	54
Tabelle 8: Vergleich 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	54
Tabelle 9: Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen	55
Tabelle 10: Rechtssprechungsverzeichnis	XVI
Tabelle 11: Verwaltungsverzeichnis	XVIII

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
Bst.	Buchstabe
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union

EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FinVer	Finanzverwaltung
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch (aktuelle Fassung)
i.d.F.	in der Folge, in der Fassung
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des/ der
i. V. m.	in Verbindung mit
KapGes	Kapitalgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
mind.	mindestens
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PersGes	Personengesellschaft
Rn.	Randnummer

S.	Seite
SEStEG	Gesetz über Steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
sog.	sogenannt
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
TB	Teilbetrieb
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt	Umwandlungssteuer
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStE-E	Umwandlungssteuererlass-Entwurf
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UmwStR	Umwandlungssteuerrecht
Vgl.	Vergleiche
z. B.	zum Beispiel
ZSteu	Zeitschrift für Steuern und Wirtschaft

1 Einleitung

Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006¹ wurde das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) umfassend überarbeitet und europäisiert.² Nach dieser grundlegenden Neukonzeption traten viele Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung des UmwStG i.d.F. des SEStEG auf, und der bisherige Umwandlungssteuererlass (UmwStE) vom 25.03.1998³ musste an die neue und veränderte Rechtslage angepasst werden.⁴ Fast fünf Jahre nach Inkrafttreten dieses aktuellen UmwStG veröffentlichte die Finanzverwaltung (FinVer) am 11.11.2011 einen an die neue und veränderte Rechtslage angepassten UmwStE. Die für eine verbindliche Anwendbarkeit notwendige Veröffentlichung erfolgte am 31.12.2011 im Bundessteuerblatt (BStBl.).⁵

Mit dem aktuellen UmwStE 2011 erläutert die FinVer ihre Ansichten über die steuerlichen Konsequenzen zum UmwStG i.d.F. des SEStEG und geht auf bereits ergangene Rechtsprechungen sowie Neuregelungen ein. Grundsätzlich hat ein Erlass keine bindende Wirkung wie ein Gesetz, sondern ist vielmehr als ein „Leitfaden“ für die FinVer zu verstehen.

Der UmwStE ist prinzipiell analog zum UmwStG aufgebaut. Im ersten Kapitel des UmwStE erläutert die FinVer ihre Ansichten zum Anwendungsbereich, wonach der UmwStE auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden ist, bei denen sowohl die Eintragung ins jeweilige öffentliche Register als auch der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums seit dem 13.12.2006 erfolgt sind.⁶ Im Anschluss daran wird die ertragssteuerliche Beurteilung von Umwandlungen und Einbringungen näher erläutert. Im bisherigen UmwStE von 1998 galt für Umwandlungsvorgänge i.S.d. §§ 3-19 UmwStG die Gesamtrechnachfolge i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, d.h. der übernehmende Rechtsträger trat in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Einbringungen i.S.d. §§ 20, 24 UmwStG wurden im Hinblick auf das eingebrachte Vermögen sowohl auf Ebene des einbringenden als auch auf

¹ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) v. 07.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2782.

² Vgl. Weggenmann, Hans R., Was lange währt, wird endlich gut?, in: BB, H. 4, 2012, S. 1.

³ BMF-Schreiben v. 25.03.1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98 IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl. I 1998, S. 268; ergänzt durch BMF-Schreiben v. 21.08.2001, IV A 6 - S 1909 - 11/01, BStBl. I 2001, S. 543, sowie BMF-Schreiben v. 16.12.2003, IV A 2 - S 1978 - 16/03, BStBl. I 2003, S. 786.

⁴ Vgl. Blumberg, J./ Rosenber, O., Vorwort – Der neue Umwandlungssteuererlass oder „Gut Ding will Weile haben“, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 4.

⁵ BMF-Schreiben v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314; vgl. Weggenmann, Hans R., Was lange währt, wird endlich gut?, in: BB, H. 4, 2012, S. 1.

⁶ Vgl. Rn. S01 UmwStE; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 71; Ott, H., Der Entwurf zum neuen Umwandlungssteuererlass vom 2.5.2011, in: StuB H. 12, 2011, S. 471; Eckl, P., Der neue Umwandlungssteuererlass, in: Corporate Finance law, H. 6, 2011, S. 312-319.

Ebene des übernehmenden Rechtsträgers als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge zum gemeinen Wert behandelt. Diese Behandlung der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge gilt mit dem UmwStE 2011 auch für Umwandlungen i.S.d. §§ 3-19 UmwStG.⁷ Als Begründung für diese neue Ansicht werden die BFH-Urteile vom 15.10.1997⁸, vom 16.05.2002⁹ und vom 17.09.2003¹⁰ herangezogen.¹¹ Die Urteile vom 15.10.1997 und vom 16.05.2002 waren jedoch zum UmwStG 1977 ergangen und beruhten somit auf einer anderen Rechtsgrundlage, bei der Umwandlungsvorgänge als tauschähnliche Vorgänge betrachtet wurden.¹² Daher sind diese Urteile nicht geeignet, die geänderte Ansicht der FinVer zu stützen. Im Urteil vom 17.09.2003¹³ zur Rechtslage des UmwStG i.d.F. des SEStEG zeigt der BFH auf, dass Anschaffungsvorgänge anders als die Rechtsnachfolge zu betrachten sind und sie sich somit nicht gegenseitig ausschließen.¹⁴ Die FinVer folgt daher im UmwStE 2011 der Ansicht des BFH und entfernt sich von Ihrer bisher vertretenen Meinung, dass bei übertragenden Umwandlungen aufgrund der eintretenden Gesamtrechtsnachfolge grundsätzlich kein Anschaffungsvorgang vorliegt. Prinzipiell werden mit dem UmwStE 2011 somit Umwandlungen und Einbringungen im Hinblick auf das übertragene/ eingebrachte Vermögen sowohl auf Ebene des übertragenden/ einbringenden als auch auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers von der FinVer als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge zum gemeinen Wert angesehen.¹⁵ Das zweite Kapitel des UmwStE befasst sich mit den steuerlichen Folgen von Umwandlungen und Einbringungen nach dem UmwStG. Der erste Teil vom zweiten Kapitel enthält allgemeine Ausführungen, wie Begriffsbestimmungen und die Erläuterungen über die steuerliche Rückwirkung. Aufgrund dieser steuerlichen Rückwirkung können Umwandlungsvorgänge nach § 2 UmwStG, abweichend von den zivilrechtlichen Bestimmungen, mit steuerlicher Wirkung zurückbezogen werden. Das UmwStG lässt dabei einen Rückwirkungszeitraum von bis zu acht Monaten vor Anmeldung der Umwandlung bei dem jeweils zuständigen Handelsregister zu. Sofern das ausländische Recht dies vorsieht, ist sogar ein Rückwirkungszeitraum

⁷ Vgl. Rn 00.02 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 1; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 243; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 71.

⁸ BFH-Urteil v. 15.10.1997, I R 22/96, BStBl. II 1998, S. 168.

⁹ BFH-Urteil v. 16.05.2002, III R 45/98, BStBl. II 2003, S. 10.

¹⁰ BFH-Urteil v. 17.09.2003, I R 97/02, BStBl. II 2004, S. 686.

¹¹ Vgl. Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 71.

¹² Vgl. IDW, Stellungnahme v. 22.06.2011, S. 2; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 1.

¹³ BFH-Urteil v. 17.09.2003, I R 97/02, BStBl. II 2004, S. 686.

¹⁴ Vgl. Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 244.

¹⁵ Vgl. Rn. 00.02 UmwStE.

von mehr als acht Monaten möglich.¹⁶ Die Umstrukturierung wird dabei vom Handelsregistereintrag auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückbezogen. Der Eintritt der Wirksamkeit der Umwandlung, d.h. die Eintragung ins Handelsregister, stellt somit ein rückwirkendes Ereignis dar.¹⁷

Ab dem zweiten Teil von Kapitel zwei erläutert die FinVer ihre Ansichten über Umwandlungs- und Einbringungsformen. Unternehmen verändern ihr Rechtskleid in Form derartiger Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge, welche mit der Übertragung von Vermögen bzw. Wirtschaftsgütern¹⁸ zwischen mehreren Rechtsträgern verbunden sind. Im Vergleich zum bisherigen UmwStG von 1995 sieht das aktuelle UmwStG i.d.F. des SEStEG einen veränderten Regelwertansatz zur Bewertung dieser übergehenden Wirtschaftsgüter vor. Aufgrund der Annahme von Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen ist bei allen Arten von Umwandlungen/ Einbringungen das übertragene Vermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser ist bezogen auf die Gesamtheit der übergehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter zu ermitteln. Die Bewertung erfolgt als Sachgesamtheit,¹⁹ welche analog zu § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Verhältnis der Teilwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen ist.²⁰ Dies hat jedoch zur Folge, dass einerseits die Teilwerte ermittelt werden müssen und dass sich andererseits ein erhöhter Firmenwert im Vergleich zur Verteilung anhand der Verhältnisse der gemeinen Werte ergibt.²¹ Diese Gesamunternehmensbewertung ist zunächst aus möglichen Verkäufen des übertragenden/ einbringenden Rechtsträgers abzuleiten. Sofern der gemeine Wert nicht aus derartigen Verkäufen am Markt ableitbar ist, erfolgt die Bewertung hilfsweise auf Basis eines allgemein anerkannten ertragswert- oder zahlungsstromorientierten Bewertungsverfahrens. Hierbei ist auch das vereinfachte Ertragswertverfahren für erbschaftsteuerliche Zwecke zulässig.²²

¹⁶ Vgl. Rn. 02.07 i.V.m. 01.31 UmwStE; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 72; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 17.

¹⁷ Vgl. Rn. 02.16 UmwStE.

¹⁸ Die Begriffe Vermögen und Wirtschaftsgüter werden im Folgenden äquivalent verwendet.

¹⁹ Vgl. Rn. 03.07 UmwStE.

²⁰ Vgl. Rn. 03.09 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 17.

²¹ Vgl. IDW, Stellungnahme v. 22.06.2011, S. 16.

²² Vgl. Rn. 03.07 UmwStE i.V.m. BMF-Schreiben v. 22.09.2011, IV C 6 - S 2170/10/10001, BStBl. I 2011, S. 859; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 17.

Während nach bisheriger Ansicht der FinVer der Teilwert die Bewertungsobergrenze darstellte, ist dies nun der gemeine Wert.²³ Der Buchwertansatz ist somit ausgeschlossen, sobald der gemeine Wert der Sachgesamtheit geringer als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter ist.²⁴ Ein Antrag auf Buchwertfortführung kann damit nicht zu einem Wertansatz über dem gemeinen Wert führen.²⁵

Der Regelwertansatz zum gemeinen Wert kann vermieden werden, wenn ein entsprechender Antrag auf Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert gestellt wird.²⁶ Beim Zwischenwertansatz wendet sich die FinVer von ihrer bisher im UmwStE 1998 vertretenen modifizierten Stufentheorie ab. Dabei waren zunächst alle in den übergehenden Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven – mit Ausnahme der selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter (einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts) – gleichmäßig aufzustocken. Erst wenn dieses Volumen erschöpft war, kam es zur Verteilung auf bisher nicht bilanzierte immaterielle Wirtschaftsgüter, und zuletzt war der Firmen- oder Geschäftswert aufzustocken.²⁷ Nach aktueller Auffassung der FinVer sind die stillen Reserven jedoch gleichmäßig über sämtliche Wirtschaftsgüter aufzulösen – einschließlich jeglicher nicht bilanzierter immaterieller Wirtschaftsgüter.²⁸ Es stellt sich die Frage, ob die Abkehr von der modifizierten Stufentheorie überhaupt zwingend ist. Der Wortlaut des § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG erfordert zwar einen einheitlichen Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, allerdings kann dieser einheitliche Ansatz auch so interpretiert werden, dass darin lediglich ein Verbot liegt, einzelne Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert und andere mit einem höheren Wert anzusetzen. Die Formulierung lässt also entweder darauf schließen, dass im Fall eines Zwischenwertansatzes die in den übergehenden Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reser-

²³ Vgl. Koch, Dirk, Steuerbilanzielle Antragswahlrechte nach UmwStG – Fallstricke und Praxistipps, in: BB, 2011, S. 1067.

²⁴ Vgl. Rn. 01.57, 03.12, 11.06, 15.14, 20.18 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 17.

²⁵ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 17.

²⁶ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 14; Eckl, P., Der neue Umwandlungssteuererlass, in: Corporate Finance law, H. 6, 2011, S. 317.

²⁷ Vgl. Rn. 11.20, 22.08 UmwStE 1998; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 20; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 244; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 422.

²⁸ Vgl. Rn. 03.23ff. UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 20.

ven einheitlich über alle Wirtschaftsgüter aufzudecken sind und somit die modifizierte Stufentheorie nicht länger anwendbar sein soll oder es lässt sich lediglich ein Verbot erkennen, die übergehenden Wirtschaftsgüter unterschiedlich zu bewerten.²⁹ Weiterhin ist fraglich, ob die Aufstockung des Firmenwertes überhaupt zulässig ist, solange nicht alle stillen Reserven in den anderen Wirtschaftsgütern vollständig aufgedeckt sind. Beim Firmenwert handelt es sich um eine Residualgröße, welche gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB genau dann angesetzt werden darf, wenn die Gegenleistung den Wert der übergehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter übersteigt. Demnach müsste die modifizierte Stufentheorie weiterhin Anwendung finden.³⁰ Bei dem Ansatz eines Zwischenwerts ist nun der Firmenwert aufzustocken, wodurch künftig das Unternehmen als Ganzes bewertet werden muss, was nicht nur äußerst (zeit-) aufwendig ist, sondern sich auch je nach Einzelfall als kompliziert und kostenintensiv erweisen kann. Gerade bei der in der Praxis herrschenden Vielzahl an kleineren Restrukturierungen ist diese Forderung unverhältnismäßig.³¹

Das UmwStG i.d.F. des SEStEG basiert nicht mehr auf der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Das BMF sieht die steuerliche Schlussbilanz i.S.d. §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 11 Abs. 1 UmwStG als eine eigenständige und somit von der Gewinnermittlung i.S.d. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG bzw. der Steuerbilanz zu unterscheidende Bilanz an.³² Während die handelsrechtliche Jahresbilanz zwingend mit der handelsrechtlichen Schlussbilanz identisch ist, stellt die steuerliche Schlussbilanz nun eine eigenständige Bilanz dar. Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 Abs. 1 EStG a.F. konnte innerhalb des UmwStG 1995 das Bewertungswahlrecht in der steuerlichen Schlussbilanz nur in Übereinstimmung mit den Wertansätzen in der Handelsbilanz ausgeübt werden.³³ Bei dem neuen UmwStG i.d.F. des SEStEG gibt es diese Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht mehr.³⁴ Folglich können die Bewertungsansätze unterschiedlich erfolgen.³⁵ Diese Bewertung des übergehenden Vermögens bzw. der Wirtschaftsgüter entscheidet einerseits, in wie weit die

²⁹ Vgl. Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

³⁰ Vgl. Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 244.

³¹ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 21.

³² Vgl. Rn. 03.01, 11.02 UmwStE-E; Stahl, M., Der Entwurf zum neuen UmwStE i.d.F. der Verbandsanhörung – Neue Stolpersteine für die Beratungspraxis, in: StuB, H. 29, 2011, S. 2448f.; Ott, H., Der Entwurf zum neuen Umwandlungssteuererlass vom 2.5.2011, in: StuB, H. 12, 2011, S. 472.

³³ Vgl. Rn. 03.10, 11.01, 14.02, 15.01 UmwStE 1998.

³⁴ Vgl. Rn. 03.10, 03.25, 11.05, 15.01, 20.20, 21.07 UmwStE; BT-Drucks. 16/2710 v. 25.09.2006, S. 34, 43.

³⁵ Vgl. Rn. 03.10, 03.25, 11.05, 11.11, 20.20 UmwStE.

stillen Reserven aufzudecken sind, und andererseits auch über die Steuerbelastung beim übertragenden Rechtsträger.

Aufgrund des SEStEG erstreckt sich die Reichweite des UmwStG nun auch auf ausländische Umstrukturierungen, wofür der UmwStE erstmals Vergleichbarkeitskriterien enthält.³⁶ Aus dem Ziel des SEStEG ist ersichtlich, dass künftig europaweit die gleichen Grundsätze für inländische und für alle grenzüberschreitenden Umstrukturierungen von Unternehmen gelten sollen.³⁷ Es ist somit möglich, deutsche und vergleichbare ausländische Umwandlungen steuerlich zu gleichen Bedingungen durchzuführen.³⁸

Dabei sind es nicht länger nur die großen Firmen, die den wirtschaftlichen Vorteil von Niederlassungen im Ausland nutzen möchten. Auch kleinere und mittelständische Unternehmen vergrößern sich und wachsen zunehmend über die nationalen Grenzen hinaus. Aufgrund dieser zunehmenden internationalen wirtschaftlichen Verflechtungen und um die Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland zu erhöhen, war es wichtig, steuerliche Hemmnisse für grenzüberschreitende Umstrukturierungen zu beseitigen. Durch das SEStEG wurden die nationalen steuerlichen Vorschriften zur Umstrukturierung von Unternehmen an die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Entwicklungen und Vorgaben des europäischen Rechts angepasst.³⁹ Diese Veränderung des UmwStG stellte die Praxis vor eine Vielzahl offener Fragen und erschwerte in der Übergangszeit, zwischen Inkrafttreten des UmwStG i.d.F. des SEStEG und der Veröffentlichung des entsprechenden UmwStE, Umstrukturierungen in einem erheblichen Maße.

Im Rahmen dieses Arbeitsberichts werden die wichtigsten aktuellen Neuauslegungen des UmwStE 2011 durch die FinVer aufgezeigt, erläutert und auf Konsequenzen sowie eventuelle Probleme hingewiesen. Es werden dabei ausschließlich ausgewählte, grundsätzliche Neuauslegungen und Problemstellungen im UmwStE betrachtet.

Die aktuellen Ansichten der FinVer im UmwStE werden dabei stringent zur Gesetzesstruktur des Umwandlungssteuerrechts (UmwStR) und auch der Erlassstruktur⁴⁰ aufgezeigt und somit thematisch nach den einzelnen Umwandlungs- und Einbringungsvorgängen erläutert.

Die nachfolgende Abbildung zeigt die grundsätzlichen Möglichkeiten auf, Umwandlungen und Einbringungen durchzuführen.

³⁶ Vgl. Rn. 01.20ff. UmwStE.

³⁷ Vgl. Rn. 01.20 UmwStE; BT-Drucks. 16/2710 v. 25.09.2006, S. 25f.; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 85.

³⁸ Vgl. u.a. Weggenmann, Hans R., Was lange währt, wird endlich gut?, in: BB, H. 4, 2012, S. 1; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 3f.

³⁹ Vgl. BT-Drucks. 16/2710 v. 25.09.2006, S. 1.

⁴⁰ Die meisten, der in dieser Arbeit verwendeten Quellen orientieren sich ebenfalls anhand dieser Gesetzes- und Erlassstruktur des UmwStR.

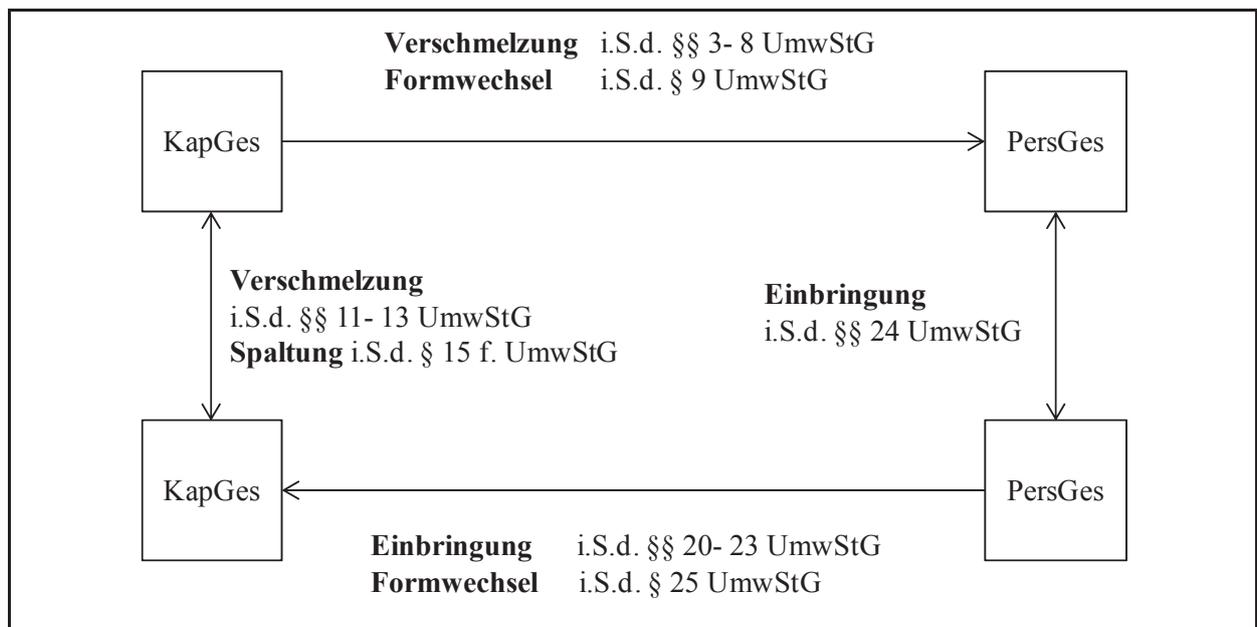


Abbildung 1: Umwandlungs- und Einbringungsmöglichkeiten

Im Kapitel zwei dieser Arbeit werden die veränderten Ansichten der FinVer über den Vermögensübergang einer Kapitalgesellschaft (KapGes) auf eine Personengesellschaft (PersGes) oder auf eine natürliche Person i.S.d. §§ 3-8 UmwStG aufgezeigt sowie die veränderten Ansichten über den Formwechsel einer KapGes in eine PersGes i.S.d. § 9 UmwStG betrachtet. Das dritte Kapitel beschäftigt sich mit der aktuellen Auffassung der FinVer bei der Verschmelzung bzw. der Vermögensübertragung in Form einer Vollübertragung zwischen KapGes i.S.d. §§ 11-13 UmwStG. Die Neuauslegungen zur Aufspaltung, Abspaltung bzw. der Vermögensübertragung in Form einer Teilübertragung zwischen KapGes i.S.d. §§ 15f. UmwStG werden in Kapitel vier dieser Arbeit aufgezeigt. Dabei wird insbesondere die aktuelle Ansicht im Zusammenhang mit dem Teilbetrieb analysiert. In Kapitel fünf werden die veränderten Auffassungen der FinVer bei Einbringungen von Unternehmensteilen in eine KapGes i.S.d. §§ 20-23 UmwStG sowie in eine PersGes i.S.d. § 24 UmwStG aufgezeigt. Auf die Vorschriften zum Formwechsel einer PersGes in eine KapGes oder Genossenschaft i.S.d. § 25 UmwStG wird aufgrund des Verweises auf die §§ 20ff. UmwStG hingewiesen. Anschließend werden die Neuauslegungen zum Anteilstausch i.S.d. § 21 UmwStG und hinsichtlich der Besteuerung der Anteilseigner i.S.d. § 22 UmwStG diskutiert. Eine zusammenfassende Betrachtung und Würdigung des UmwStE 2011 und somit ein Resümee der aktuellen Auslegung des UmwStG i.d.F. des SEStEG wird in Kapitel sechs dieser Arbeit vorgenommen.

2 Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft i.S.d. §§ 3ff. UmwStG

Für den Formwechsel i.S.d. § 9 UmwStG ergeben sich die Vorschriften aus den §§ 3-8 UmwStG. Daher wird im Folgenden die Verschmelzung einer KapGes auf eine PersGes oder eine natürliche Person beschrieben und nur im Fall einer Abweichung der Formwechsel betrachtet.

2.1 Beteiligte Rechtsträger

Bei einer Verschmelzung i.S.d. §§ 3ff. UmwStG sowie bei einem Formwechsel i.S.d. § 9 UmwStG ist der übertragende Rechtsträger stets eine Körperschaft. Übernehmender Rechtsträger können eine PersGes oder eine natürliche Person sein.

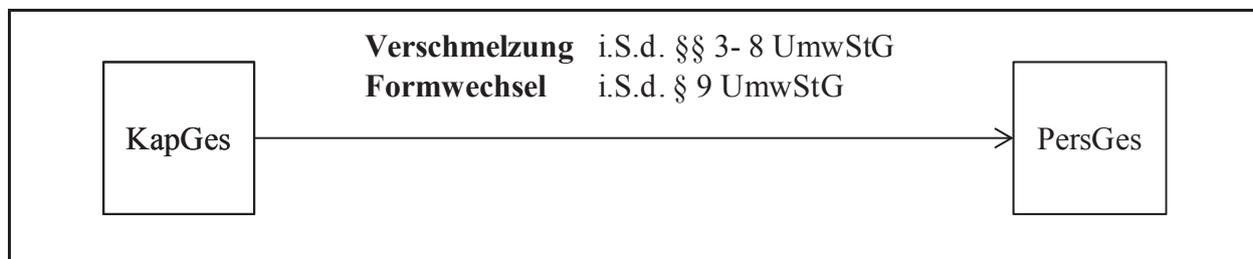


Abbildung 2: Beteiligte Rechtsträger §§ 3-19 UmwStG

In beiden Umstrukturierungsfällen geht die übertragende Körperschaft zivilrechtlich unter.⁴¹

2.2 Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 3 UmwStG

Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist jede übertragende Körperschaft zur Erstellung und Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag verpflichtet. Dies gilt unabhängig davon, ob sie im Inland steuerpflichtig ist (§§ 1, 2 KStG), Bücher führen muss (§ 5 Abs. 1 EStG, §§ 141ff. AO) oder ob sie überhaupt inländisches Betriebsvermögen besitzt.⁴² Alle übergehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, einschließlich der nicht entgeltlich erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter sind in dieser

⁴¹ An diese Rechtsträger stellt die FinVer im UmwStE 2011 keine veränderten Anforderungen. Die beteiligten Rechtsträger werden somit nur der Vollständigkeit halber aufgezeigt.

⁴² Vgl. Rn. 03.01 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 5; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 14.

steuerlichen Schlussbilanz mit den gemeinen Werten⁴³ anzusetzen.⁴⁴ Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) sieht die steuerliche Schlussbilanz i.S.d. §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 11 Abs. 1 UmwStG als eine eigenständige und somit von der Steuerbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG zu unterscheidende Bilanz an.⁴⁵ Während es nach früherer Rechtslage ausreichend war, eine Bilanz, die Steuerbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG, mit der Abgabe der Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung einzureichen, um die Buchwerte weiterhin fortzuführen, fordert die FinVer nun die Abgabe von zwei separaten Bilanzen – sowohl die Gewinnermittlungsbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG als auch die steuerliche Schlussbilanz i.S.d. UmwStG sind einzureichen. In Fällen aus der Vergangenheit, bei denen das Wahlrecht noch nicht ausdrücklich ausgeübt wurde, besteht das Wahlrecht auch nach Abgabe der Jahresabschlussbilanz grundsätzlich fort.

Auf die Erstellung einer steuerlichen Schlussbilanz kann nur dann verzichtet werden, wenn diese nicht für inländische Besteuerungszwecke benötigt wird. Dies gilt, wenn weder die übertragende Körperschaft noch ein Mitunternehmer des übernehmenden Rechtsträgers oder die übernehmende natürliche Person im Inland steuerpflichtig sind.⁴⁶

Eine Ausnahme vom Ansatz zum gemeinen Wert besteht nur im Hinblick auf Pensionsrückstellungen. Diese sind nach wie vor lediglich mit ihrem steuerlichen Teilwert gem. § 6a EStG zu bewerten.⁴⁷ Das bedeutet jedoch, dass im Zeitpunkt der Umwandlung die aus den regelmäßig höheren tatsächlichen Pensionsverpflichtungen resultierenden stillen Lasten nicht berücksichtigt bzw. aufwandswirksam erfasst werden. Das Beispiel in Rn. 03.08 UmwStE zeigt, dass eine Bewertung der Pensionsrückstellungen mit ihrem steuerlichen Teilwert das Eigenkapital in der steuerlichen Übertragungsbilanz einkommensneutral erhöht.⁴⁸ Das führt zu einer Übermaßbesteuerung. Das Vorgehen der FinVer ist hinsichtlich der Bewertung der übergehenden Wirtschaftsgüter inkonsequent, da einerseits die Aufdeckung der stillen Reserven durch den grundsätzlichen Ansatz der gemeinen Werte gefordert wird und andererseits die

⁴³ Die Bewertung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zum gemeinen Wert hat dabei als Sachgesamtheit zu erfolgen. Zu weiteren Ausführungen hinsichtlich der Bewertung als Sachgesamtheit, siehe Anhang A1.

⁴⁴ Vgl. Rn. 03.07 UmwStE.

⁴⁵ Vgl. Rn. 03.01, 11.02 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 14; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 5; Stahl, M., Der Entwurf zum neuen UmwStE i.d.F. der Verbandsanhörung – Neue Stolpersteine für die Beratungspraxis, in: StuB, H. 29, 2011, S. 2448f.; Ott, H., Der Entwurf zum neuen Umwandlungssteuererlass vom 2.5.2011, in: StuB, H. 12, 2011, S. 472.

⁴⁶ Vgl. Rn. 03.02 UmwStE.

⁴⁷ Vgl. Rn. 03.07 UmwStE.

⁴⁸ Vgl. IDW, Stellungnahme v. 22.06.2011, S. 15.

stillen Lasten in den Pensionsrückstellungen aufgrund der Bewertung mit dem steuerlichen Teilwert nicht aufgedeckt werden.⁴⁹

Beim Buch- oder Zwischenwertansatz sind steuerfreie Rücklagen, z.B. gem. § 6b EStG oder § 7g EStG a.F., bzw. ein steuerlicher Ausgleichsposten i.S.d. § 4g EStG nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG dem Grunde nach anzusetzen.⁵⁰ Für den Formwechsel ergibt sich die entsprechende Verpflichtung aus § 9 Satz 2 UmwStG.⁵¹ Die steuerlichen Ansatzverbote des § 5 EStG finden in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nur im Fall der Buchwertfortführung Anwendung.⁵² Bei Umstrukturierungen zu einem über dem Buchwert liegendem Wert sind daher neben den selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern auch stille Lasten wie bspw. Drohverlustrückstellungen oder bedingte Verbindlichkeiten in der steuerlichen Schlussbilanz zu berücksichtigen.⁵³ Somit kann es zur Realisierung von Verlusten innerhalb der steuerlichen Schlussbilanz kommen.⁵⁴ Obwohl die steuerlichen Ansatzverbote des § 5 EStG bei der übertragenden Körperschaft nur im Fall der Buchwertfortführung Anwendung finden sollen, hat der übernehmende Rechtsträger nach Ansicht der FinVer trotzdem die von der übertragenden Körperschaft entgegen dieser steuerlichen Ansatzverbote angesetzten Wirtschaftsgüter – mit Ausnahme des originären Geschäfts- oder Firmenwerts⁵⁵ – in der Steuerbilanz auszuweisen und zum folgenden Bilanzstichtag unter Anwendung des § 5 EStG ertragswirksam aufzulösen.⁵⁶ Auf diese Problematik wird im Kapitel 2.4.3 näher eingegangen.

2.3 Antragsstellung der übertragenden Körperschaft

Unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-3 UmwStG können die übergehenden Wirtschaftsgüter mit einer entsprechenden Antragsstellung zum Buch- oder Zwischenwert

⁴⁹ Vgl. Brähler, G., Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl., S. 83.

⁵⁰ Vgl. Rn. 03.04 UmwStE.

⁵¹ Vgl. Rn. 03.01 UmwStE.

⁵² Vgl. Rn. 03.06 UmwStE.

⁵³ Vgl. Rn. 03.06 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 16; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

⁵⁴ Vgl. Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

⁵⁵ Da dieser vom übernehmenden Rechtsträger aufgrund der Umwandlung angeschafft wird.

⁵⁶ Vgl. Rn. 04.16 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

angesetzt werden.⁵⁷ Nach § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist der Antrag zum Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten bei dem für die Besteuerung nach §§ 20, 26 AO zuständigen Finanzamt der übertragenden Körperschaft bzw. deren Gesamtrechtsnachfolger spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz zu stellen.⁵⁸ Sofern bei einer ausländischen Umwandlung kein Finanzamt i.S.d. §§ 20, 26 AO zuständig ist, muss der Antrag – vorbehaltlich einer anderen Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO – bei dem Finanzamt der übernehmenden PersGes gestellt werden.⁵⁹ Das Wahlrecht zum Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter kann nur einheitlich für alle übergehenden Wirtschaftsgüter ausgeübt werden. Der Antrag bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Weiterhin muss sich aus dem Antrag eindeutig ergeben, ob das übergehende Vermögen mit den Buch- oder Zwischenwerten angesetzt wird. Beim Zwischenwertansatz muss außerdem angegeben werden, in welcher Höhe oder zu welchem Prozentsatz die stillen Reserven aufzudecken sind.⁶⁰ Die Abgabe der Steuerbilanz i.S.d. § 4 Abs.1, § 5 Abs. 1 UmwStG ist genau dann als Antrag auf Buchwertfortführung zu werten, wenn dabei die ausdrückliche Erklärung abgegeben wird, dass diese gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz sein soll.⁶¹

2.4 Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft bzw. natürlichen Person i.S.d. § 4 UmwStG

2.4.1 Wertverknüpfung

Der übernehmende Rechtsträger hat nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG die auf ihn übergehenden Wirtschaftsgüter zum steuerlichen Übertragungstichtag mit den Wertansätzen zu übernehmen, die die übertragende Körperschaft in ihrer steuerlichen Schlussbilanz angesetzt hat.⁶² Dies gilt auch für Bilanzansätze, denen es an der Wirtschaftsguteigenschaft fehlt (z.B. Rech-

⁵⁷ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 15.

⁵⁸ Vgl. Rn. 03.27f. UmwStE.

⁵⁹ Vgl. Rn. 03.27 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 14.

⁶⁰ Vgl. Rn. 03.29 UmwStE.

⁶¹ Vgl. Rn. 03.01, 03.29, 11.02 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 14f.; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 5.

⁶² Vgl. Rn. 04.01 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7.

nungsabgrenzungsposten, Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG).⁶³ Verluste gehen hingegen nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht über.

2.4.2 Wertaufholung

Anteile an einer Körperschaft (übertragendes Unternehmen), die der übernehmende Rechts-träger hält, führen nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zur Wertaufholung der Anteile beim über-nehmenden Rechtsträger. Diese Anteile sind zum steuerlichen Übertragungstichtag mit dem Buchwert, erhöht um steuerwirksame Abschreibungen aus früheren Jahren und um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, höchstens jedoch bis zum gemeinen Wert, anzusetzen.⁶⁴ Steuerwirksame Teilwertabschreibungen sind dabei vor den nicht voll steuerwirksamen Teilwertabschreibungen hinzuzurechnen.⁶⁵ Ein derartiger Beteiligungskorrekturgewinn zählt nicht zum Übernahmeergebnis und ist somit als laufender Gewinn zu besteuern.⁶⁶ Die vorran-gige Behandlung steuerwirksamer Teilwertabschreibungen ist nach dem BFH-Urteil vom 19.08.2009⁶⁷ kritisch zu sehen. Der BFH hat entschieden, dass für Fälle des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG zuerst die nicht voll steuerwirksamen Teilwertabschreibungen hinzuzurechnen sind.⁶⁸ Ob sich dieses Urteil auch auf die Regelungen des § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG er-streckt, ist nicht eindeutig geklärt. Obgleich dieses BFH-Urteil nun auf das UmwStG anzu-wenden ist, ergeben sich keine negativen Auswirkungen für den Anteilseigner. Fällt der Bi-lanzstichtag des Anteilseigners der übertragenden Körperschaft mit dem steuerlichen Übertra-gungstichtag zusammen, was dem Regelfall entspricht, so hat dieser die Möglichkeit, auf-grund des vorrangig anzuwendenden allgemeinen Wertaufholungsgebots des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG alle steuerunwirksamen Teilwertabschreibungen in seiner Bilanz rückgängig zu machen. Da die Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG auf dem Steuerbilanzwert aufsetzt, hat erst danach die Prüfung zu erfolgen, ob ein zusätzlicher Wertaufholungsbedarf nach § 4

⁶³ Vgl. Rn. 04.01 i.V.m. 03.04 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7.

⁶⁴ Vgl. Rn. 04.05 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 20.

⁶⁵ Vgl. Rn. 04.07 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 20.

⁶⁶ Vgl. Rn. 04.08 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7.

⁶⁷ BFH-Urteil v. 19.08.2009, I R 2/09, BStBl. II 2010, S. 760.

⁶⁸ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 20.

Abs. 1 Satz 2 UmwStG besteht. Die Ansicht der FinVer, dass zunächst die nicht voll steuerwirksamen Teilwertabschreibungen hinzuzurechnen sind, läuft somit ins Leere.⁶⁹

2.4.3 Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung

Aufgrund der zwingenden Wertverknüpfung zwischen den Werten in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Körperschaft und den Werten des übernehmenden Rechtsträgers bestimmt § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, dass der übernehmende Rechtsträger insbesondere hinsichtlich der Bewertung der übergehenden Wirtschaftsgüter, der Abschreibungen und ähnlichen Vergünstigungen in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt. Dieser Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung ergibt sich aus dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge, d.h. keine Fiktion der Anschaffung. Der Eintritt erfolgt auch hinsichtlich der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ggfs. gemindert um Absetzungen für Abnutzung, Abzüge nach § 6b EStG oder erhöht um nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten.⁷⁰ Diese fortgeführten historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten stellen zu späteren Bilanzstichtagen die Bewertungsgrenze i.S.d. § 6 Abs. 1 EStG sowie einer Wertaufholungspflicht i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 oder Nr. 2 Satz 3 EStG dar. Der Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung gilt auch dann, wenn die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem Zwischenwert oder gemeinen Wert angesetzt worden sind.⁷¹

Bezüglich der in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers entgegen § 5 EStG angesetzten Wirtschaftsgüter und deren verpflichtender Ausweis in der Steuerbilanz des übernehmenden Rechtsträgers sowie deren Behandlung in den Folgebilanzen gibt es aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des BFH und den Vorgaben der FinVer im UmwStE divergierende Auffassungen. Zur Veräußerung und Übernahme von Verpflichtungen im Bilanzsteuerrecht sind insgesamt sechs BFH-Urteile⁷² ergangen.⁷³

⁶⁹ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 20.

⁷⁰ Vgl. Rn. 04.09 UmwStE; Dötsch, E./ Jost, W./ Pung, A./ Witt, G., Kommentar zum UmwStG, Rn. 18 zu § 4 UmwStG (SEStEG); Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7.

⁷¹ Vgl. Rn. 04.10 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7.

⁷² BFH-Urteil v. 17.10.2007, I R 61/06, BStBl. II 2008, S. 555; BFH-Urteil v. 16.12.2009, I R 102/08, BStBl. II 2011, S. 566; BFH-Urteil v. 17.11.2010, I R 83/09; BFH-Urteil v. 09.06.2010, I R 43/09; BFH-Urteil v. 15.06.2011, I R 69/11; BFH-Urteil v. 14.12.2011, I R 72/10.

⁷³ Vgl. Weber-Grellet, H., Veräußerung und Übernahme von Verpflichtungen im Bilanzsteuerrecht, in: DB, H. 51/52, 2011, S. 2875-2880.

Der UmwStE regelt die Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach dem BMF-Schreiben vom 24.06.2011⁷⁴, welches als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 16.12.2009⁷⁵ erlassen wurde.⁷⁶ In diesem BMF-Schreiben vom 24.06.2011⁷⁷ wird grundsätzlich zwischen der Schuldübernahme nach §§ 414ff. BGB und der Übernahme der mit der Verpflichtung verbundenen Lasten (Schuldfreistellung) unterschieden.⁷⁸

Für den vom BFH im Urteil vom 16.12.2009⁷⁹ entschiedenen Fall der Schuldfreistellung stimmt das BMF zu, so dass ein übernommener Drohverlust nicht zu einem Anschaffungsvorgang führt, da die Freistellungsverpflichtung beim übernehmenden Rechtsträger keinen Drohverlust, sondern eine gewisse oder ungewisse Verbindlichkeit darstellt.

Eine andere Ansicht vertritt die FinVer im Fall der Schuldübernahme. Dabei tritt der übernehmende Rechtsträger auch im Außenverhältnis in die Verpflichtungen des übergebenden Rechtsträgers ein. Der übernehmende Rechtsträger hat die vom übertragenden Rechtsträger in der steuerlichen Schlussbilanz aufgrund des handelsrechtlichen Wahlrechtes angesetzten Wirtschaftsgüter, die aber dem nach § 5 Abs. 4 EStG dem steuerrechtlichen Ansatzverbot unterliegen, in der Steuerbilanz auszuweisen und zum folgenden Bilanzstichtag unter Anwendung des § 5 EStG ertragswirksam aufzulösen.⁸⁰ Dadurch entsteht ein steuerpflichtiger Ertrag, welcher den Gewinn des Steuerpflichtigen erhöht. Dieses Auflösungsgebot soll dagegen nicht für einen in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzten originären Geschäfts- oder Firmenwert gelten, da dieser nach Ansicht der FinVer vom übernehmenden Rechtsträger aufgrund der Umwandlung angeschafft wird.⁸¹ Das vom Gebot der Neutralität von Anschaffungsvorgängen erschöpft sich somit in seiner Anwendung auf die Eröffnungsbilanz. In der Schlussbilanz kommt es durch die Auflösung der steuerlich unzulässigen Passiva zu Anschaffungserträgen.⁸²

Der BFH trifft diese Unterscheidung zwischen einer Schuldübernahme und einer Schuldfreistellung nicht. Dies hat er unlängst mit seinem Urteil vom 14.12.2011⁸³ bestätigt. Während

⁷⁴ BMF-Schreiben v. 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 627.

⁷⁵ BFH-Urteil v. 16.12.2009, I R 102/08, BStBl. II 2011, S. 566.

⁷⁶ Vgl. Rn. 04.16 UmwStE.

⁷⁷ BMF-Schreiben v. 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 627.

⁷⁸ BMF-Schreiben v. 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 1, 627.

⁷⁹ BFH-Urteil v. 16.12.2009, I R 102/08, BStBl. II 2011, S. 566.

⁸⁰ Vgl. Rn. 04.16 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

⁸¹ Vgl. Rn. 04.16 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 16.

⁸² BMF-Schreiben v. 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 4, 627.

⁸³ BFH-Urteil v. 14.12.2011, I R 72/10.

der Fall der Schuldübernahme und die daraus resultierenden Konsequenzen im Urteil vom 16.12.2009⁸⁴ offen geblieben sind⁸⁵, formuliert der BFH seine diesbezügliche Rechtsauffassung mit dem aktuellen Urteil vom 14.12.2011⁸⁶. In der Urteilsbegründung wird das BFH-Urteil vom 16.12.2009⁸⁷ und die darin nicht geklärte Frage der Schuldübernahme nach § 414 BGB aufgegriffen. Demnach ergebe sich im Fall der Schuldübernahme kein abweichendes Ergebnis vom Fall der Schuldfreistellung. Das Gebot der Neutralität von Anschaffungsvorgängen gilt bei allen Anschaffungsvorgängen und findet daher auch auf übernommene Passivpositionen Anwendung. Dies gilt unabhängig davon, ob der Ausweis dieser Passivpositionen in der Steuerbilanz einem von der Handelsbilanz abweichenden Ausweisverbot ausgesetzt ist. Die Übernahme der steuerrechtlich zu Recht nicht bilanzierten Verbindlichkeiten ist Teil des vom übernehmenden Rechtsträgers zu entrichtenden Entgelts und erhöht mithin dessen Anschaffungskosten.⁸⁸ Die Vielzahl der Entscheidungen zu den auf der Passivseite einer Bilanz bestehenden Ansatz- und Bewertungsbegrenzungen, insbesondere zum Verbot des Ansatzes von Verpflichtungen nach § 5 Abs. 4 EStG, ist von erheblicher praktischer Bedeutung und insoweit in den steuerlichen Wirkungen strittig.

Den vorliegenden Entscheidungen liegen folgende Sachverhalte zugrunde: Der übernehmende Rechtsträger eines Betriebs übernahm aktive und passive Wirtschaftsgüter gegen Zahlung eines Kaufpreises und Übernahme von Verbindlichkeiten. Diese Verpflichtungen (Schuldübernahme oder Schuldfreistellung für nutzlose Mietverträge, Übernahme von Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, etc.) haben den Kaufpreis gemindert, konnten aber unstrittig aufgrund des Ansatzverbotes nach § 5 Abs. 4 EStG in der Steuerbilanz des übergebenden Rechtsträgers nicht angesetzt werden. Aufgrund des Gebots der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen beim übernehmenden Rechtsträger durfte kein Anschaffungsertrag entstehen. Vielmehr hat dieser in der Steuerbilanz eine Rückstellung zu bilden, allerdings keine Drohverlust-, sondern eine Verbindlichkeitsrückstellung. Für „angeschaffte“ Drohverlustrückstellungen gilt nach den für ungewisse Verbindlichkeiten anzuwendenden Grundsätzen eine Passivierungspflicht – und zwar nicht nur im Übernahmezeitpunkt, sondern auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen.

⁸⁴ BFH-Urteil v. 16.12.2009, I R 102/08, BStBl. II 2011, S. 566.

⁸⁵ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 16; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

⁸⁶ BFH-Urteil v. 14.12.2011, I R 72/10, DB, H. 09, 2012, S. 488-490.

⁸⁷ BFH-Urteil v. 16.12.2009, I R 102/08, BStBl. II 2011, S. 566.

⁸⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 17.10.2007, I R 61/06, BStBl. II 2008, S. 555.

Der Grundsatz der Neutralität von Anschaffungsvorgängen soll nach Ansicht des BMF nicht durch die Pflicht zur Auflösung von Schuldposten verletzt werden, wodurch es auch nicht zu einem Ausweis von nicht realisierten Gewinnen kommt.⁸⁹ Entgegen der Auffassung des BMF wird trotzdem ein Verstoß gegen das Verbot vermutet, unrealisierte Gewinne auszuweisen.⁹⁰ Dieser Auffassung folgt der BFH nicht, da nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB Gewinne nur zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Damit lehnt der BFH eine Verpflichtung zur Auflösung der Rückstellung wegen der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen ab, unabhängig davon, ob der Ausweis der Passivpositionen in der Steuerbilanz einem von der Handelsbilanz abweichenden Ausweisverbot unterliegt oder nicht. Hat der übernehmende Rechtsträger die Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Gläubiger zu leisten und hat er sich gegenüber dem übertragenden Rechtsträger dazu verpflichtet, handelt es sich nicht um eine Drohverlustrückstellung, sondern um eine nach den Grundsätzen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivierende Verbindlichkeit.

Die mit diesen Entscheidungen aufgestellten Grundsätze zur steuerbilanziellen Behandlung übernommener Verpflichtungen aus Sicht des Erwerbers setzen die Rechtsprechung zur Behandlung bislang steuerbilanziell nicht passivierter Verpflichtungen aus Sicht des Veräußerers konsequent fort und weichen von der Auffassung der Finanzverwaltung ab. Der BFH hat mit seinem Urteil vom 17.10.2007⁹¹ entschieden, dass die vom übernehmenden Rechtsträger übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten, die wegen steuerlichen Ansatzverbots in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers nicht passiviert wurden, nicht gewinnerhöhend dem Veräußerungspreis hinzuzurechnen sind. Die Entscheidung erging zur Behandlung von Drohverlustrückstellungen, ist aber gleichermaßen auf alle Verpflichtungen anzuwenden, die steuerlich einem Passivierungsverbot unterliegen (u.a. Rückstellungen für Alterszeitverpflichtungen, Dienstjubiläen, Urlaubsrückstellungen, Rückstellungen für Prozesskosten etc.).

Mit den o.g. Entscheidungen des BFH ist es unerheblich, ob eine Verpflichtung nur dann zu passivieren ist, wenn der übernehmende Rechtsträger nicht unmittelbar in die Verpflichtung

⁸⁹ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 16; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

⁹⁰ Vgl. Pyszka, T./ Jüngling, F., Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen, in: BB, Beilage Nr. 1, 2011, S. 6f.; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

⁹¹ BFH-Urteil v. 17.10.2007, I R 61/06.

eintritt⁹² oder eine Außenverpflichtung übernimmt⁹³. Insoweit handelt es sich um eine konsequente Weiterentwicklung der Rechtsprechung.

Bei dem BMF-Schreiben⁹⁴ handelt es sich um einen partiellen Nichtanwendungserlass zur Entscheidung des BFH im seinem Urteil vom 16.12.2009.⁹⁵ Die Ansicht des BFH wird zwar nicht vollkommen abgelehnt, da immerhin für den Fall einer Schuldfreistellung die Nichtanwendung steuerlicher Rückstellungsverbote beim Erwerber zugelassen wird, allerdings ignoriert die FinVer ansonsten den vom BFH betonten Grundsatz, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral sein müssen – auch in den Folgebilanzen.

Der Auffassung des BFH ist aufgrund der nachfolgenden Argumente zuzustimmen. Obgleich die FinVer bei Umwandlungen i.S.d. §§ 3-9 UmwStG nun die Annahme der Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge oder die der Gesamtrechtsnachfolge verfolgt, so sollten doch für den übertragenden und den übernehmenden Rechtsträger dieselben Grundsätze gelten. Das Gebot der Neutralität von Anschaffungsvorgängen ist oberstes Gebot (Anschaffungskosten = Veräußerungspreis), und somit sind Verpflichtungen nicht gewinnerhöhend den Anschaffungskosten hinzuzurechnen. Ein weiteres Argument für die Gleichbehandlung von übertragendem und übernehmendem Rechtsträger der Verpflichtung ist in der Eigenständigkeit der steuerlichen Schlussbilanz zu sehen. Diese durchbricht die allgemeinen steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften und ist im Aufbau der Handelsbilanz gleichzusetzen. Daher sollte das Vermögen des übertragenden Rechtsträger zum Vermögen des übernehmenden Rechtsträger werden, und die Verpflichtung des übertragenden Rechtsträgers sollte zu einer Verpflichtung des übernehmenden Rechtsträgers werden. Es ist unverständlich, dass nach Ansicht der FinVer die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Fall vom Ansatz eines Zwischenwerts oder gemeinen Werts in der steuerlichen Schlussbilanz zwar außer Ansatz bleiben, beim übernehmenden Rechtsträger in seinen Folgebilanzen jedoch Anwendung finden sollen. Ein weiterer kritischer Punkt ist in der wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen zu sehen. Die Belastungsverteilung ist einseitig, wenn der übernehmende Rechtsträger einen in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzten originären Firmen- oder Geschäftswert aktivieren und über fünfzehn Jahre abschreiben muss⁹⁶, passive Wirtschaftsgüter wie bspw. Drohverluste jedoch erfolgswirksam aufzulösen hat. Kann die übertragende Körperschaft ihren Aufwand aus dem Ansatz der entsprechenden passiven Wirtschaftsgüter zum

⁹² BFH-Urteil v. 16.12.2009.

⁹³ BFH-Urteil v. 14.12.2011.

⁹⁴ BMF-Schreiben v. 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 627.

⁹⁵ Vgl. Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 245.

⁹⁶ Vgl. Rn. 04.10 UmwStE.

gemeinen Wert nicht mit Erträgen aus der Wertaufstockung von Aktiva oder mit laufenden Gewinnen verrechnen, so geht dieser Verlust nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG unter. Der übernehmende Rechtsträger hat in entsprechender Höhe einen Erwerbsgewinn zu versteuern.⁹⁷ Dies ist sowohl im Hinblick auf den Leitgedanken des UmwStG, steuerneutrale Umstrukturierungen zu ermöglichen, als auch im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip äußerst kritisch zu sehen.⁹⁸

Der BFH spricht sich ausdrücklich gegen das BMF-Schreiben⁹⁹ aus, wonach Anschaffungsvorgänge in der handels- und steuerrechtlichen Eröffnungsbilanz abschließend abgebildet werden sollen und anschließend, also auch in der ersten Schlussbilanz, dem steuerlichen Ausweisverbot unterliegen. Dieses im UmwStE erwähnte BMF-Schreiben¹⁰⁰ ist somit nicht länger gültig, und es wird sich zeigen, ob sich die FinVer in einem weiteren Schreiben gegen die Ansicht des BFH ausspricht und somit einen erneuten Nichtanwendungserlass auf diese Rechtsprechung reagieren wird.

2.5 Übernahmeergebnis

Ein Übernahmeergebnis i.S.d. § 4 Abs. 4 UmwStG ist für die Anteile an der übertragenden Körperschaft zu ermitteln, die am steuerlichen Übertragungstichtag zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers gehören.¹⁰¹ Ein Übernahmeergebnis entsteht nach wie vor mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags.¹⁰²

2.5.1 Ermittlung Übernahmeergebnis

Ein Übernahmeergebnis ermittelt sich nach § 4 Abs. 4, 5 UmwStG aus der Wertdifferenz der übernommenen Wirtschaftsgüter, angesetzt mit dem Wert in der steuerlichen Schlussbilanz

⁹⁷ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 16f.; Bünning, M., Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: BB, H. 4, 2012, S. 246.

⁹⁸ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 16f.

⁹⁹ BMF-Schreiben v. 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 627.

¹⁰⁰ BMF-Schreiben v. 24.06.2011, IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 627.

¹⁰¹ Vgl. Rn. 04.18 UmwStG; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 20; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7.

¹⁰² Vgl. Rn. 04.26 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 21; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 8; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 51.

des übertragenden Rechtsträgers, und der Anteile, für die das Übernahmeergebnis ermittelt wird. Gekürzt wird dieser Betrag um die Kosten des Vermögensübergangs sowie um den Betrag der offenen Rücklagen der übertragenden Körperschaft.¹⁰³ Ein Sperrbetrag i.S.d. § 50c EStG ist ggf. hinzuzurechnen.

Im Nachfolgenden wird der schematische Weg zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses aufgezeigt und die einzelnen Berechnungspositionen erläutert.

¹⁰³ Vgl. Rn. 04.27 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 21.

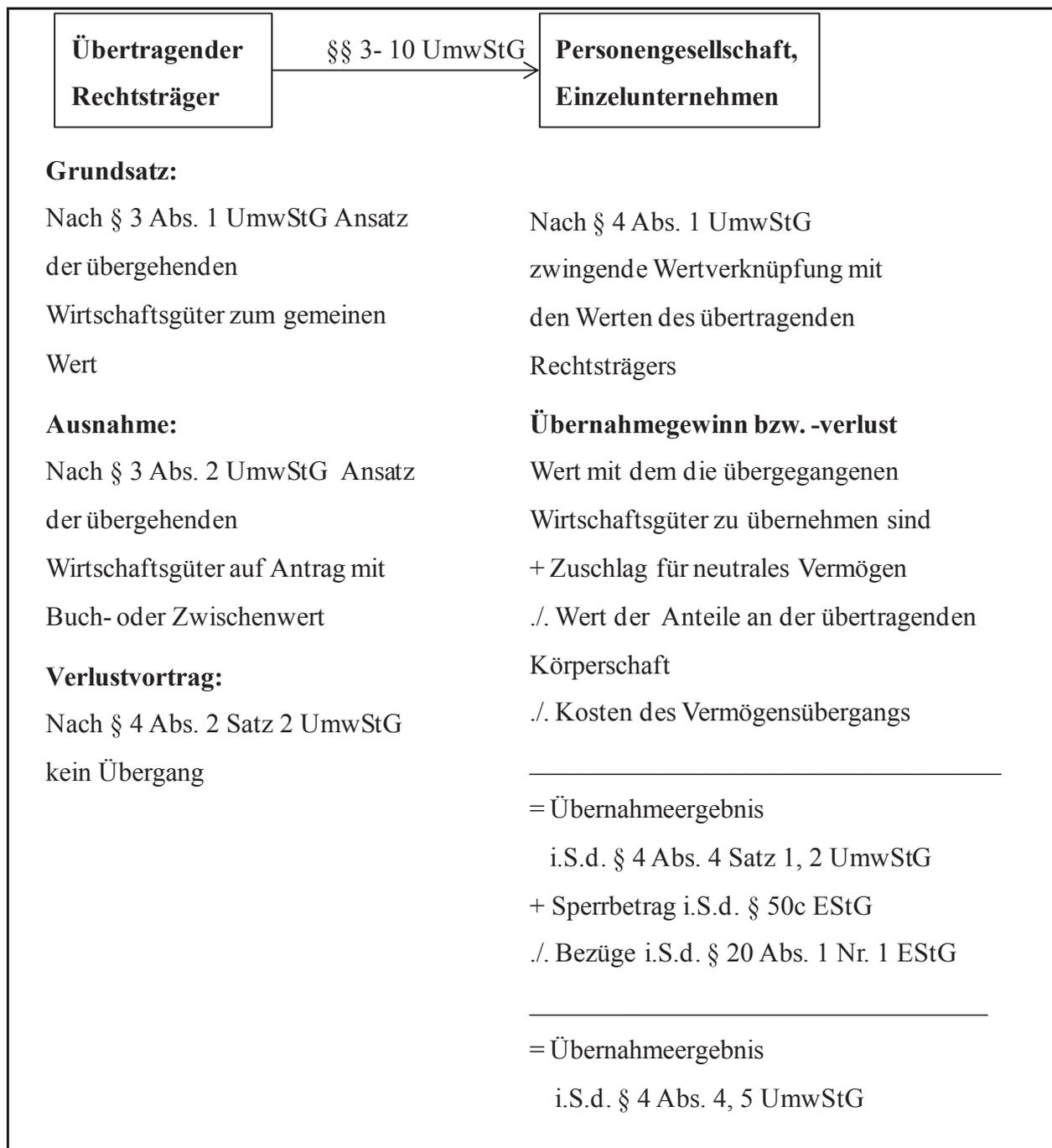


Abbildung 3: Ermittlung Übernahmeergebnis i.S.d. § 4 Abs. 4-7 UmwStG¹⁰⁴

- Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind
Aufgrund der Wertverknüpfung nach § 4 Abs. 1 UmwStG handelt es sich insoweit um den Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft.¹⁰⁵ Dieser Berechnungsschritt wird hier lediglich zur Vollständigkeit angegeben, eine veränderte Ansicht der FinVer ist hinsichtlich der Ermittlung dieses Werts ist nicht gegeben.

¹⁰⁴ Vgl. Rn. 04.27 UmwStE; in Anlehnung an: Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 30f.

¹⁰⁵ Vgl. Rn. 04.01 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 52.

- Zuschlag für neutrales Vermögen
Soweit an den übergehenden Wirtschaftsgütern am steuerlichen Übertragungstichtag kein deutsches Besteuerungsrecht besteht, sind die Anteile an der übertragenden Körperschaft nach § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG, abweichend vom Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz, mit den gemeinen Werten anzusetzen.¹⁰⁶ Dieser Berechnungsschritt wird ebenfalls nur der Vollständigkeit halber angegeben, eine veränderte Ansicht der FinVer ist auch hier nicht gegeben.
- Anteile an der übertragenden Körperschaft
Ein Übernahmeergebnis i.S.d. § 4 Abs. 4 UmwStG ist nur für die Anteile an der übertragenden Körperschaft zu ermitteln, die am steuerlichen Übertragungstichtag zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers gehören. Sind zum steuerlichen Übertragungstichtag unter Berücksichtigung des § 5 UmwStG nicht alle Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers zugehörig, so bleibt der auf diese Anteile entfallende Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses außer Ansatz. Detaillierte Ausführung zu § 5 UmwStG sind in Kapitel 2.6 enthalten. Gehören die Anteile nicht zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers, hat insoweit eine Besteuerung der anteiligen offenen Reserven nach § 7 UmwStG zu erfolgen.¹⁰⁷
- Kosten des Vermögensübergangs
Bei jeder Umstrukturierung entstehen Kosten, bspw. Notar- oder Steuerberaterkosten. Bislang hatte nach dem BFH-Urteil vom 22.04.1998¹⁰⁸ jeder an der Umwandlung beteiligte Rechtsträger die auf ihn entfallenden Umwandlungskosten selbst zu tragen. Soweit die Zuordnung nicht möglich war, wurden diese Kosten sachgerecht aufgeteilt. Die nicht objektbezogenen Kosten des übertragenden Rechtsträgers stellten steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar, unabhängig davon, ob diese vor oder nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind.¹⁰⁹ Mit dem SEStEG wurde die bislang nur in § 8b Abs. 3, 5 KStG vorgesehene 5 %-ige Pauschalierung nichtabziehbarer Ausgaben auf

¹⁰⁶ Vgl. Rn. 04.29 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 21; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 52.

¹⁰⁷ Vgl. Rn. 04.25 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 51.

¹⁰⁸ BFH-Urteil v. 22.04.1998, I P 83/96, BStBl. II 1998, S. 698.

¹⁰⁹ Vgl. Rn. 03.13 i.V.m. 04.43 UmwStE 1998; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 22.

Umwandlungsvorgänge erweitert. Bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses sind als Kosten des Vermögensübergangs i.S.d. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG alle Kosten – nicht objektbezogene Kosten, die dem übertragenden Rechtsträger zuzuordnen und nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind, sowie nicht objektbezogene Kosten des übernehmenden Rechtsträgers – zu berücksichtigen. Falls die Kosten beim übernehmenden Rechtsträger als laufender Aufwand berücksichtigt worden sind, hat eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur zu erfolgen.¹¹⁰ Kritisch ist, dass die FinVer die Regelung des § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG auch auf den übertragenden Rechtsträger anwendet. Es ist keine Rechtsgrundlage zu erkennen, die die Einbeziehung der Kosten, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag auf Seite des übertragenden Rechtsträgers entstanden sind, in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses widerspiegelt.¹¹¹ Außerdem soll nach aktueller Auffassung der FinVer keine verhältnismäßige Zuordnung der Kosten des übernehmenden Rechtsträgers zum Übernahmeergebnis und Dividendenanteil i.S.d. § 7 UmwStG möglich sein.¹¹²

○ Sperrbetrag i.S.d. § 50c Abs. 4 EStG

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 UmwStG erhöht sich das Übernahmeergebnis 1. Stufe i.S.d. § 4 Abs. 4 Satz 1, 2 UmwStG um den Sperrbetrag i.S.d. § 50c Abs. 4 EStG, sofern Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers zählen.¹¹³ Nach § 52 Abs. 59 EStG ist § 50c EStG nur dann weiter anzuwenden, wenn für die Anteile vor Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres, für das das KStG in der Fassung vom 23.10.2000 erstmals anzuwenden ist, ein Sperrbetrag zu bilden war.¹¹⁴

○ Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Das Übernahmeergebnis 1. Stufe i.S.d. § 4 Abs. 4 Satz 1, 2 UmwStG verringert sich um Bezüge, die nach § 7 UmwStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören, da diese den Anteilseignern im Rahmen der Vollausschüttungsfiktion nach § 7 UmwStG zugerechnet werden und es sonst zu einer Doppelerfassung käme. Auf-

¹¹⁰ Vgl. Rn. 04.34 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 22.

¹¹¹ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 22.

¹¹² Vgl. Rn. 04.35 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 22.

¹¹³ Vgl. Rn. 04.37 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 54.

¹¹⁴ Vgl. Dötsch, E./ Jost, W./ Pung, A./ Witt, G., Kommentar zum EStG, Anmerkung 1 zu § 50c EStG.

grund der personenbezogenen Ermittlung des Übernahmeergebnisses erfolgt dieser Abzug für jeden Anteilseigner gesondert.¹¹⁵

Während vor der Verschmelzung einer KapGes auf eine PersGes oder natürliche Person der Gewinntransfer der Körperschaft nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu steuerpflichtigen Dividenden auf Ebene des übernehmenden Gesellschafters führt, stellt dies nach der Umstrukturierung lediglich eine steuerlich irrelevante Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dar. Dadurch entfällt eine Besteuerungsebene.¹¹⁶ Seit dem SEStEG erfolgt nach §§ 3ff. UmwStG eine Besteuerung der offenen Rücklagen als Dividenden i.S.d. §§ 20, 43 EStG. Nach § 7 Satz 1 UmwStG sind den Gesellschaftern zum steuerlichen Übertragungstichtag der Teil des in der Steuerbilanz der übertragenden Körperschaft ausgewiesenen Eigenkapitals als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen, die ihrer Beteiligung am Nennkapital entsprechen. Davon ist das steuerliche Einlagekonto i.S.d. § 27 UmwStG abzuziehen, das sich nach Anwendung des § 29 KStG ergibt.¹¹⁷ Nach § 7 Satz 2 UmwStG erfolgt diese Zurechnung unabhängig davon, ob für den Anteilseigner ein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist oder nicht und erfolgt anteilig, entsprechend der Höhe der Beteiligung, im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Umwandlung.¹¹⁸

¹¹⁵ Vgl. Rn. 04.28 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 54; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 21.

¹¹⁶ Vgl. Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 8.

¹¹⁷ Vgl. Rn. 07.03 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 8; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 24.

¹¹⁸ Vgl. Rn. 07.05 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 29f.; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 24.

Besteuerung offener Rücklagen i.S.d. § 7 UmwStG

Eigenkapital laut Steuerbilanz

./. Nennkapitel i.S.d. § 29 Abs. 1 KStG

./. Steuerliches Einlagekonto i.S.d. § 17 KStG

= offene Rücklagen

x Höhe der Beteiligung (Anteil)

= Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

= Übernahmegewinn oder-verlust

Abzug von Kapitalertragsteuer:

Anwendung § 3 Nr. 40 EStG

bzw. § 8b KStG

Abbildung 4: Besteuerung offener Rücklagen¹¹⁹

Von diesen Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind unter Anwendung des § 8b KStG 5 % bzw. bei Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG 50 % bzw. 60 % steuerpflichtig.

2.5.2 Berücksichtigung Übernahmeergebnis

Erfolgt die Übernahmeergebnisbesteuerung beim Anteilseigner, wird das Übernahmeergebnis in einen Veräußerungs- und in einen Dividendenteil gespalten. Auf den Dividendenteil wird Kapitalertragsteuer erhoben.

Ein Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz, soweit dieser auf eine Körperschaft als Mitunternehmer entfällt. Ist der Mitunternehmer hingegen eine natürliche Person, so wird ein Übernahmeverlust in Höhe der als Bezüge i.S.d. § 20 EStG zugerechneten offenen Rücklagen unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. des Halbeinkünfteverfahrens aufwandswirksam berücksichtigt.¹²⁰

Soweit bei einer möglichen Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG nicht zu berücksichtigen ist oder soweit die Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag ent-

¹¹⁹ In Anlehnung an: Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 30.

¹²⁰ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 29f.

geltlich erworben wurden, bleibt ein Übernahmeverlust stets außer Ansatz. Soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft erst nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben wurden, bleibt ein Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG insoweit außer Ansatz, wie dieser durch die Anwendung des § 5 UmwStG entsteht.¹²¹

Übernahmeverlust

Bei KapGes (als Mitunternehmer)

Nach § 4 Abs. 6 UmwStG keine Berücksichtigung

Bei natürlichen Personen (als Mitunternehmer)

50 % bei Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw.

60 % bei Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens der Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind verrechenbar

Abbildung 5: Berücksichtigung Übernahmeverlust i.S.d. § 4 Abs. 6 UmwStG¹²²

Entfällt der Übernahmegewinn auf eine Körperschaft als Mitunternehmer, so bleibt dieser außer Ansatz. Dabei finden die Vorschriften über eine Veräußerung einer Beteiligung an einer Körperschaft i.S.d. § 8b KStG Anwendung, wonach 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu betrachten sind.¹²³ Entfällt der Übernahmegewinn auf eine natürliche Person als Mitunternehmer, ist dieser in entsprechender Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. des Halbeinkünfteverfahrens steuerpflichtig.

Übernahmegewinn

Bei KapGes (als Mitunternehmer)

95 % sind steuerfrei (§ 8b KStG)

5 % sind steuerpflichtig

Bei natürlichen Personen (als Mitunternehmer)

50 % bei Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw.

60 % bei Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens steuerpflichtig

Abbildung 6: Verwertung Übernahmegewinn i.S.d. § 4 Abs. 7 UmwStG¹²⁴

¹²¹ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 55.

¹²² In Anlehnung an: Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 31.

¹²³ Vgl. Dötsch, E./ Pung, A., SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil I), in: DB, H. 50, 2006, S. 2707; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 29f.

¹²⁴ In Anlehnung an: Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 31.

2.6 Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 5 UmwStG

Da bei Umwandlungsvorgängen einer Körperschaft das finale Besteuerungssubjekt der Anteilseigner ist, erweitert § 5 UmwStG die Vorschriften zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses um den Kreis der Anteilseigner¹²⁵ und enthält Vorschriften darüber, welche Anteile an der übertragenden Körperschaft in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses einzubeziehen sind. Werden die Anteile vom übernehmenden Rechtsträger nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft oder findet er einen Anteilseigner ab, dann ist das Übernahmeergebnis gem. § 5 Abs. 1 UmwStG so zu ermitteln, als wären die Anteile am steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft.¹²⁶ Die Zuordnung, welche Anteile am steuerlichen Übertragungstichtag zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers zählen, hat nach der Einlage- und Überführungsfiktion i.S.d. § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG zu erfolgen. Zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 17 UmwStG nach § 5 Abs. 2 UmwStG als zum steuerlichen Übertragungstichtag mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt. Von dieser Einlagenfiktion sind lediglich im Privatvermögen gehaltene Anteile ausgeschlossen, die keine Anteile i.S.d. § 17 EStG darstellen.¹²⁷ Soweit die Anteile am steuerlichen Übertragungstichtag zum Betriebsvermögen eines Anteilseigners gehören, so gelten diese Anteile als am steuerlichen Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers überführt.¹²⁸ Nach bisheriger Ansicht der FinVer galten die Einlage- und Überführungsfiktion des § 5 Abs. 2, 3 UmwStG für beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner nur insoweit, als deren Anteile im Inland steuerverstrickt waren. Demnach mussten die Anteile entweder nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a EStG zu einem inländischen Betriebsvermögen gehören oder es musste eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG vorliegen. Außerdem durfte die Anteilsveräußerung nicht durch ein DBA steuerfrei gestellt werden.¹²⁹ Da die DBA-Vorschriften

¹²⁵ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 22.

¹²⁶ Vgl. Rn. 05.01 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 56.

¹²⁷ Vgl. Rn. 05.05 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 23; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 8; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 56.

¹²⁸ Vgl. Rn. 05.08 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 57.

¹²⁹ Vgl. Rn. 05.12 UmwStE 1998; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 23.

jedoch erst auf der zweiten Prüfungsstufe zur Anwendung kommen, stehen sie der Einlagenfiktion bei einem beschränkt Steuerpflichtigen nach innerstaatlichem Recht nicht entgegen.¹³⁰ Mit dem neuen UmwStE gelten die Einlagen- und Überführungsfiktionen nun unabhängig davon, ob eine Veräußerung der Anteile bei dem Anteilseigner im Rahmen der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht zu erfassen bzw. ob ein deutsches Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA ausgeschlossen ist. Die Zuordnung der Beteiligung zum Privat- oder Betriebsvermögen bestimmt sich nach dem deutschen Besteuerungsrecht. Erst im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach den §§ 4, 7 UmwStG ist die Feststellung zu treffen, ob und welchem Umfang sich für den Anteilseigner auf das in Deutschland zu versteuernde Übernahmeergebnis und die Besteuerung offener Rücklagen ergeben.¹³¹

¹³⁰ Vgl. Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 23.

¹³¹ Vgl. Rn. 05.05, 05.07 UmwStE; Stadler, R./ Elser, T./ Bindl, E., Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 23.

3 Verschmelzungen oder Vermögensübertragung zwischen Kapitalgesellschaften i.S.d. §§ 11ff. UmwStG

Auf eine Verschmelzung zwischen KapGes i.S.d. §§ 11ff. UmwStG finden die Vorschriften über die Verschmelzung einer KapGes auf eine PersGes oder natürliche Person i.S.d. §§ 3ff. UmwStG grundsätzlich Anwendung.

3.1 Beteiligte Rechtsträger

An einer Verschmelzung i.S.d. §§ 11f. UmwStG sind zwei Körperschaften beteiligt. Eine dieser Körperschaften ist übertragender Rechtsträger, und die andere fungiert als übernehmender Rechtsträger.

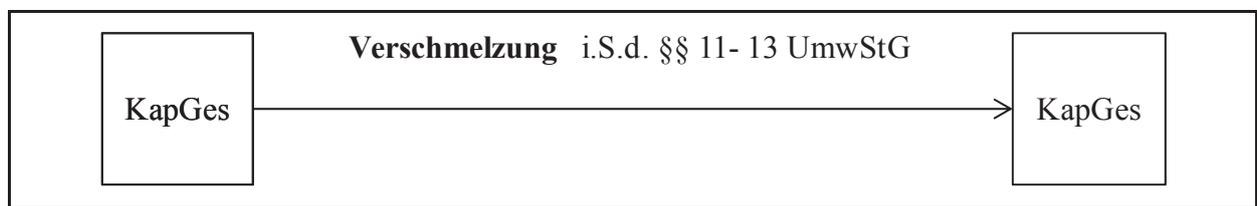


Abbildung 7: Beteiligte Rechtsträger §§ 11-13 UmwStG

Die übertragende Körperschaft geht bei dieser Verschmelzung zivilrechtlich unter.

3.2 Sachlicher Anwendungsbereich

Nach aktueller Meinung der FinVer können die Regelungen des §§ 11ff. UmwStG sowohl auf Aufwärts- als auch Abwärts- und Seitwärtsverschmelzungen angewendet werden.¹³² Da § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.d.F. des SEStEG ausdrücklich die Anteile der übertragenden an der übernehmenden Körperschaft erwähnt, ist ersichtlich, dass die Abwärtsverschmelzung grundsätzlich möglich sein soll.¹³³ Nach bisheriger Ansicht der FinVer waren die Vorschriften zu den §§ 11-13 UmwStG bei Abwärtsverschmelzungen nur im Billigkeitsweg mit einem übereinstimmenden Antrag aller an der Umwandlung Beteiligten anwendbar.¹³⁴

¹³² Vgl. Rn. 11.01 UmwStE.

¹³³ Vgl. Rn. 11.01 UmwStE; Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 10; Rödder, T., Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1063; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 76.

¹³⁴ Vgl. Rn. 11.24ff. UmwStE 1998; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 29; Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 10; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 76.

Besonderheit an einer Abwärtsverschmelzung der Mutter- auf ihre Tochtergesellschaft ist, dass zu dem übergehenden Vermögen der übertragenden KapGes Anteile an der übernehmenden KapGes gehören.¹³⁵ Die FinVer verweist auf das BFH-Urteil vom 28.10.2009¹³⁶, wonach die Anteile der übertragenden an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar auf die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft übergehen. Auf Ebene der Tochtergesellschaft entsteht somit kein Durchgangserwerb der eigenen Anteile, vielmehr handelt es sich dabei um einen sogenannten Direkterwerb.¹³⁷ Die Anteile an der Tochtergesellschaft sollen jedoch nur dann mit einem Wert unter dem gemeinen Wert in der steuerlichen Schlussbilanz der Muttergesellschaft ansetzbar sein, sofern die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UmwStG als erfüllt anzusehen sind. Dabei ist auf die übernehmenden Anteilseigner der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft abzustellen.¹³⁸ Die Anteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft gehören nach aktueller Ansicht der FinVer zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i.S.d. § 11 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 UmwStG. Aufgrund des Direkterwerbs können die Anteile am übernehmenden Rechtsträger, die nach § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG auf diesen übernehmenden Rechtsträger übergehen, jedoch nicht, wie es die Ansicht der FinVer zu sein scheint, als übergehende Wirtschaftsgüter qualifiziert werden, da die Anteile vielmehr direkt an die Anteilseigner der Muttergesellschaft ausgekehrt werden. Diese Ansicht steht im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut.¹³⁹ Weiterhin ist kritisch, dass ein Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten nur möglich ist, wenn nach dieser Verschmelzung auch weiterhin das deutsche Besteuerungsrecht für die Anteile an der Tochtergesellschaft besteht. Ob die

¹³⁵ Vgl. Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 75f.

¹³⁶ BFH-Urteil v. 28.10.2009, I R 4/09, BStBl. II 2011, S. 315.

¹³⁷ Vgl. Rn. 11.18 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 29; Rödder, T., Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1063; Kessler, Wolfgang/ Philipp, Moritz, Steuerrechtliche Behandlung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Rahmen des downstream-merger, in: DB, H. 30, 2011, S. 1658; Schaden, M./ Ropohl, F., Verschmelzung und Auf-/ Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 12f.

¹³⁸ Vgl. Rn. 11.19 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 29; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 76; Schaden, M./ Ropohl, F., Verschmelzung und Auf-/ Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 13; Kessler, W./ Philipp, M., Steuerrechtliche Behandlung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Rahmen des downstream-merger, in: DB, H. 30, 2011, S. 1658; Rödder, T., Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1063 f; Kessler, W./ Philipp, M., Steuerrechtliche Behandlung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Rahmen des downstream-merger, in: DB, H. 30, 2011, S. 1658.

¹³⁹ Vgl. Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 29; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 76; Schaden, M./ Ropohl, F., Verschmelzung und Auf-/ Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 13; Rödder, T., Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1063f.

Anteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft der deutschen Besteuerung unterliegen und keine schädliche Gegenleistung gewährt wird, ist dabei auf Anteilseignerebene der Muttergesellschaft zu überprüfen.¹⁴⁰ Kommt man bei dieser Prüfung zu dem Ergebnis, dass zu der Muttergesellschaft ausländische Anteilseigner mit nicht im Inland steuerverhafteten Anteilen zählen, so sind die stillen Reserven in den Anteilen an der übernehmenden Tochtergesellschaft anteilig aufzudecken. Eine Buchwertfortführung scheidet in diesem Fall aus.¹⁴¹ Die Steuerpflicht beschränkt sich somit auf die 5 %-Besteuerung, was eine Verschärfung der steuerlichen Folgen im Fall der Abwärtsverschmelzung darstellt.¹⁴² Die veränderte Ansicht der FinVer stößt in der Literatur auf erhebliche Kritik. In dieser werden Verstöße gegen das UmwStG direkt sowie im Fall eines EU/ EWR ansässigen ausländischen Anteilseigner gegen die Fusionsrichtlinie¹⁴³, die Niederlassungsfreiheit bzw. bei Anteilseignern mit Portfolioinvestments gegen die Kapitalverkehrsfreiheit¹⁴⁴ und sogar gegen die abkommensrechtlichen Diskriminierungsgebote¹⁴⁵ gesehen.

Falls Teilwertabschreibungen auf die Anteile an der Übernehmerin stattgefunden haben, so sind diese in der steuerlichen Schlussbilanz hinzuzurechnen. Dabei stellt der gemeine Wert der Anteile die Obergrenze dar. Zunächst sind die steuerwirksamen Teilwertabschreibungen steuerpflichtig hinzuzurechnen,¹⁴⁶ was jedoch, wie bereits in Kapitel 2.4.2 erwähnt, im Zusammenhang mit dem BFH-Urteil vom 19.08.2009¹⁴⁷ kritisch zu sehen ist.

Sind die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 3 UmwStG auf Anteilseignerebene der übertragenden Körperschaft nicht erfüllt, so sind die Anteile an der Tochtergesellschaft in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Muttergesellschaft mit den gemeinen Werten anzusetzen, und die Muttergesellschaft erzielt einen Übertragungsgewinn.

¹⁴⁰ Vgl. Rn. 11.19 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 29; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 76.

¹⁴¹ Vgl. Rn. 11.19 UmwStE; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 76.

¹⁴² Vgl. Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 76.

¹⁴³ RL des Rates 2009/133/EG v. 19.10.2009, ABIEU 2009 L 310/34 EU-Fusionsrichtlinie; vgl. dazu Schaden, M./ Ropohl, F., Verschmelzung und Auf-/ Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 13.

¹⁴⁴ Vgl. Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 76.

¹⁴⁵ Vgl. Kessler, W./ Philipp, M., Steuerrechtliche Behandlung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Rahmen des downstream-merger, in: DB, H. 30, 2011, S. 1662

¹⁴⁶ Vgl. Rn. 11.17 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 29.

¹⁴⁷ BFH-Urteil v. 18.08.2009, I R 2/09, BStBl. II 2010, S. 760.

3.3 Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 11 UmwStG

Da die Vorschriften des § 3 UmwStG grundsätzlich auch auf den § 11 UmwStG Anwendung finden, gelten dieselben Erläuterungen wie in Kapitel 2.2. Der UmwStE verweist in den Rn. 11.01ff. auf die Rn. 03.01ff. UmwStE.

Die Verpflichtung zur Erstellung und Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz durch die übertragende Körperschaft ergibt sich dabei aus § 11 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.¹⁴⁸ Unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-3 UmwStG können die übergehenden Wirtschaftsgüter mit einer entsprechenden Antragsstellung zum Buch- oder Zwischenwert angesetzt werden.¹⁴⁹ Werden die Wirtschaftsgüter nicht zu Buchwerten übertragen, so ist trotzdem ein Geschäfts- oder Firmenwert in der steuerlichen Schlussbilanz anzusetzen. Dies gilt auch bei einer Nichtfortführung des Betriebs.¹⁵⁰

3.4 Antragsstellung der übertragenden Körperschaft

Aufgrund der analogen Anwendung des § 3 UmwStG gilt auch hinsichtlich der Antragsstellung der übertragenden Körperschaft bei Verschmelzungen zwischen KapGes i.S.d. §§ 11ff. UmwStG grundsätzlich dasselbe wie bei einer Umwandlung i.S.d. §§ 3-9 UmwStG und den entsprechenden Erläuterungen in Kapitel 2.3.

Die Antragsstellung der übertragenden Körperschaft ergibt sich aus § 11 Abs. 3 i.V.m. § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

3.5 Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft i.S.d. § 12 UmwStG

Hinsichtlich der Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft i.S.d. § 12 UmwStG finden grundsätzlich die Ausführungen zu den Auswirkungen beim übernehmenden Rechtsträger i.S.d. § 4 UmwStG Anwendung. Der UmwStE verweist insofern in den Rn. 12.02ff. fast ausschließlich auf die Rn. 04.01ff.

¹⁴⁸ Vgl. Rn. 11.02 i.V.m. 03.01 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbsteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 26.

¹⁴⁹ Vgl. Rn. 11.05 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbsteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 26.

¹⁵⁰ Vgl. Rn. 11.03 UmwStE.

3.5.1 Wertverknüpfung

In entsprechender Anwendung des § 4 UmwStG hat die übernehmende Körperschaft die auf sie übergehenden Wirtschaftsgüter, nach wie vor mit Wirkung zum steuerlichen Übertragungstichtag mit den Wertansätzen zu übernehmen, die die übertragende Körperschaft in deren steuerlicher Schlussbilanz angesetzt hat.¹⁵¹ Dies gilt auch für Bilanzansätze, denen es an der Wirtschaftsguteigenschaft fehlt (z.B. Rechnungsabgrenzungsposten, Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG).¹⁵²

3.5.2 Wertaufholung

Im Fall der Aufwärtsverschmelzung einer Tochter- auf ihre Muttergesellschaft ist nach § 12 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG in der Bilanz der Muttergesellschaft eine Wertaufholung vorgesehen. Diese Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft sind zum steuerlichen Übertragungstichtag mit dem Buchwert, erhöht um steuerwirksame Abschreibungen, die in früheren Jahren vorgenommen worden sind, sowie um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, höchstens jedoch bis zum gemeinen Wert, anzusetzen.¹⁵³ Wie bereits in Kapitel 2.4.2 erläutert, sind steuerwirksame Teilwertabschreibungen dabei vor den nicht voll steuerwirksamen Teilwertabschreibungen hinzuzurechnen, was jedoch im Zusammenhang mit dem BFH-Urteil vom 19.08.2009¹⁵⁴ kritisch zu sehen ist.¹⁵⁵ Ein derartiger Beteiligungskorrekturgewinn zählt auch im Rahmen des § 12 UmwStG nicht zum Übernahmeergebnis und ist somit nach den allgemeinen Grundsätzen zu besteuern.¹⁵⁶

3.5.3 Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung

Hinsichtlich des Eintritts der übernehmenden Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft gilt gleiches wie bei den Ausführungen zu § 4 UmwStG in Kapitel 2.4.3.

¹⁵¹ Vgl. Rn. 12.01 i.V.m. 04.01 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7.

¹⁵² Vgl. Rn. 12.01 i.V.m. 04.01 i.V.m. 03.04 UmwStE; Hruschka, F., Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 7.

¹⁵³ Vgl. Rn. 12.03 UmwStE.

¹⁵⁴ BFH-Urteil v. 19.08.2009, I R 2/09, BStBl. II 2010, S. 760.

¹⁵⁵ Vgl. Rn. 12.03 i.V.m. 04.07 UmwStE.

¹⁵⁶ Vgl. Rn. 12.03 i.V.m. 04.08 UmwStE.

3.6 Übernahmeergebnis

Nach früherer Ansicht der FinVer war ein Übernahmeergebnis nur im Fall der Abwärtsverschmelzung zu berücksichtigen. Nach aktueller Auffassung hingegen ist ein Übernahmeergebnis i.S.d. § 12 UmwStG nun sowohl bei einer Aufwärts- als auch bei einer Abwärts- und Seitwärtsverschmelzung auf Seiten der übernehmenden Körperschaft zu ermitteln.¹⁵⁷ Der Erlass geht damit über den Wortlaut des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG hinaus und widerspricht damit dem Wortlaut des Gesetzes, denn aufgrund der Formulierung „Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft“ wird eine Beteiligung des übernehmenden am übertragenden Rechtsträger gefordert, und die Entstehung des Übernahmeergebnisses hätte demnach auf die Aufwärtsverschmelzung begrenzt sein sollen.¹⁵⁸ Nach Ansicht der FinVer soll die Ermittlung des Übernahmeergebnisses jedoch unabhängig von einer eventuellen Beteiligung an der übertragenden Körperschaft erfolgen und somit in allen Verschmelzungsfällen möglich sein.¹⁵⁹ Ein Übernahmeergebnis entsteht nach wie vor mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstags.¹⁶⁰

3.6.1 Ermittlung Übernahmeergebnis

Ein Übernahmeergebnis ermittelt sich nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG aus der Wertdifferenz der übernommenen Wirtschaftsgüter, angesetzt mit dem Wert in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers, und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Gekürzt wird dieser Betrag um die Kosten des Vermögensübergangs.

Im Folgenden wird der schematische Weg zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses aufgezeigt.

¹⁵⁷ Vgl. Rn. 12.05 UmwStE.

¹⁵⁸ Vgl. Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 30.

¹⁵⁹ Vgl. Rn. 12.05 UmwStE.

¹⁶⁰ Vgl. Rn. 12.05 UmwStE.

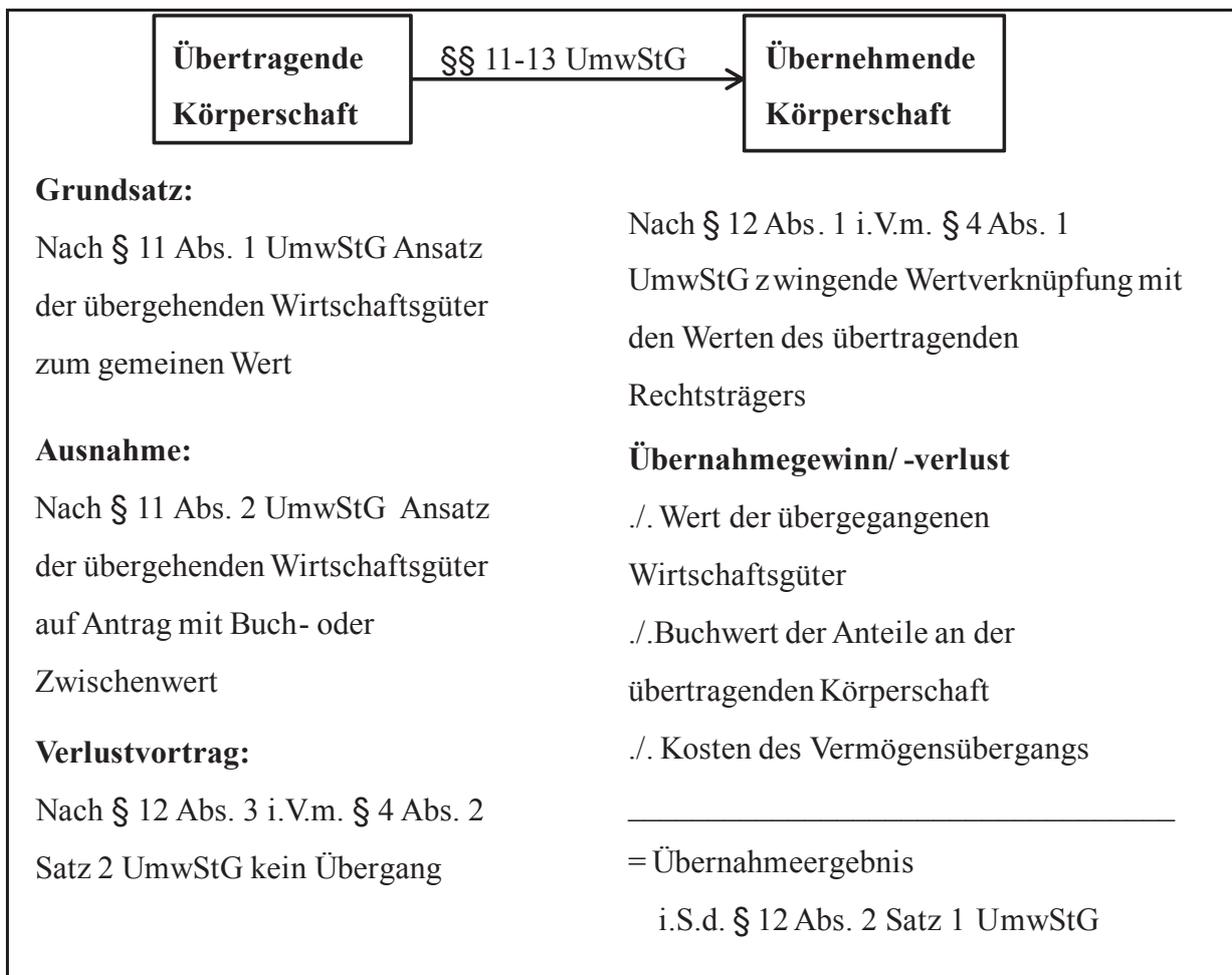


Abbildung 8: Ermittlung Übernahmeergebnis i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG

Hinsichtlich der einzelnen Berechnungspositionen gilt das gleiche wie in Kapitel 2.5.1.

3.6.2 Berücksichtigung Übernahmeergebnis

Grundsätzlich bleibt ein Übernahmegewinn oder -verlust nach wie vor außer Ansatz.¹⁶¹ Lediglich im Fall der Aufwärtsverschmelzung ist nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die Anwendung des § 8b KStG vorgeschrieben,¹⁶² weshalb es zu einer pauschalen Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben i.H.v. 5 % kommt.¹⁶³

¹⁶¹ Dies galt bereits nach bisheriger Ansicht der FinVer; vgl. dazu Rn. 12.06 UmwStE; Rn. 12.03 UmwStE 1998.

¹⁶² Vgl. Rn. 12.06 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbsteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 30.

¹⁶³ Vgl. Rödder, T., Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1064; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbsteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 30.

Übernahmegewinn

wenn übernehmende Körperschaft an übertragender Körperschaft beteiligt ist, dann

Anwendung des § 8b KStG → 5 % steuerpflichtig;

Bei Aufwärtsverschmelzung steuerpflichtig in Höhe früherer Teilwertabschreibungen

Übernahmeverlust

bleibt außer Ansatz

Abbildung 9: Berücksichtigung Übernahmeergebnis i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG

3.7 Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 13 UmwStG

Auf Gesellschafterebene der übertragenden Körperschaft wird die Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert fingiert.¹⁶⁴ Die Besteuerung der Anteilseigner i.S.d. § 13 UmwStG weicht dabei vom übrigen Wahlrecht des UmwStG ab, da ein Ansatz zu Zwischenwerten nicht zulässig ist.¹⁶⁵ Der Buchwertansatz ist unabhängig von der Gewährung neuer Anteile an der übertragenden Körperschaft dem Grunde nach möglich.¹⁶⁶

§ 13 UmwStG ist im Grundsatz als Anteilstausch infolge einer Verschmelzung zu verstehen. Bislang war unklar, welche steuerlichen Folgen eine Verschmelzung ohne Anteilsgewährung i.S.d. § 54 Abs. 1 Satz 3, § 68 Abs. 1 Satz 3 UmwG hat und welche steuerlichen Auswirkungen Wertverschiebungen auf Anteilseignerebene nach sich ziehen.¹⁶⁷ Nach aktueller Ansicht der FinVer soll § 13 UmwStG unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen eines Anteilstauschs anwendbar sein¹⁶⁸ und setzt nicht voraus, dass neue Anteile am übernehmenden Rechtsträger ausgegeben werden. Eine Seitwärtsverschmelzung ist demnach auf Ebene der Anteilseigner steuerneutral auch dann möglich, wenn keine Anteile gewährt werden.¹⁶⁹ Im Fall der Auf-

¹⁶⁴ Vgl. Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11.

¹⁶⁵ Vgl. Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 31.

¹⁶⁶ Vgl. Rn. 13.05 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 31f.

¹⁶⁷ Vgl. Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11.

¹⁶⁸ Vgl. Rn. 13.02 UmwStE; Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11.

¹⁶⁹ Vgl. Rn. 13.09 UmwStE; Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapi-

wärtsverschmelzung findet § 13 UmwStG keine Anwendung. Stattdessen sind in diesem Fall die Vorschriften des § 12 Abs. 2 UmwStG anzuwenden.¹⁷⁰ Ein weiterer Ausschluss des § 13 UmwStG liegt vor, wenn es infolge der Verschmelzung zu einer Wertverschiebung auf Anteilseignerebene kommt. Diese Wertverlagerungen gelten als Vorteilszuwendungen zwischen den Anteilseignern, für deren steuerliche Behandlung die allgemeinen Grundsätze¹⁷¹ anzuwenden sind. Die FinVer verweist dabei auf das BFH-Urteil vom 09.11.2010¹⁷² zu den steuerlichen Konsequenzen einer nicht verhältnismäßigen Verschmelzung auf Anteilseignerebene sowie auf den Ländererlass zu den schenkungssteuerlichen Auswirkungen von Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an KapGes vom 20.10.2010^{173, 174}.

talgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 32.

¹⁷⁰ Vgl. Rn. 13.01 UmwStE; Sistermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 1; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 31.

¹⁷¹ Bspw. wie die der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. der verdeckten Einlage.

¹⁷² BFH-Urteil v. 09.11.2010, IX R 24/09, BStBl. II 2011, S. 799.

¹⁷³ Ländererlass v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, S. 1207.

¹⁷⁴ Vgl. Rn. 13.09 i.V.m. 13.03 UmwStE; Sistermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 31f.; Sistermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11.

4 Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung i.S.d. §§ 15f. UmwStG

Da bei einer Spaltung auf eine PersGes i.S.d. § 16 UmwStG die Vorschriften über die Spaltung auf eine KapGes i.S.d. § 15 UmwStG Anwendung finden, wird im Folgenden die Spaltung auf eine Körperschaft betrachtet. Auf eine Spaltung i.S.d. §§ 15f. UmwStG finden die Vorschriften über die Verschmelzung von KapGes i.S.d. §§ 11ff. UmwStG Anwendung.

4.1 Beteiligte Rechtsträger

An einer Spaltung i.S.d. § 15 UmwStG sind zwei Körperschaften beteiligt. Eine dieser Körperschaften ist übertragender Rechtsträger, und die andere fungiert als übernehmender Rechtsträger.

Bei einer Aufspaltung wird das gesamte Vermögen der übertragenden Körperschaft auf mindestens zwei andere Körperschaften übertragen, und die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft erhalten Anteile an der Übernehmenden. Die übertragende KapGes wird dabei ohne Abwicklung aufgelöst.

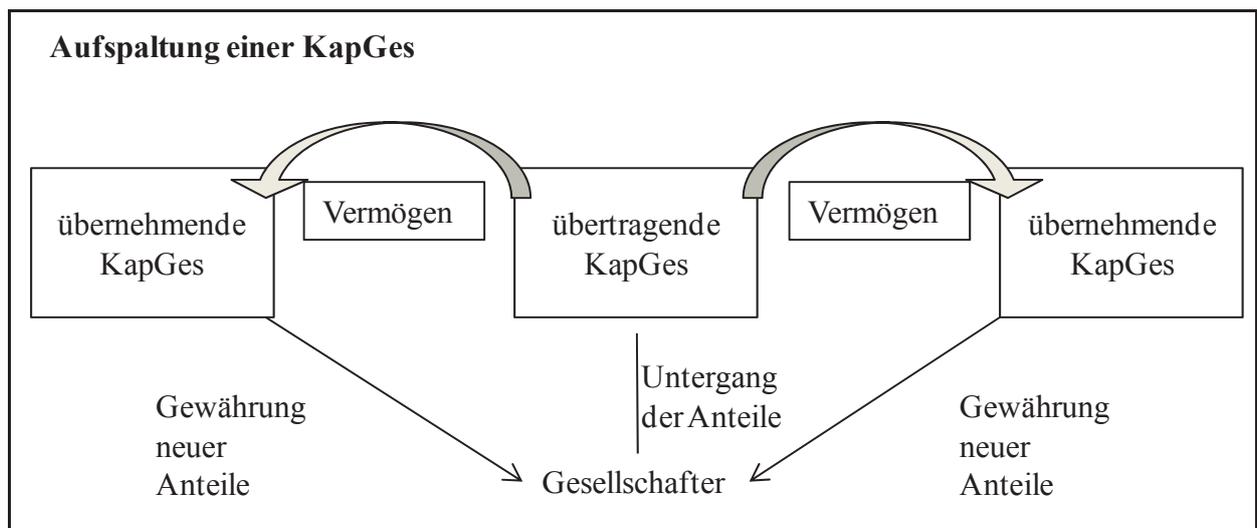


Abbildung 10: Beteiligte Rechtsträger § 15f. UmwStG I¹⁷⁵

Bei einer Abspaltung werden hingegen nur Teile des Vermögens der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft übertragen. Die übertragende Körperschaft erlischt nicht, und die Anteile an dieser übertragenden KapGes gehen nicht unter, sondern werden lediglich in ihrem Wert gemindert. Zum Wertausgleich erhalten die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft Anteile an der übernehmenden Körperschaft.

¹⁷⁵ In Anlehnung an: Brähler, G., Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl., S. 354.

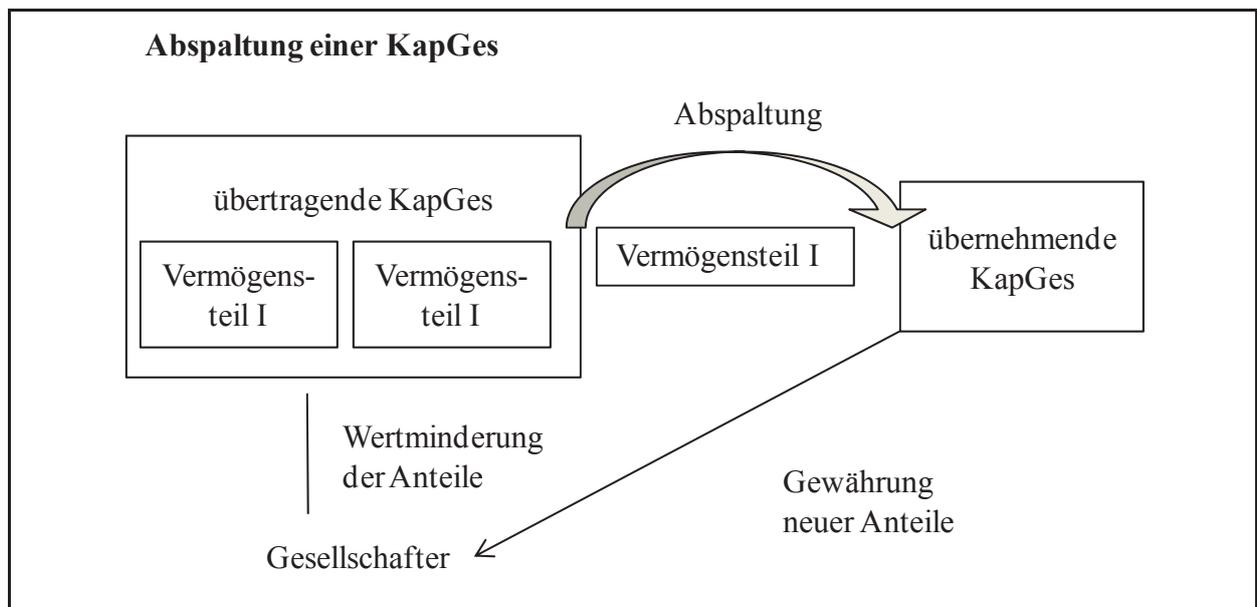


Abbildung 11: Beteiligte Rechtsträger § 15f. UmwStG II¹⁷⁶

4.2 Bewertung und steuerliche Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft

Aufgrund des Verweises auf § 11 UmwStG besteht auch im Fall der Spaltung i.S.d. §§ 15f. UmwStG grundsätzlich das Bewertungswahlrecht, wonach die übergehenden Wirtschaftsgüter wahlweise zum Buch- oder Zwischenwert bzw. zum gemeinen Wert angesetzt werden können. Für eine steuerneutrale Spaltung müssen neben den Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UmwStG auch die Voraussetzungen eines Teilbetriebs i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 2, 3 UmwStG erfüllt sein. Weiterhin darf keine Verletzung der Missbrauchstatbestände i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG vorliegen.¹⁷⁷ Die Verpflichtung der übertragenden Körperschaft, eine steuerliche Schlussbilanz zu erstellen und diese abzugeben, bezieht sich lediglich auf das übertragene Vermögen.

4.3 Neues Verständnis zum Teilbetrieb

Teilbetriebe stellen neben Betrieben und Mitunternehmeranteilen sowohl bei der Auf- oder Abspaltung von Körperschaften i.S.d. §§ 15f. UmwStG als auch bei den Einbringungen i.S.d. §§ 20, 24 UmwStG jeweils qualifizierte Übertragungsgegenstände dar. Der Teilbetrieb ist somit für viele Restrukturierungsmaßnahmen unabdingbar. Damit Spaltungen von Körperschaften i.S.d. § 15 UmwStG steuerneutral durchgeführt werden können, dürfen nur Teilbe-

¹⁷⁶ In Anlehnung an: Brähler, G., Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl., S. 355.

¹⁷⁷ Vgl. Brähler, G., Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl., S. 370.

triebe übertragen werden. Obwohl durch das SEStEG der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG verändert wurde und dieser nun fordert, dass im Fall der Abspaltung oder Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt, hält die FinVer jedoch weiterhin am sog. Ausschließlichkeitserfordernis fest. Demnach dürfen auf Seite des übertragenden Rechtsträgers neben den Teilbetrieben *keine* weiteren Wirtschaftsgüter verbleiben oder von ihr übertragen werden.¹⁷⁸

Ebenso verhält es sich bei Einbringungen i.S.d. §§ 20, 24 UmwStG. Um diese antragsgebunden steuerneutral durchführen zu können, müssen die eingebrachten Wirtschaftsgüter als Teilbetrieb qualifiziert werden.¹⁷⁹ Der Begriff des Teilbetriebs ist nach dem BFH-Urteil vom 07.04.2010¹⁸⁰ zwar grundsätzlich normspezifisch auszulegen, innerhalb der Anwendungsbeispiele der §§ 15 und 20 UmwStG jedoch gleichen Inhalts.¹⁸¹

Der Teilbetrieb – insbesondere das Begriffsverständnis und der Zeitpunkt des Vorliegens – wurde grundlegend von der FinVer überarbeitet.

4.3.1 Der Teilbetriebsbegriff

Nach aktueller Auffassung der FinVer ist bei der Teilbetriebsdefinition von der Anwendung der europäischen Fusionsrichtlinie¹⁸² auszugehen. Als Teilbetrieb wird demnach die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter bezeichnet, soweit diese in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen.¹⁸³ Mit Verweis auf das EuGH-Urteil vom 15.01.2002¹⁸⁴ sowie das BFH-Urteil vom 07.04.2010¹⁸⁵ sollen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie die nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter zum Teilbetrieb gehören.¹⁸⁶

¹⁷⁸ Vgl. Rn 15.01 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 32; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, 2012, H. 2, Beilage 1, S. 75; Sistermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11.

¹⁷⁹ Vgl. Rn. 20.06 UmwStE.

¹⁸⁰ BFH-Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011, S. 476.

¹⁸¹ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 118.

¹⁸² RL 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009, ABIEU 2009 L 310/34 EU-Fusionsrichtlinie.

¹⁸³ Vgl. RL 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009, ABIEU 2009 L 310/34 EU-Fusionsrichtlinie, Artikel 2, Bst. j.

¹⁸⁴ EuGH-Urteil v. 15.01.2002, C – 43/00, DB 2002, S. 822.

¹⁸⁵ BFH-Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011, S. 476.

¹⁸⁶ Vgl. Rn. 15.02 UmwStE; Art. 2 Bst. j der RL des Rates 2009/133/EG v. 19.10.2009, ABIEU 2009 L 310/34 EU-Fusionsrichtlinie; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1108; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 32.

Das bisherige Teilbetriebsverständnis begründete sich auf nationaler Ebene. Als Teilbetrieb wurde ein mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs i.S.d. § 16 EStG aufwies und für sich lebensfähig war, betrachtet.¹⁸⁷

Eine naheliegende Frage ist nun, ob das nationale mit dem europäischen Verständnis gleichzusetzen ist. In Art. 2 Bst. j der EU-Fusionsrichtlinie ist von einem organisatorisch selbstständigen Betrieb die Rede. Das nationale Verständnis geht hingegen von einem organisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebs aus. Die Fusionsrichtlinie bestimmt, dass der organisatorisch selbstständige Betrieb eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen muss. Dieser Funktionsfähigkeit steht im nationalen Begriff der Lebensfähigkeit gegenüber. Die Lebens- und Funktionsfähigkeit sind, soweit die Selbstständigkeit des nationalen Begriffs außer Acht gelassen wird, prinzipiell gleichzusetzen. In beiden Begriffsverständnissen wird die Selbstständigkeit zwar vorausgesetzt, jedoch anders ausgelegt. Im nationalen Begriffsverständnis ist eine Selbstständigkeit i.S.d. Ausschließlichkeit des § 16 EStG zu sehen.¹⁸⁸ Der europäische Begriff sieht in der organisatorischen Selbstständigkeit vielmehr eine Eigenständigkeit.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Vgl. Rn. 15.02 UmwStE 1998.

¹⁸⁸ Der nationale Teilbetriebsbegriff wurde bislang aus dem Verständnis des EStG abgeleitet; Vgl. dazu Rn. 15.02 UmwStE; Blumers, W., Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, in: BB, H. 36, 2011, S. 2205; Weier, D., Der deutsche Teilbetrieb wird europäisch, in: DStR, H. 21/22, 2008, S. 1003; Schmitt, J., in: Schmitt, J./ Hörtnagel, R./ Stratz, R.-C., UmwG, UmwStG, 5. Aufl., 2009, UmwStG § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes oder Genossenschaft, Rn. 80.

¹⁸⁹ Vgl. Blumers, W., Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, in: BB, H. 36, 2011, S. 2205.

Beispiel 1:

KapGes A besteht aus den Teilbetrieben¹⁹⁰ 1 (Produktion von Schwarzbier) und 2 (Produktion von Weißbier). Die Produktionsprozesse sind im Wesentlichen identisch. Teilbetrieb 1 soll steuerneutral auf die KapGes B abgespalten werden.

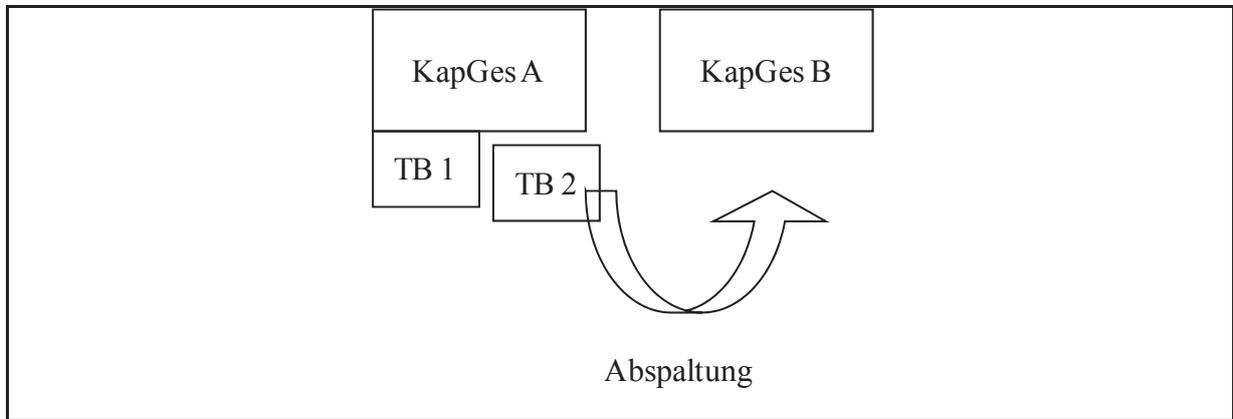


Abbildung 12: Teilbetrieb I

Nationales Verständnis:

Die Voraussetzung der Selbstständigkeit war erfüllt, soweit sich die Tätigkeit des entsprechenden Teilbetriebs deutlich von der übrigen Tätigkeit des Gesamtbetriebs unterscheidet.

→ Eine steuerneutrale Spaltung war nicht möglich.

Europäischer Begriff:

Dass sich die Tätigkeiten der Teilbetriebe von denen des Gesamtunternehmens unterscheiden, ist nicht gefordert. Entscheidend sind sowohl die Eigenständigkeit als auch die Funktionsfähigkeit des Teilbetriebs.

→ Eine steuerneutrale Spaltung ist möglich.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass sich bei der direkten Gegenüberstellung der beiden Begriffsverständnisse Unterschiede im Hinblick auf den nationalen und den europäischen Teilbetriebsbegriff erkennen lassen. Es lässt sich nicht eindeutig klären, ob die beiden Begriffe äquivalent verwendet werden können. Die Meinungen in der Literatur sind dazu sehr verschieden. Eine eindeutige Klärung ist schwierig, da der Begriff des Teilbetriebs bislang in keiner nationalen Norm eindeutig definiert wurde.¹⁹¹ Nach der aktuellen Meinung der FinVer gibt es jedenfalls nicht länger eine Unterscheidung zwischen inländischen und grenzüber-

¹⁹⁰ Innerhalb von Abbildungen werden Teilbetriebe mit TB abgekürzt.

¹⁹¹ Vgl. u.a. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 84; Schmitt, J., in: Schmitt, J./ Hörtnagel, R./ Stratz, R.-C., UmwG, UmwStG, 5. Aufl., 2009, UmwStG § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes oder Genossenschaft, Rn. 80f.

schreitend Sachverhalten. Maßgebend ist lediglich das europäische Begriffsverständnis, abgeleitet aus der Fusionsrichtlinie.

Die Befürworter dieser neuen Ansicht befinden sich in der Minderheit.¹⁹² Nach der h.M. in der deutschen Literatur ist mit Inkrafttreten des SEStEG keine Abkehr vom nationalen Begriffsverständnis zu begründen. Bei reinen Inlands-Umwandlungen sollte weiterhin der nationale Begriff verwendet werden. Lediglich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten hat das europäische Teilbetriebsbegriffsverständnis zu greifen.¹⁹³ Betrachtet man die Gesetzesbegründung des SEStEG, so ist ersichtlich, dass für die Beurteilung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, die funktionale Betrachtungsweise maßgebend ist.¹⁹⁴ Aus Art. 1 Bst. a der EU-Fusionsrichtlinie lässt sich zudem erkennen, dass diese nur dann anzuwenden ist, wenn an der Spaltung/ Einbringung Gesellschafter aus mind. zwei Mitgliedstaaten beteiligt sind. Das europäische Verständnis ist nicht auf rein innerdeutsche Sachverhalte anzuwenden.¹⁹⁵

Die neue Auffassung der FinVer ist in Anbetracht der folgenden Argumente jedoch nachvollziehbar. Zum einen hat der EuGH in zwei Urteilen¹⁹⁶, die innerstaatliche Sachverhalte betreffen, den europäischen Teilbetriebsbegriff verwendet.¹⁹⁷ Zum anderen ist nach dem BFH-

¹⁹² Vgl. Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen UmwSt-Erlass, in: *SteuK*, H. 1, 2012; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: *DStR*, H. 24, 2011, S. 1109f.; Weier, D., Der deutsche Teilbetrieb wird europäisch, in: *DStR*, H. 21/22, 2008, S. 1002ff.; Dötsch, E./ Pung, A., SEStEG: Die Änderungen der UmwStG (Teil II), in: *DB*, H. 51/52, 2006, S. 2764; Schmitt, J., in: Schmitt, J./ Hörtnagel, R./ Stratz, R.-C., *UmwG, UmwStG*, 5. Aufl., 2009, UmwStG § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes oder Genossenschaft, Rn. 83ff.

¹⁹³ Vgl. Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: *DB*, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 74; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: *DStR*, H. 24, 2011, S. 1110; Schmitt, J., in: Schmitt, J./ Hörtnagel, R./ Stratz, R.-C., *UmwG, UmwStG*, 5. Aufl., 2009, UmwStG § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes oder Genossenschaft, Rn. 83.

¹⁹⁴ Vgl. *BT-Drucks.* 16/2710 v. 25.09.06, S. 42; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: *DStR*, H. 24, 2011, S. 1110; Schmitt, J., in: Schmitt, J./ Hörtnagel, R./ Stratz, R.-C., *UmwG, UmwStG*, 5. Aufl., 2009, UmwStG § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes oder Genossenschaft, Rn. 85.

¹⁹⁵ Vgl. Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: *DStR*, H. 24, 2011, S. 1109f.; Schmitt, J., in: Schmitt, J./ Hörtnagel, R./ Stratz, R.-C., *UmwG, UmwStG*, 5. Aufl., 2009, UmwStG § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes oder Genossenschaft, Rn. 82; Weier, D., Der deutsche Teilbetrieb wird europäisch, in: *DStR*, H. 21/22, 2008, S. 1005.

¹⁹⁶ *EuGH-Urteil v. 17.07.1997, C – 28/95, DB 1997, S. 1851; EuGH-Urteil v. 15.01.2002, C – 43/00, DB 2002, S. 822.*

¹⁹⁷ Der EuGH ist zwar für die Umsetzung des Gemeinschaftsrechts zuständig und setzt daher die Fusionsrichtlinie um, auch wenn diese die innerdeutschen Sachverhalte nicht unmittelbar regelt, jedoch sind diese beiden Urteile ein deutlicher Hinweis, in welche Richtung sich die Rechtsprechung hinsichtlich des Teilbetriebsbegriffs entwickeln wird; vgl. Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: *DStR*, H. 24, 2011, S. 1109f.; Schmitt, J., in: Schmitt, J./ Hörtnagel, R./ Stratz, R.-C., *UmwG, UmwStG*, 5. Aufl., 2009, UmwStG § 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine KapGes oder Genossenschaft, Rn. 82.

Urteil vom 07.04.2010¹⁹⁸ der Teilbetriebsbegriff normenspezifisch, d.h. im Kontext mit der entsprechenden Rechtsnorm, auszulegen.¹⁹⁹ Der Kontext des UmwStG wurde durch das SE-StEG verschoben, d.h. er wurde europäisiert, was dazu führt, dass auf den europäischen Teilbetriebsbegriff abzustellen ist.²⁰⁰ Betrachtet man das Ziel des SEStEG, so lässt sich zudem erkennen, dass alle Umwandlungsvorgänge, innerstaatlich und grenzüberschreitend, gleich zu behandeln sind. Darin heißt es, dass künftig europaweit die gleichen Grundsätze für inländische und für alle grenzüberschreitenden Umstrukturierungen von Unternehmen gelten sollen.²⁰¹ Künftig ist somit dem europäischen Verständnis des Teilbetriebs zu folgen.

Die nachfolgende Tabelle stellt die bisherige und die aktuelle Ansicht der FinVer hinsichtlich des Teilbetriebsbegriffs dar und zeigt die direkten Unterschiede zwischen dem europäischen und dem nationalen Verständnis auf.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
Europäisches Verständnis i.S.d. Fusionsrichtlinie	Nationales Begriffsverständnis
Organisatorisch selbstständiger Betrieb	organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs
Selbstständiger Betrieb i.S.einer Eigenständigkeit	Gewisse Selbstständigkeit i.S.d. EStG
Aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit	Für sich lebensfähig
-	Betriebsmerkmale i.S.d. § 16 EStG

Tabelle 1: Vergleich Teilbetriebsbegriff

4.3.2 Zeitpunkt der Existenz eines Teilbetriebs

Der Zeitpunkt, an dem die Teilbetriebsvoraussetzungen erfüllt sein müssen, wurde von der FinVer ebenfalls grundlegend verändert. Die Voraussetzungen müssen nach aktueller Auffassung bereits zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen.²⁰² Bisher wurde die Ansicht vertreten, dass die Teilbetriebsvoraussetzungen bei einer steuerlichen Rückbeziehung des Übertragungstichtags erst zum Zeitpunkt des Beschlusses (im Fall der Spaltung) bzw. zu Vertragsabschluss (bei Einbringungen) vorliegen müssen.

¹⁹⁸ BFH-Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011, S. 476.

¹⁹⁹ Vgl. Blumers, W., Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, in: BB, H. 36, 2011, S. 2204.

²⁰⁰ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 84.

²⁰¹ Vgl. Rn. 01.20 UmwStE; BT-Drucks. 16/2710 v. 25.09.06, S. 25f.; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 85.

²⁰² Vgl. Rn. 15.03 i.V.m 02.14, 20.14 UmwStE.

Das BFH-Urteil vom 22.06.2010²⁰³ lässt eine Begründung für diese neue Ansicht der FinVer erkennen.²⁰⁴ Danach ist grundsätzlich die Situation zum Zeitpunkt der Übertragung entscheidend. Allerdings scheint sich die Rechtsprechung nicht sicher zu sein, ob damit die zivilrechtliche Wirksamkeit oder der steuerliche Übertragungstichtag gemeint ist.²⁰⁵ Abgesehen davon ist keine Basis für die neue Auffassung ersichtlich. Weder aus dem Gesetz noch aus der bisherigen Rechtsprechung ist ein begründeter Bezug auf den steuerlichen Übertragungstichtag erkennbar. Die §§ 113, 125 UmwG besagen, dass der zu übertragende bzw. der verbleibende Teilbetrieb spätestens im Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses bestehen muss.²⁰⁶ Der Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG verlangt zwar, dass ein Teilbetrieb übertragen wird, zu welchem Zeitpunkt dies jedoch geschehen soll, ist nicht ausgeführt. Auch aus den Vorschriften über die Rückwirkung i.S.d. § 2 Abs. 1 UmwStG lässt sich keine Begründung für den steuerlichen Übertragungstichtag erkennen, zumal diese lediglich bei der Zuordnung von Vermögen und Einkommen greift.²⁰⁷ Nach dem BFH Urteil vom 07.04.2010²⁰⁸ sind die Vorschriften der Rückwirkung i.S.d. § 2 UmwStG auch dann anzuwenden, wenn keine Teilbetriebe übertragen werden.²⁰⁹ Das Tatbestandserfordernis eines Teilbetriebs ist unmittelbar an die Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung/ Einbringung gebunden. Dies ist wiederum an die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums geknüpft.²¹⁰ Der Gesetzgeber stellte frühestens auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung bzw. des Vertragsabschlusses ab.²¹¹ Die Rechtsfolgen der Umwandlung bzw. der Einbringung treten zwar am steuerlichen Übertragungstichtag in Kraft, für die Steuerneutralität kann das jedoch nicht relevant sein. Um einen Teilbetrieb anzuerkennen, sollte demnach auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abgestellt wer-

²⁰³ BFH-Urteil v. 22.06.2010, I R 77/09, BFH/NV 2011, S. 10.

²⁰⁴ Vgl. Kessler, W./ Philipp, M., Steuerlicher Übertragungstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für da Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung? Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1066; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 85.

²⁰⁵ Vgl. Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 33.

²⁰⁶ Vgl. Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1110.

²⁰⁷ Vgl. Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 33.

²⁰⁸ BFH-Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011, S. 476.

²⁰⁹ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 85.

²¹⁰ Vgl. Kessler, W./ Philipp, M., Steuerlicher Übertragungstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für da Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung? Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1066; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1111.

²¹¹ Vgl. Kessler, W./ Philipp, M., Steuerlicher Übertragungstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für da Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung? Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1066; Stangl, I./ Grundke, M., Zeitpunkt des Vorliegens eines Teilbetriebs, in: DB, H. 34, 2010, S. 1853.

den.²¹² Auch aus dem SEStEG oder der Fusionsrichtlinie ist es nicht möglich, den steuerlichen Übertragungstichtag als maßgebenden Zeitpunkt zum Vorliegen eines Teilbetriebs abzuleiten.²¹³

Besondere Auswirkungen hat der Zeitpunkt, an dem die Teilbetriebsvoraussetzungen erfüllt sein müssen, für diejenigen Fälle der rückwirkenden Spaltung, da bei ihnen der steuerliche Übertragungstichtag vor dem Spaltungsbeschluss und somit in der Vergangenheit liegt. Die Möglichkeit der steuerlichen Rückbeziehung ist in vielen Fällen nicht möglich. Diese Ansicht nimmt der Rückwirkung ihren Vereinfachungscharakter. Alle teilbetriebskonkretisierenden Maßnahmen müssen nun bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht nur erkannt und geplant, sondern auch umgesetzt sein. Die neue Auffassung der FinVer führt in der Praxis zu erheblichen Verschärfungen.²¹⁴

Die folgende Tabelle zeigt die Unterschiede hinsichtlich des Zeitpunkts zur Existenz eines Teilbetriebs auf.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
Teilbetriebsvoraussetzungen müssen am steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen	Teilbetriebsvoraussetzungen konnten auch erst zum Zeitpunkt des Beschlusses (im Fall der Spaltung) bzw. zu Vertragsabschluss (bei Einbringungen) erfüllt sein

Tabelle 2: Vergleich des Zeitpunkts zur Existenz eines Teilbetriebs

4.3.3 Teilbetrieb im Aufbau

Ein sog. Teilbetrieb im Aufbau ist nach aktueller Auffassung der FinVer weder für Spaltungen noch für Einbringungen weiterhin ausreichend.²¹⁵ Nach dem bisherigen nationalen Verständnis des Teilbetriebs genügte es, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs im Aufbau bereits vorhanden waren und eine Aufnahme der entsprechenden Tätigkeit

²¹² Vgl. Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

²¹³ Vgl. Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 33.

²¹⁴ Vgl. Stangl, I./ Grundke, M., Zeitpunkt des Vorliegens eines Teilbetriebs, in: DB, H. 34, 2010, S. 1852; Kessler, Wolfgang/ Philipp, Moritz, Steuerlicher Übertragungstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für da Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung? Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1066; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 33.

²¹⁵ Vgl. 15.03, 20.06 UmwStE.

ernsthaft beabsichtigt wurde.²¹⁶ Der Teilbetrieb im Aufbau stellte bislang eine adäquate Möglichkeit dar, die Zweifel der FinVer noch vor der Beschlussfassung bzw. dem Vertragsabschluss zur Umwandlung bzw. Einbringung zu beseitigen.²¹⁷ Mit dem BFH-Urteil vom 22.06.2010²¹⁸ wird die Möglichkeit der Buchwertfortführung bei einem Teilbetrieb im Aufbau zwar gewährt, jedoch resultiert dies aus dem alten nationalen Begriffsverständnis. Das neue Verständnis über den europäischen Teilbetriebsbegriff lässt die Basis für die veränderte Auffassung in der EU-Fusionsrichtlinie erkennen. Der EuGH entschied mit seinem Urteil am 15.01.2002²¹⁹, dass ein Teilbetrieb im Aufbau nicht die funktionalen und finanziellen Aspekte erfüllt, um eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit zu bilden.²²⁰

Anschluss an Beispiel 1 aus 4.1:

Einer der Teilbetriebe stellt nun lediglich einen Teilbetrieb im Aufbau dar.

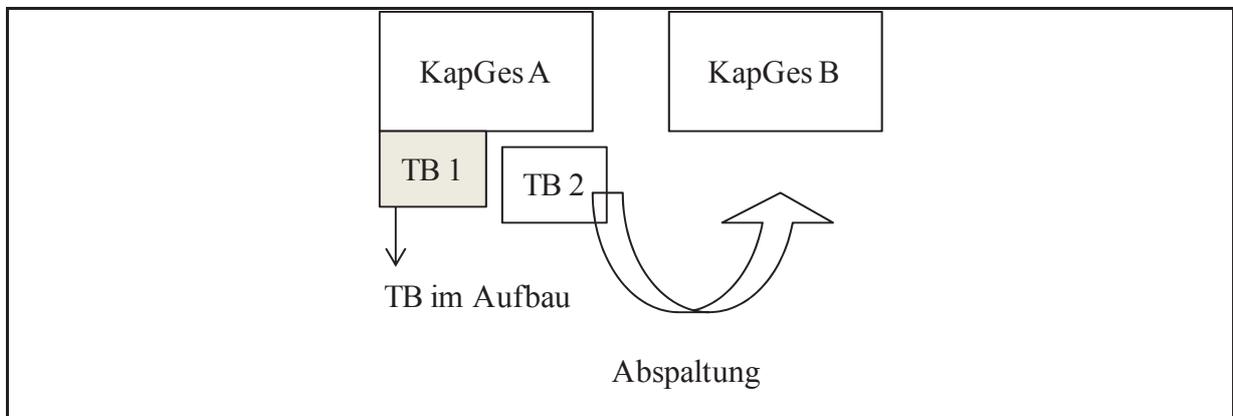


Abbildung 13: Teilbetrieb II

Nationales Verständnis:

Ein Teilbetrieb im Aufbau qualifiziert sich als echter Teilbetrieb.

→ Eine steuerneutrale Spaltung war möglich.

²¹⁶ Vgl. Rn. 15.10 UmwStE 1998; Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

²¹⁷ Vgl. Rogall, M., Wesentliche Aspekt des neuen Umwandlungssteuererlass, in: NZG, H. 21, 2011, S. 811.

²¹⁸ BFH-Urteil v. 22.06.2010, I R 77/09, BFH/NV 2011, S. 10.

²¹⁹ EuGH v. 15.01.2002, C – 43/00, DB 2002, S. 822.

²²⁰ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 86; Kessler, Wolfgang/ Philipp, Moritz, Steuerlicher Übertragungsstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für da Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung? Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung, in: DStR, H. 23, 2011, S. 1068; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1110; Rogall, M., Wesentliche Aspekt des neuen Umwandlungssteuererlass, in: NZG, H. 21, 2011, S. 811.

Europäischer Begriff:

Es bleiben lediglich einzelne Wirtschaftsgüter, jedoch kein Teilbetrieb bei der übertragenden KapGes zurück.

→ Eine steuerneutrale Spaltung ist nach neuem Verständnis nicht möglich.

In der folgenden Tabelle werden noch einmal die damalige und die aktuelle Ansicht der FinVer hinsichtlich der Begünstigung eines Teilbetriebs im Aufbau aufgezeigt.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
Teilbetrieb im Aufbau nicht begünstigt	Teilbetrieb im Aufbau begünstigt

Tabelle 3: Vergleich über die Begünstigung eines Teilbetriebs im Aufbau

4.3.4 Übertragung eines Teilbetriebs

Im Rahmen einer Auf- oder Abspaltung müssen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, sowie die nach wirtschaftlichem Zusammenhang zuordenbaren Wirtschaftsgüter übertragen werden. Mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 07.04.2010²²¹ führt die FinVer aus, dass die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums an diesen Betriebsgrundlagen ausreichend ist. Eine bloße Nutzungsüberlassung ist nicht genügend und steht demnach der steuerneutralen Spaltung entgegen.²²²

4.3.4.1 Betriebsgrundlagen

Dem alten, nationalen Begriffsverständnis des Teilbetriebs hatte die FinVer in jahrelanger Rechtsprechung konkrete Konturen verliehen. Der Teilbetrieb beinhaltete alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen bzw. Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich waren.²²³ Der Erlass zum UmwStG 2006 enthält dahingehend eine schwerwiegende Erweiterung, da das europäische Verständnis die Übertragung der Gesamtheit aller in einem Unternehmensteil vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter fordert. Es müssen nicht länger nur die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Teilbetrieb gehören,

²²¹ BFH-Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011, S. 476.

²²² Vgl. Rn. 15.07, 20.06 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 34.

²²³ Vgl. Rn. 15.07 UmwStE 1998; BFH-Urteil v. 17.04.1997, VIII R 2/95, BStBl. II 1998, S. 388; Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012; Blumers, W., Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, in: BB, H. 36, 2011, S. 2204.

sondern auch die diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichem Zusammenhang zuordenbaren Wirtschaftsgüter.²²⁴

Die neue Ansicht der FinVer lässt sich grundsätzlich sowohl aus dem Art. 2 der Fusionsrichtlinie als auch aus dem Wortlaut des EuGH-Urteils vom 15.01.2002²²⁵ ableiten. Allerdings bestand das Ziel der Richtlinie darin, Umwandlungsvorgänge steuerlich zu vereinfachen. Daher hätte der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachtet und zugunsten des Steuerpflichtigen von der Richtlinie abgewichen werden können.²²⁶ Außerdem ist mit dem europäischen Verständnis des Teilbetriebs lediglich die Funktionsfähigkeit des übertragenden Unternehmensteils, nicht jedoch die Übertragung jedes einzelnen Wirtschaftsguts, das mit dem Teilbetrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, maßgeblich.²²⁷

Anschluss an Beispiel 1 aus 4.1:

Die KapGes A ist mit einer Verbindlichkeit des Teilbetriebs 2 belastet. Diese soll nicht auf die KapGes B übertragen werden.

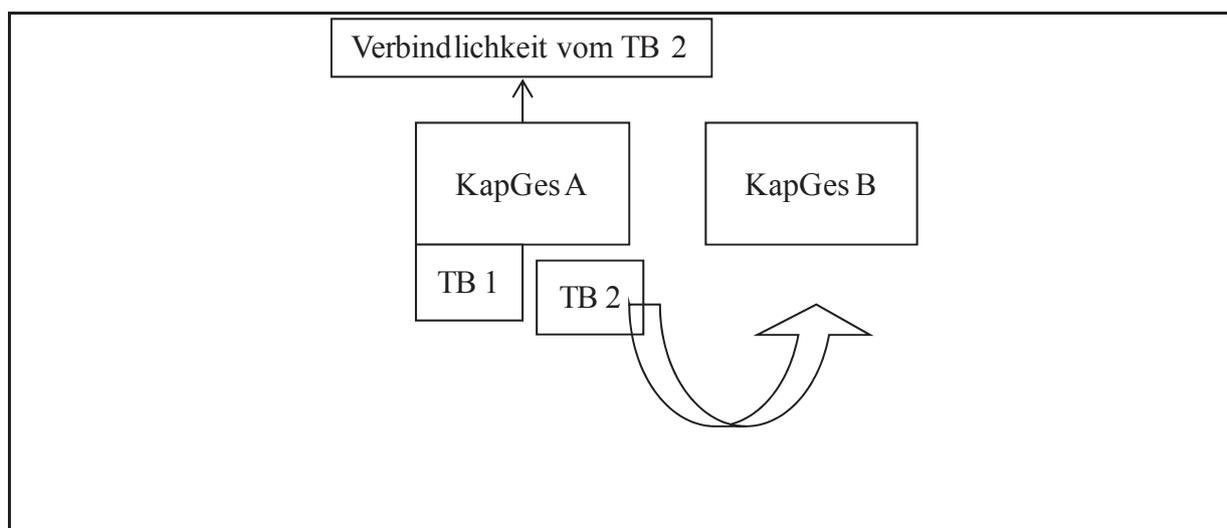


Abbildung 14: Teilbetrieb III

²²⁴ Vgl. Rn. 15.02, 15.07, 20.06 UmwStE; Art. 2 Bst. j EU-Fusionsrichtlinie; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1108; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 32.

²²⁵ EuGH-Urteil v. 15.01.2002, C – 43/00, DB 2002, S. 822.

²²⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/2710 v. 25.09.06, S. 1; Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

²²⁷ Vgl. EuGH-Urteil v. 15.01.2002, C – 43/, DB 2002, S. 822; BFH-Urteil v. 01.04.2010, I R 96/08, DStR, 2010, S. 1517; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1109; Blumers, W., Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, in: BB, H. 36, 2011, S. 2204f.

Nationales Verständnis:

Die Zurückbehaltung der Verbindlichkeit ist unschädlich, da diese keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

→ Eine steuerneutrale Spaltung war möglich.

Europäischer Begriff:

Da der europäische Teilbetriebsbegriff die Übertragung der Gesamtheit aller in einem Unternehmensteil vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter fordert, kann die Verbindlichkeit nicht zurückbehalten werden. Sie ist eindeutig dem Teilbetrieb 2 zuzuordnen.

→ Eine steuerneutrale Spaltung ist nicht möglich.

Die neue Ansicht der FinVer ist also besonders gravierend im Hinblick auf passive Wirtschaftsgüter i.V.m. dem Zuordnungszwang von neutralen Vermögen. Bislang hing eine steuerneutrale Buchwertfortführung nicht von der Übertragung von Verbindlichkeiten ab.

In der folgenden Tabelle wird die veränderte Ansicht der FinVer der bei einer Übertragung eines Teilbetriebs geforderten Betriebsgrundlagen aufgezeigt.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
Sämtliche funktional wesentliche Betriebsgrundlagen sowie die nach wirtschaftlichem Zusammenhang zuordenbaren Wirtschaftsgüter müssen übertragen werden	Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich waren

Tabelle 4: Vergleich Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs

4.3.4.2 Von mehreren Teilbetrieben genutzte wesentliche Betriebsgrundlagen

Nutzen mehrere Teilbetriebe eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, so ist die Voraussetzung für eine steuerneutrale Spaltung grundsätzlich nicht gegeben. Aus Billigkeitsgründen können Grundstücke statt der realen Teilung auch ideell im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung unmittelbar nach der Spaltung aufgeteilt werden.²²⁸ Dies war bereits mit alten UmwStE von 1998 möglich.²²⁹

Fraglich bleibt jedoch, wie es sich mit anderen Wirtschaftsgütern verhält, bei denen das Spaltungshindernis nicht bis zum Spaltungsbeschluss beseitigt werden kann. Dass jegliches, funktional noch so unbedeutende Wirtschaftsgut direkt zugeordnet werden muss, ist ein enormer

²²⁸ Vgl. Rn. 15.08, 20.06 UmwStE.

²²⁹ Vgl. 15.07 UmwStE 1998; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, 2012, S. 75.

Aufwand und häufig nicht praktikabel.²³⁰ Relevant ist dies vor allem für Patente, Software, Lizenzen, etc., die von mehreren Teilbetrieben genutzt werden. Die FinVer verweist jedoch auf das BFH-Urteil vom 07.04.2010²³¹, wonach die reine Begründung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend, die bloße Nutzungsüberlassung jedoch nicht genügend ist.²³² Dass die FinVer die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums akzeptiert, entspricht der Maßgeblichkeit dessen im Ertragsteuerrecht und stellt für den Steuerpflichtigen eine Vereinfachung dar.²³³

Anschluss an Beispiel 1 aus 4.1:

Teilbetrieb 1 und 2 nutzen aufgrund der ähnlichen Produktionsprozesse dieselbe Maschine. Diese Maschine ist mehrheitlich dem Teilbetrieb 1 als wesentliche Betriebsgrundlage zuzuordnen und soll daher nicht auf die KapGes B übertragen werden. Stattdessen soll ein Mietvertrag über diese Maschine zwischen den beiden KapGes abgeschlossen werden.

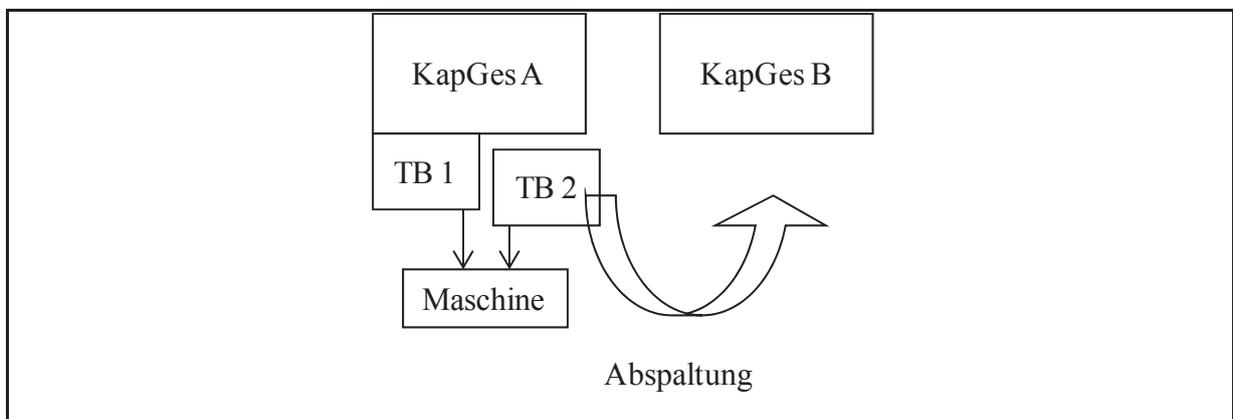


Abbildung 15: Teilbetrieb IV²³⁴

Weder nach dem nationalen noch nach dem europäischen Verständnis ist die bloße Nutzungsüberlassung ausreichend. Allerdings ist nach dem europäischen Begriffsverständnis die reine Begründung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend, und eine steuerneutrale Spaltung kann durchgeführt werden.

²³⁰ Vgl. Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

²³¹ BFH-Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011, S. 476.

²³² Vgl. Rn. 15.07, 20.06 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 87f.; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, 2012, S. 75.

²³³ Vgl. Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

²³⁴ In Anlehnung an: Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

In der folgenden Tabelle werden noch einmal die damalige und die aktuelle Ansicht der FinVer hinsichtlich der bei einer Übertragung eines Teilbetriebs mehrfach genutzten wesentlichen Betriebsgrundlagen gegenübergestellt.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
Nutzungsüberlassung bei mehrfach genutzten wesentlichen Betriebsgrundlagen ist nicht ausreichend	
Begründung des wirtschaftlichen Eigentums daran ist ausreichend	Begründung des wirtschaftlichen Eigentums daran ist nicht ausreichend

Tabelle 5: Vergleich von mehreren Teilbetrieben genutzte wesentlichen Betriebsgrundlagen

4.3.4.3 Zuordnung von sonstigen Wirtschaftsgütern

Neutrales Vermögen besteht aus Wirtschaftsgütern, die entweder keinem Teilbetrieb zugeordnet werden können oder aber mindestens einem Teilbetrieb angehören, bei dem sie keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.²³⁵ Für die Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter erhöhen sich die Anforderungen erheblich. Bisher konnte derartiges Vermögen verschiedenen Teilbetrieben beliebig zugeordnet werden.²³⁶ Als Folge des europäischen Verständnisses soll die Zuordnung grundsätzlich nach wirtschaftlichen Zusammenhängen erfolgen.²³⁷ Nur soweit Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichem Zusammenhang zugehörigen Wirtschaftsgütern eines Teilbetriebs gehört, kann dieses jedem der Teilbetriebe (mit Ausnahme vom fiktiven Teilbetrieb einer 100 %-igen Beteiligung an einer KapGes²³⁸) zugeordnet werden.

Die Zuordnung kann bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses erfolgen. Außerdem kann bei den Fällen, in denen sich nach dem steuerlichen Übertragungstichtag der Nutzungszusammenhang dauerhaft ändert, auf die Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungstichtag abgestellt werden.²³⁹ Diese Möglichkeit ist positiv zu bewerten, da sie für den Steuerpflichtigen eine wesentliche Erleichterung bringt. Rückwirkende Spaltungen wären ohne diese Möglichkeit vermutlich nur noch selten durchführbar.²⁴⁰

²³⁵ Vgl. Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1108; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 88.

²³⁶ Vgl. Rogall, M., Wesentliche Aspekt des neuen Umwandlungssteuererlass, in: NZG, H. 21, 2011, S. 812.

²³⁷ Vgl. Rn. 15.07, 20.06 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 88.

²³⁸ Vgl. Rn. 15.11 UmwStE; s.a. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 89.

²³⁹ Vgl. Rn. 15.09, 20.06 UmwStE.

²⁴⁰ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 89.

Pensionsrückstellungen sind demjenigen Teilbetrieb zuzuordnen, mit dem sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Bei bereits bestehenden Arbeitsverhältnissen hat die Zuordnung zu dem Teilbetrieb zu erfolgen, der das Arbeitsverhältnis übernimmt. Sofern das Arbeitsverhältnis nicht länger besteht, kann die Verpflichtung frei zugeordnet werden, und es erfolgt eine Rückstellung.²⁴¹

Anschluss an Beispiel 1 aus 4.1:

Die KapGes A enthält Wirtschaftsgüter, die keine wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs darstellen und diesem auch nicht nach wirtschaftlichem Zusammenhang zugeordnet werden können.

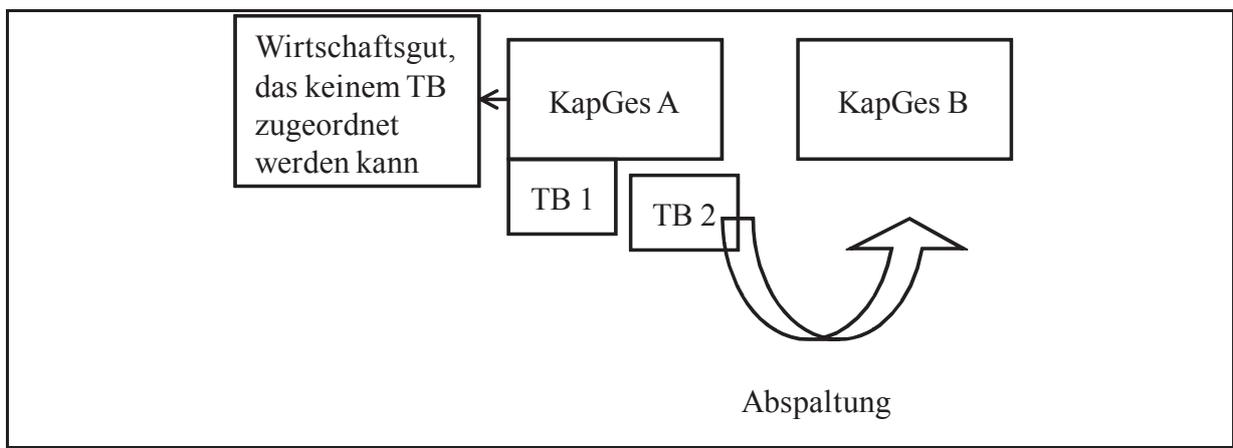


Abbildung 16: Teilbetrieb V²⁴²

Nationales Verständnis:

Die Zurückbehaltung dieser Wirtschaftsgüter ist unschädlich.

→ Eine steuerneutrale Spaltung war somit möglich.

Europäischer Begriff:

Da keine Zuordnung zu einem der Teilbetriebe möglich ist, kann die Zuordnung beliebig erfolgen. Die Zurückbehaltung ist somit unschädlich.

→ Eine steuerneutrale Spaltung ist möglich.

²⁴¹ Vgl. Rn. 15.10, 20.06 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 89.

²⁴² In Anlehnung an: Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuererlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die veränderte Ansicht der FinVer hinsichtlich der Zuordnung von sonstigen Wirtschaftsgütern auf.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
Zuordnung von neutralem Vermögen soll nach wirtschaftlichen Zusammenhängen erfolgen. Falls diese Zuordnung nicht möglich, kann es verschiedenen Teilbetrieben beliebig zugeordnet werden.	Neutrales Vermögen konnte verschiedenen Teilbetrieben beliebig zugeordnet werden
Zuordnung von Pensionsrückstellungen erfolgt zu dem Teilbetrieb, mit dem sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen	Keine Aussage dahingehend vorhanden

Tabelle 6: Vergleich der Zuordnung von sonstigen Wirtschaftsgütern zu einem Teilbetrieb

4.3.5 Fiktive Teilbetriebe

Als fiktive Teilbetriebe werden Mitunternehmeranteile sowie eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft verstanden.²⁴³ Diese müssen ebenfalls zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen.²⁴⁴

4.3.5.1 Mitunternehmeranteil

Wie bisher können Mitunternehmeranteile sowie einzelne Teile davon einen Teilbetrieb darstellen. Nach wie vor ist das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmeranteils mit zu übertragen.²⁴⁵ Mitunternehmeranteile müssen ebenfalls zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen, was einerseits zwar konsequent gegenüber den anderen Einbringungsobjekten erscheint, andererseits jedoch aufgrund der Missbrauchsvorschriften des § 15 Abs. 2 UmwStG übertrieben wirkt.²⁴⁶

²⁴³ Vgl. Rn. 15.02, 15.04ff. UmwStE; s.a. Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012; Kroener, I./ Momen, L., Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 75.

²⁴⁴ Vgl. Rn. 15.04f. UmwStE.

²⁴⁵ Vgl. Rn. 15.04 UmwStE.

²⁴⁶ Vgl. Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 33.

In der folgenden Tabelle wird die Neuauslegung der Mitunternehmeranteile aufgezeigt.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
Mitunternehmeranteile lassen sich als Teilbetrieb qualifizieren	
Übertragung von dazugehörigem Sonderbetriebsvermögen ist erforderlich	Keine Aussage dahingehend vorhanden

Tabelle 7: Vergleich Mitunternehmeranteil

4.3.5.2 100 %-Beteiligung an einer KapGes

Nach wie vor ist nach Ansicht der FinVer auch eine zum Betriebsvermögen gehörende 100 %-ige Beteiligung an einer KapGes als Teilbetrieb i.S.d. §§ 15, 24 UmwStG zu qualifizieren.²⁴⁷ Der BFH²⁴⁸ sieht dies jedoch nicht so, und das BMF hatte daraufhin mit einem Nichtanwendungserlass²⁴⁹ reagiert.²⁵⁰ Diese 100 %-Beteiligung stellt jedoch keinen Teilbetrieb dar, sobald sie einem anderen Teilbetrieb als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zuzurechnen ist. Wird in diesem Fall die 100 %-Beteiligung übertragen, so stellt der zurückbleibende Teil keinen Teilbetrieb mehr dar.²⁵¹ Eine steuerneutrale Spaltung ist dann nicht mehr möglich.

Die folgende Tabelle zeigt die Neuauslegung der einer 100 %-Beteiligung an einer KapGes auf.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
100 %-Beteiligung an einer KapGes lässt sich als Teilbetrieb qualifizieren	

Tabelle 8: Vergleich 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

4.3.6 Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzung

Sind die oben genannten Voraussetzungen über Teilbetriebe nicht erfüllt, so ist eine Spaltung nicht steuerneutral durchführbar, und die stillen Reserven des übergehenden Vermögens sind aufzudecken.²⁵² Aufgrund der veränderten Vorschriften des § 15 UmwStG kommt es bei einer Abspaltung nicht länger zu einer Sachausschüttung an den Anteilseigner. Nach aktueller Auffassung der FinVer gilt der Anteil an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert. Im Fall der Aufspaltung ist der Anteil als insgesamt und bei einer Abspaltung als

²⁴⁷ Vgl. Rn. 15.05, 24.02 UmwStE.

²⁴⁸ BFH-Urteil v. 17.07.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, S. 464.

²⁴⁹ BMF-Schreiben v. 20.05.2009, IV C 6 – S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, S. 671.

²⁵⁰ Vgl. Schaflitzl, A./ Götz, C., Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 56.

²⁵¹ Vgl. Rn. 15.06, 20.06 UmwStE.

²⁵² Vgl. Rn. 15.12 UmwStE.

teilweise veräußert zu betrachten. An die Stelle der veräußerten Anteile treten Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem entsprechenden Wert angeschafft. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, so gelten die oben genannten Rechtsfolgen nicht. In diesem Fall ist § 20 Abs. 4a EStG maßgebend.²⁵³

Die folgende Tabelle zeigt die veränderten Ansichten der FinVer hinsichtlich des Fehlens der Teilbetriebsvoraussetzungen auf.

Neue Auffassung der FinVer	Bisherige Ansicht der FinVer
Der Anteil an der übertragenden Körperschaft gilt als zum gemeinen Wert (im Fall der Abspaltung: teilweise) veräußert; Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten mit diesem Wert als angeschafft	Aufspaltung: nach allgemeinen Grundsätzen wie Liquidation der übertragenden Körperschaft; Abspaltung: Sachausschüttung an die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft zum gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter und Einlage dieser in die aufnehmende Körperschaft

Tabelle 9: Fehlen der Teilbetriebsvoraussetzungen

4.4 Missbrauchstatbestände des § 15 Abs. 2 UmwStG

Obwohl der Wortlaut des § 15 Abs. 2 UmwStG durch das SEStEG nicht verändert worden ist, hat die FinVer in einigen Punkten veränderte Ansichten im Vergleich zum UmwStE von 1998.²⁵⁴ Bei Verstoß gegen eine der nachfolgend aufgeführten Missbrauchstatbestände kommt es zur Besteuerung der stillen Reserven des übergehenden Vermögens.

4.4.1 Erwerb und Aufstockung i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG

Die steuerneutrale Spaltung auf Ebene der übertragenden Körperschaft ist ausgeschlossen, soweit fiktive Teilbetriebe durch eine Übertragung von Wirtschaftsgütern, die keinen Teilbetrieb darstellen, innerhalb von drei Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erworben oder aufgestockt werden.²⁵⁵ Damit soll verhindert werden, dass Wirtschaftsgüter, die keinen Teilbetrieb darstellen, durch Transformation in fiktive Teilbetriebe steuerneutral abge-

²⁵³ Vgl. Rn. 15.12 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 35; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 89f.

²⁵⁴ Vgl. Sistermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 11.

²⁵⁵ Vgl. Rn. 15.15 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 91; Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 35.

spalten werden können.²⁵⁶ Im Unterschied zum UmwStE 1998 greift diese Missbrauchsvorschrift jedoch nach aktueller Ansicht der FinVer nicht, wenn bei der Übertragung der Wirtschaftsgüter die darin enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt werden.²⁵⁷ Ob dieser Ausschluss auch auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern anzuwenden ist, in denen keine stillen Reserven enthalten sind, geht aus dem Wortlaut des UmwStE nicht hervor. Konsequenterweise sollte dies jedoch der Fall sein.²⁵⁸

Verdeckte Einlagen in das Vermögen einer KapGes führten im UmwStE 1998²⁵⁹ nicht zu einer schädlichen Aufstockung.²⁶⁰ Der UmwStE 2011 enthält dahingehend keine eindeutigen Erläuterungen. Einerseits ist es möglich, dass verdeckte Einlagen nun grundsätzlich als unschädlich erachtet werden, da im Regelfall die stillen Reserven aufgedeckt werden.²⁶¹ Andererseits kann man nun auch annehmen, dass die FinVer diese verdeckte Einlage grundsätzlich als schädlich ansieht, zumal hinsichtlich der Mitunternehmeranteile festgestellt wird, dass Einlagen und Überführungen von Wirtschaftsgütern, die stille Reserven enthalten, in das Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen eine schädliche Aufstockung der Beteiligung darstellen.²⁶²

4.4.2 Veräußerung und Vorbereitung der Veräußerung i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 2-4 UmwStG

Nach aktueller Ansicht der FinVer ist die steuerneutrale Spaltung auf Ebene der übertragenden Körperschaft ebenfalls ausgeschlossen, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird oder durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Diese Regelung soll sicherstellen, dass es im Rahmen der Spaltung tatsächlich zu einer Fortsetzung des bisherigen unternehmerischen Engagements

²⁵⁶ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 91; Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

²⁵⁷ Vgl. Rn. 15.16 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 91; Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbsteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 35.

²⁵⁸ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 91; Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

²⁵⁹ Vgl. Rn. 15.18 UmwStE.

²⁶⁰ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 92; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbsteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 35.

²⁶¹ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 92; Schaflitzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbsteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 35.

²⁶² Vgl. Rn. 15.18 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 92; Beutel, D., Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: SteuK, H. 1, 2012.

in anderer Rechtsform kommt.²⁶³ Dabei kommt es auf die Anteile aller an der Spaltung beteiligten Rechtsträger an. Diese Regelung umfasst demnach nicht die Anteilseigner oder die von beteiligten Körperschaften gehaltenen Anteile an KapGes.²⁶⁴

Hinsichtlich der Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen nach einer Spaltung hat die FinVer ihre Auffassung verschärft. Nach der bisherigen Ansicht war eine Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen keiner Veräußerung an eine außenstehende Person gleichzusetzen.²⁶⁵ Mit dem neuen UmwStE gilt dies jedoch nur, soweit im Anschluss an diese Umstrukturierung keine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an eine außenstehende Person stattfindet.²⁶⁶ Im bisherigen UmwStE von 1998 war keine Aussage dazu enthalten, ob der Tatbestand des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG die mittelbare Veräußerung von Anteilen an spaltungsbeteiligten Körperschaften umfasst.²⁶⁷ Der BFH hat in jüngster Zeit in dem Urteil vom 20.08.2003²⁶⁸ dazu Stellung genommen. Danach müssen mittelbare Veräußerungen in einem Steuertatbestand dann ausdrücklich erwähnt werden, wenn und soweit aus dieser Veräußerung negative Folgen für den Steuerpflichtigen gezogen werden sollen. Diese Rechtsprechung bezog sich jedoch auf § 8 Abs. 4 KStG a.F. Ob sich die Urteilsgrenze nun auch auf den § 15 UmwStG erstreckt, ist nicht eindeutig zu klären. Lässt sich dieses BFH-Urteil jedoch auf den § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG anwenden, so stünde die Ansicht der FinVer in direktem Widerspruch dazu.²⁶⁹

Werden innerhalb von 5 Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmacht, veräußert, so ist nach § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG von einer Veräußerungsabsicht auszugehen und die steuerneutrale

²⁶³ Vgl. Rn. 15.22 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 93; Schaf-litzl, A./ Götz, C., Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbsteuerliche Regelungen, in: DB, H. 2, 2012, S. 35f.

²⁶⁴ Vgl. Rn. 15.27 UmwStE; Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 13.

²⁶⁵ Vgl. Rn. 15.26 UmwStE 1998.

²⁶⁶ Vgl. Rn. 15.26 UmwStE.

²⁶⁷ Vgl. Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 13.

²⁶⁸ BFH-Urteil v. 20.08.2003, I R 61/01, BStBl. II 2004, S. 616.

²⁶⁹ Vgl. Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 13.

Spaltung nicht möglich.²⁷⁰ Mit dieser Vorschrift soll die steuerliche Statusverbesserung verhindert werden.²⁷¹

Nach Auffassung der FinVer ist jede Übertragung gegen Entgelt eine schädliche Veräußerung. Dazu sollen mit Verweis auf Rn. 00.02 UmwStE insbesondere Umwandlungen und Einbringungen (z.B. Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung, Formwechsel) zählen.²⁷² Nach bisheriger Ansicht der FinVer zählte der Formwechsel nicht dazu. Da sich beim Formwechsel nur das Rechtskleid des Rechtsträgers verändert, das unternehmerische Engagement jedoch unverändert fortgesetzt wird, ist diese neue Auffassung nicht nachvollziehbar.²⁷³

Weiterhin soll eine eventuelle Missbrauchsvermutung unwiderlegbar sein.²⁷⁴ Die Fusionsrichtlinie²⁷⁵, welche die Basis des neuen Teilbetriebsverständnisses bildet und somit von der FinVer vertreten wird, lässt Missbrauchsvermutungen ohne Widerlegungsmöglichkeit jedoch nicht zu.²⁷⁶

4.5 Auswirkungen bei der übernehmenden Körperschaft

In analoger Anwendung zu § 12 UmwStG muss die übernehmende Körperschaft das auf sie übergehende Vermögen mit den Werten ansetzen, welches die übertragende Körperschaft in deren steuerlichen Schlussbilanz angesetzt hat.²⁷⁷

Die Wertaufholung nach § 12 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG ist bei einer Aufwärtsspaltung anteilig durchzuführen. Anteilig bedeutet im Verhältnis des gemeinen Werts des auf die Muttergesellschaft übergehenden Vermögens zum gemeinen Wert des Vermögens, das bei der übertragenden Körperschaft vorhanden ist.²⁷⁸

Verrechenbare Verluste, ein verbleibender Verlustvortrag, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, ein Zinsvortrag und ein EBIDTA-Vortrag gehen bei einer Spaltung nicht auf die übernehmende Körperschaft über.

²⁷⁰ Vgl. Rn. 15.27 UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 96; Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1111; s.a. Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 13.

²⁷¹ Vgl. Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 13.

²⁷² Vgl. Rn. 15.24 UmwStE.

²⁷³ Vgl. Schmitt, J., Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: DStR, H. 24, 2011, S. 1112.

²⁷⁴ Vgl. Rn. 15.27 UmwStE; Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 13.

²⁷⁵ RL des Rates 2009/133/EG vom 19.10.2009, ABIEU 2009 L 310/34 EU-Fusionsrichtlinie.

²⁷⁶ Vgl. Siermann, C., Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 13.

²⁷⁷ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 90.

²⁷⁸ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 91.

4.6 Übernahmeergebnis

Ein Übernahmeergebnis ist in allen Fällen der Spaltung in analoger Anwendung des § 12 Abs. 2 UmwStG zu ermitteln. Die schematische Berechnung ist in Kapitel 3.6.1 enthalten. Die Berücksichtigung ergibt sich aus Kapitel 3.6.2.

4.7 Auswirkungen beim Anteilseigner der übertragenden Körperschaft

Im Regelfall erhält der Anteilseigner der übertragenden KapGes Anteile am übernehmenden Rechtsträger genau in dem Umfang, die seiner Beteiligung an der übertragenden Körperschaft entspricht. Dies wird als sog. verhältnismäßige Spaltung bezeichnet. Ist dies nicht der Fall, so kommt es zu Wertverschiebungen zwischen den Anteilseignern. Bislang waren die Konsequenzen einer derartigen Wertverschiebung unklar. Der BFH hat mit seinem Urteil vom 09.11.2010²⁷⁹ diese Wertverschiebungen aufgrund von Umwandlungsvorgängen als eine Übertragung von Anteilen eingestuft. Somit ist der gewährte Mehrwert nicht als eine Gegenleistung i.S.d. § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UmwStG zu sehen, und die Buchwerte können fortgeführt werden.

Die Rechtsfolgen beim Anteilseigner der übertragenden Körperschaft ergeben sich bei Spaltungen in analoger Anwendung des § 13 UmwStG. Soweit die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 UmwStG erfüllt sind, kann der Anteilseigner die Buchwerte fortführen. Unabhängig von der Erfüllung dieser Voraussetzungen sind die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft dann aufzuteilen, wenn der Anteilseigner nach der Spaltung Anteile an mehreren Körperschaften hält. Diese Aufteilung hat grundsätzlich nach dem im Spaltungs- oder Übernahmevertrag enthaltenen Umtauschverhältnis zu erfolgen. Ist dies nicht möglich, ist die Aufteilung nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen durchzuführen.²⁸⁰ Detaillierte Ausführungen dazu sind in Kapitel 3.7 enthalten.

²⁷⁹ BFH-Urteil v. 09.11.2010, IX R 24/09, DB 2011 S. 209, BFH/NV 2011 S. 507.

²⁸⁰ Vgl. Rn. 15.42f. UmwStE; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 99.

5 Einbringungen von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 20 UmwStG bzw. in eine Personengesellschaft i.S.d. § 24 UmwStG und Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 25 UmwStG

Im Fall der Einbringung in eine KapGes hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen analog zur Verschmelzung einer KapGes auf eine PersGes i.S.d. §§ 3ff. UmwStG zu bewerten.²⁸¹ Auf eine Einbringung in eine PersGes finden weitgehend die Vorschriften über die Einbringung in eine KapGes Anwendung. Daher wird im Folgenden die Einbringung in eine KapGes näher betrachtet und nur im Fall einer Abweichung der jeweilige Sachverhalt für die Einbringung in eine PersGes erläutert. Der Formwechsel einer PersGes in eine KapGes i.S.d. § 25 UmwStG wird durch einen Verweis auf die §§ 20-23 UmwStG wie eine übertragende Umwandlung behandelt. Die nachfolgenden Ausführungen zu den §§ 20-23 UmwStG sind daher auf den Formwechsel des § 25 UmwStG entsprechend anzuwenden.²⁸²

Voraussetzung für die Anwendung der §§ 20-23, 25 UmwStG ist, dass immer eine Gegenleistung erbracht wird. Diese Gegenleistung auf Seite des übernehmenden Rechtsträgers muss zumindest teilweise in neuen Gesellschaftsanteilen bestehen, d.h. dass neben den neuen Anteilen am übernehmenden Rechtsträger auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden können. Nach aktueller Ansicht der FinVer ist es im Zusammenhang mit dem BFH-Urteil vom 07.04.2010²⁸³ ausreichend, dass die Sacheinlage als Aufgeld erbracht wird.²⁸⁴ Da bei einer Einbringung Wirtschaftsgüter gegen die Gewährung neuer Anteile übertragen werden²⁸⁵, handelt es sich aus Sicht des Einbringenden um einen Aktivtausch. Dieser Tauschvorgang führt grundsätzlich zur Realisierung der stillen Reserven in den einzubringenden Wirtschaftsgütern. Bei einer Einbringung in eine PersGes ist nach aktueller Ansicht der FinVer, mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 15.06.1976²⁸⁶ sowie das Urteil vom 16.12.2004²⁸⁷ und das Urteil vom 25.04.2006²⁸⁸, § 24 UmwStG nur anwendbar, soweit der Einbringende als Gegenleistung ausschließlich Gesellschaftsanteile erwirbt. Der Einbringende muss also durch die Einbringung

²⁸¹ Vgl. Rn. 20.17 UmwStE; Benz, S./ Rosenber, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 41.

²⁸² Vgl. Rn. 25.01 UmwStE.

²⁸³ BFH-Urteil v. 07.04.2010, I R 55/09, BStBl. II 2010, S. 1094; eine Sacheinlage i.S.d. § 20 UmwStG 1995 liegt auch dann vor, wenn ein Gesellschafter bei einer Bargründung oder Barkapitalerhöhung zusätzlich zur Bareinlage die Verpflichtung übernimmt, als Aufgeld einen Betrieb, Teilbetrieb bzw. Mitunternehmeranteil in eine KapGes einzubringen.

²⁸⁴ Vgl. Rn. E 20.11 UmwStE.

²⁸⁵ Vgl. Rn. 20.01 UmwStE.

²⁸⁶ BFH-Urteil v. 15.06.1976, I R 17/74, BStBl. II 1976, S. 748.

²⁸⁷ BFH-Urteil v. 16.12.2004, III R 38/00, BStBl. II 2005, S. 554.

²⁸⁸ BFH-Urteil v. 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl. II 2006, S. 847.

die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangen oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitern. Daher ist es entweder erforderlich, dass das die Beteiligung widerspiegelnde Kapitalkonto (Kapitalkonto I) erhöht wird oder dass weitere Gesellschaftrechte gewährt werden. Bisher war nicht abschließend geklärt, wie es sich kontenmäßig verhält, wenn der einbringende Gesellschafter bereits zu 100 % an der PersGes beteiligt ist. Nach aktueller Ansicht der FinVer hat jedoch in diesem Fall eine Erhöhung des entsprechenden Kapitalkontos zu erfolgen, wobei sowohl eine teilweise Buchung auf einem Kapitalkonto und auf einem gesamthänderisch gebundenem Rücklagenkonto, sowie die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto zulässig ist.²⁸⁹

5.1 Beteiligte Rechtsträger

An der Einbringung beteiligte Rechtsträger sind zum einen der Einbringende selbst und zum anderen der übernehmende Rechtsträger.

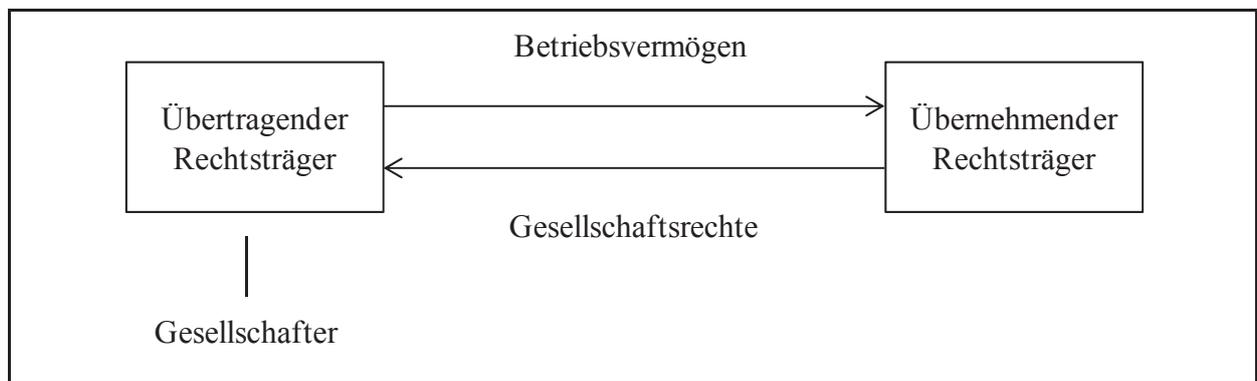


Abbildung 17: Beteiligte Rechtsträger §§ 20-23, 24 UmwStG

An die beteiligten Rechtsträger bei Einbringungen stellt die FinVer, im Gegensatz zu den beteiligten Rechtsträgern bei den Umwandlungsvorgängen, veränderte Anforderungen.

Im Fall der Einbringung in eine KapGes muss die übernehmende Gesellschaft nach § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung in einem EU-/ EWR-Staat haben. Der Einbringende muss dabei entweder eine derartige KapGes sein oder im Fall einer natürlichen Person seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU-/ EWR-Staat haben.²⁹⁰

²⁸⁹ Vgl. Rn. 24.07 UmwStE; Schaflitzl, A./ Götz, C., Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 56.

²⁹⁰ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39.

Während es im UmwStE 1998 im Fall der Einbringung von Betriebsvermögen einer PersGes noch auf die dahinter stehende Person ankam²⁹¹, ist im UmwStE 2011 derjenige Einbringender, welcher die Gegenleistung erhält.²⁹² Bei Treuhandfällen hat diese veränderte Ansicht besondere Folgen. Bringt der Treuhänder Unternehmensteile ein, so steht die Gegenleistung in Form der Anteile an der übernehmenden KapGes dem Treugeber zu. Der Treuhänder überträgt aus zivilrechtlicher Sicht das Eigentum an dem einzubringenden Betriebsvermögen, und er ist daher zur Herausgabe des Treuguts verpflichtet. Einbringender ist jedoch stets der Treugeber.²⁹³ Hinsichtlich der Einbringung durch eine PersGes unterscheidet die FinVer zwischen zwei Fällen: Zum einen wird die entsprechende PersGes als Folge der Einbringung aufgelöst und zum anderen besteht diese weiter fort. Werden im ersten Fall des Untergangs dem Mitunternehmer die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft gewährt, so wird dieser zum Einbringenden. Gehen die Anteile im zweiten Fall jedoch auf die PersGes über, so wird diese selbst Einbringender.²⁹⁴ Dieses neue Verständnis ist entsprechend für doppel- oder mehrstöckige PersGes anzuwenden.²⁹⁵

²⁹¹ Vgl. Rn. 20.05 UmwStE 1998; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39.

²⁹² Vgl. Rn. 20.02 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 14.

²⁹³ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39.

²⁹⁴ Vgl. Rn. 20.03 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 14; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 421.

²⁹⁵ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39.

Beispiel:

X und Y sind Gesellschafter der XY-OHG.

Ein Unternehmensteil dieser OHG wird gegen Gewährung von Anteilen in die Y-GmbH eingebracht.

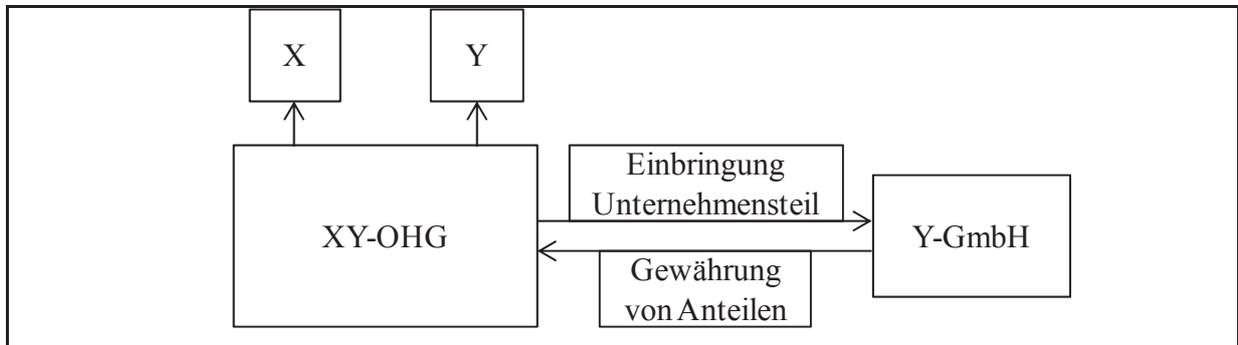


Abbildung 18: Person des Einbringenden I

In diesem Fall ist die OHG selbst der Einbringende, da die neu gewährten Anteile fortan zum Betriebsvermögen der OHG zählen.

Ein Sonderfall stellt die Abspaltung von Unternehmensteilen²⁹⁶ einer PersGes in eine KapGes dar, als insoweit die Mitunternehmer der übertragenden PersGes als Einbringende gelten.²⁹⁷ Wird diese Abspaltung nicht verhältnismäßig²⁹⁸ durchgeführt, so ist die Wertverschiebung maßgebend. Erfolgt die Abspaltung ohne Wertverschiebung²⁹⁹, so gilt der Mitunternehmer als Einbringender, welcher die im Rahmen dieser Spaltung Anteile erhält. Findet jedoch eine Wertverschiebung statt, so sind die Mitunternehmer als Einbringende anzusehen.³⁰⁰

²⁹⁶ Eine Abspaltung von Unternehmensteilen einer PersGes auf eine KapGes entspricht der Einbringung von einem Teilbetrieb in eine KapGes.

²⁹⁷ Vgl. Rn. 20.04 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 14.

²⁹⁸ Z.B. falls zwei Mitunternehmer je zur Hälfte an der PersGes beteiligt sind und im Rahmen der Abspaltung eines Unternehmensteils auf eine KapGes nur ein Mitunternehmer Anteile erhält.

²⁹⁹ Der abgespaltene Unternehmensteil entspricht der Hälfte des Gesamtwerts der übertragenden PersGes vor der Abspaltung.

³⁰⁰ Vgl. Rn. 20.03 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39.

Beispiel:

X und Y sind Gesellschafter der XY-OHG.

Ein Unternehmensteil wird gegen Gewährung neuer Anteile auf die Y-GmbH abgespalten.

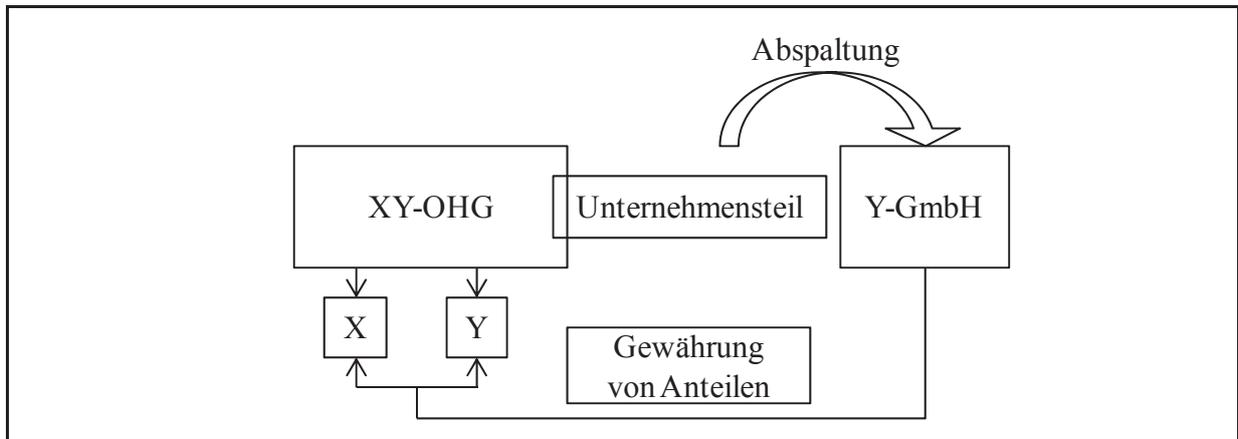


Abbildung 19: Person des Einbringenden II

Hierbei sind die Gesellschafter X und Y die Einbringenden, da sie aus zivilrechtlicher Ansicht die neuen Anteile erhalten.

5.2 Gegenstand der Einbringung

Der Gegenstand der Einbringung richtet sich lediglich nach dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft und ist somit unabhängig von dem Einbringenden zu ermitteln.³⁰¹ Begünstigt sind die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen sowie Teilen davon. Sind die Voraussetzungen einer (Teil-) Betriebsübertragung zum steuerlichen Übertragungstichtag nicht erfüllt, sind die im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern.³⁰²

5.2.1 Einbringung von Betrieben

Der Begriff des Betriebs ist weder im UmwStG 2006 noch im UmwStE 2011 erläutert. Die h.M. geht daher davon aus, dass für den Begriff des Betriebs im UmwStR der ertragsteuerliche Betriebsbegriff maßgebend ist. Als Betrieb ist somit jede organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbstständigen Arbeit zu verstehen, wenn sie sowohl der Erzielung von Gewinneinkünften i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG dient als auch auf die Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtet

³⁰¹ Vgl. Rn. 20.05 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 39.

³⁰² Vgl. Rn. 20.06f. i.V.m. 15.03 UmwStE.

ist.³⁰³ Ein Betrieb gilt nur als eingebracht, wenn sämtliche Wirtschaftsgüter, die zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen dieses Betriebs gehören, auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen.³⁰⁴

Wie nach bisheriger Rechtslage ist es nicht notwendig, dass Anteile an der übernehmenden KapGes, sofern diese Bestandteil des zu übertragenden Unternehmensteils sind, auf diese Körperschaft übertragen werden müssen. Nach aktueller Ansicht der FinVer ist hierfür jedoch eine entsprechende Antragsstellung erforderlich, wonach sich der Einbringende damit einverstanden erklärt, dass die zurückbehaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft künftig in vollem Umfang als Anteile i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG zu behandeln sind, die durch eine Sacheinlage erworben wurden.³⁰⁵

5.2.2 Einbringung von Teilbetrieben

Der Begriff des Teilbetriebs bei Einbringungen ist derselbe wie bei Spaltungen, daher finden die entsprechenden Erläuterungen im Kapitel 4.3 Anwendung.

5.3 Zeitpunkt der Einbringung

Grundsätzlich erfolgt die Einbringung zum Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums. Einzubringende Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile müssen bereits vollständig zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen.³⁰⁶ Obgleich die FinVer nicht nach der Eintragung in das Handelsregister des übertragenden und die in das des übernehmenden Rechtsträgers differenziert, wird erst zu dem Zeitpunkt das wirtschaftliche Eigentum übertragen, in dem das rechtliche Eigentum tatsächlich übergeht. Somit ist die Eintragung in das Handelsregister beim übertragenden Rechtsträger entscheidend.³⁰⁷

³⁰³ Vgl. Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 117.

³⁰⁴ Vgl. Rn. 20.06 UmwStE.

³⁰⁵ Vgl. Rn. 20.09 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 40; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 15.

³⁰⁶ Vgl. Rn. 20.14 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 41.

³⁰⁷ Vgl. Rn. 20.13 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 41.

5.4 Bewertung durch die übernehmende Gesellschaft

Die Vorschriften des § 3 UmwStG finden grundsätzlich auch auf die § 20, 24 UmwStG Anwendung. Der UmwStE verweist insoweit in den Rn. 20.17ff. auf die Rn. 03.07ff. UmwStE.³⁰⁸

5.4.1 Regelwertansatz

Jede übernehmende Gesellschaft hat nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen, mit Ausnahme von Pensionsrückstellungen, welche nur mit ihrem Teilwert nach § 6a EStG anzusetzen sind.³⁰⁹ Unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1-3 UmwStG können die übergehenden Wirtschaftsgüter mit einer entsprechenden Antragsstellung zum Buch- oder Zwischenwert angesetzt werden.³¹⁰ Der Wertansatz in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft ist vollständig von der Handelsbilanz gelöst, wodurch kein Mindestkapital in der Steuerbilanz nachvollzogen werden muss und somit eine Aufstockung in der Steuerbilanz nicht notwendig ist. Ein eventueller Unterschiedsbetrag wird durch einen Ausgleichsposten abgebildet, welcher den Ausgleich zum dem in der Handelsbilanz ausgewiesenen Eigenkapital herbeiführen soll. Dieser ist kein Bestandteil des Betriebsvermögens. Soweit stille Reserven aufgedeckt werden und sich Handels- und Steuerbilanz angleichen, ist dieser Ausgleichsposten nach wie vor erfolgsneutral aufzulösen.³¹¹

5.4.2 Antragsstellung der übernehmenden Gesellschaft

Anders als bei den Umwandlungsvorgängen stellt bei Einbringungen der übernehmende Rechtsträger den Antrag zum Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten. Dieser ist nach § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen. Als zuständiges Finanzamt gilt das der übernehmenden Gesellschaft. Abweichend von der bisherigen Auffassung der FinVer ist die-

³⁰⁸ Die Regelungen zu den § 20 UmwStG finden grundsätzlich auch auf § 24 UmwStG Anwendung. Daher gelten die Vorschriften zu den Rn. 03.07ff. UmwStE entsprechend.

³⁰⁹ Vgl. Rn. 20.17 UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 15; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 17; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 43.

³¹⁰ Vgl. Rn. 20.18 UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 15; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 17; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 43.

³¹¹ Vgl. Rn. 20.20 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 42.

ses auch im Fall der Einbringung von Mitunternehmeranteilen und einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausschlaggebend.³¹² Soweit der übernehmende Rechtsträger den Antrag nicht stellt, ergeben sich steuerliche Folgen für den Überträger, ohne dass dieser Einfluss darauf nehmen kann. Während bei Umwandlungen der übertragende Rechtsträger den Antrag stellt und somit auf die steuerlichen Folgen (Aufdeckung stiller Reserven und deren Versteuerung) Einfluss nehmen kann, entscheidet bei den Einbringungstatbeständen der übernehmende Rechtsträger, mit welchen Werten das eingebrachte Vermögen angesetzt wird. Auch nach Abschluss der obligatorischen Verträge kann der übernehmende Rechtsträger die ursprünglich vereinbarten Wertansätze verändern. Dies stellt ein erhebliches steuerliches und praktisches Problem für den übertragenden Rechtsträger dar.

5.5 Besteuerung des Einbringungsgewinns

Der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens ist für den Einbringungsgewinn des Einbringenden nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG maßgebend.³¹³ Hinsichtlich der Besteuerung des Einbringungsgewinns haben sich keine wesentlichen Neuerungen ergeben. Auf einen Einbringungsgewinn ist § 6b EStG anzuwenden, sofern sich in dem eingebrachten Betriebsvermögen begünstigte Wirtschaftsgüter i.S. dieser Vorschrift befinden.³¹⁴ Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Einbringungsgewinnen und den Vorschriften des EStG ist die Ansicht der FinVer als inkonsequent zu sehen. Während § 6b EStG auf einen Einbringungsgewinn i.S.d. § 20 UmwStG anwendbar sein soll, vertritt die FinVer die Auffassung, dass § 6b EStG auf die Einbringungsgewinne i.S.d. § 22 UmwStG keine Anwendung finden soll. Die Verwendung des § 6b EStG wird auch bei einem Einbringungsgewinn gewährt, welcher aus einem Zwischenwertansatz resultiert. Allerdings ist die Begünstigung des § 34 EStG nur anwendbar, soweit das Betriebsvermögen durch eine natürliche Person eingebracht und einheitlich mit dem gemeinen Wert angesetzt wird.³¹⁵

³¹² BFH-Urteil v. 30.04.2003, I R 102/01, BStBl. II 2004, S. 804; Rn. 20.22 UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 15; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 17; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 43; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 422.

³¹³ Vgl. Rn. 20.17ff. UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 15.

³¹⁴ Vgl. Rn. 20.26 UmwStE.

³¹⁵ Vgl. Rn. 20.26f. UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 43.

5.6 Pensionszusagen zugunsten von einbringenden Mitunternehmern

Bereits in dem BFH-Urteil vom 02.12.1997³¹⁶ hatte es eine Veränderung der Rechtsprechung zu den Pensionszusagen gegeben, welche von der FinVer jedoch erst in dem BMF-Schreiben vom 29.01.2008³¹⁷ anerkannt wurde. Nach dem der bisherigen Verwaltungsauffassung zugrunde liegenden BFH-Urteil vom 08.01.1975³¹⁸ ist eine Pensionszusage, welche die Personengesellschaft ihrem Gesellschafter/Geschäftsführer gewährt, als Gewinnverteilungsabrede zwischen den Gesellschaftern anzusehen. Diese darf den Gewinn der Gesellschaft nicht beeinflussen und ist dementsprechend auch nicht zur Rückstellungsbildung für die künftigen Pensionsleistungen berechtigt. In seinem Urteil vom 02.12.1997³¹⁹ hat der BFH die oben genannte Rechtsprechung geändert und entschieden, dass eine derartige Pensionszusage bei der Gesellschaft zu einer zu passivierenden Verpflichtung führt, welcher auf der Gesellschafterebene eine korrespondierende Forderung gegenübersteht. Dieses Urteil ließ jedoch offen, ob diese Forderung in einer Sonderbilanz nur bei dem durch die Zusage begünstigten Gesellschafter oder quotal bei allen Gesellschaftern erfasst werden muss. Nach neuerer Ansicht des BFH³²⁰ ist der zur Pensionsrückstellung korrespondierende Aktivposten ausschließlich in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu aktivieren.³²¹

5.7 Grenzüberschreitende Einbringungen

Hat die aufnehmende Gesellschaft einen Antrag zum Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten gestellt und ist sowohl vor als auch nach der Einbringung das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens ausgeschlossen, so gelten die erhaltenen Anteile nach § 20 Abs. 3 Satz 2 UmwStG als zum Einbringungszeitpunkt mit dem gemeinen Wert angeschafft. Somit ist eine steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven möglich, auch wenn im Ausland bei derartigen Einbringungen eine steuerneutrale Buchwertverknüpfung Anwendung findet.³²² § 20 Abs. 7,

³¹⁶ BFH-Urteil v. 02.12.1997, VIII R 15/96, BStBl. II 2008, S. 174.

³¹⁷ BMF-Schreiben v. 29.01.2008, BStBl. I 2008, S. 317.

³¹⁸ BFH-Urteil v. 08.01.1975, I R 142/72, BStBl. II 1975, S. 437.

³¹⁹ BFH-Urteil v. 02.12.1997, VIII R 15/96, BStBl. II 2008, S. 174.

³²⁰ BFH-Urteil v. 14.02. 2006, VIII R 40/03, BStBl. II 2008, S. 182; BFH-Urteil v. 30.03.2006, IV R 25/04, BStBl. II 2008, S. 171.

³²¹ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 43; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 423; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 137; BMF, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Pensionszusagen einer PersGes an einen Gesellschafter, in: ZSteu – Verwaltungsanweisungen, H. 4, 2008, S. 66.

³²² Vgl. Rn. 20.34 UmwStE; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 423f.; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 139.

8 UmwStG setzt die Vorschriften der steuerlichen EU-Fusionsrichtlinie³²³ um und schließt Besteuerungslücken, die im Rahmen einer Einbringung entstehen können. Der Anwendungsbereich ist dabei auf die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA begrenzt.³²⁴

5.7.1 Anrechnung der ausländischen Steuer bei der Einbringung einer Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft

Wird im Rahmen einer grenzüberschreitenden Einbringung eines (Teil-)Betriebs in eine EU-/EWR-KapGes das Vermögen einer ausländischen Betriebsstätte (mit-)eingebracht, so ist ein vorher bestehendes deutsches Besteuerungsrecht regelmäßig realisierbar. Die Einbringung eines Betriebsstättenvermögens in eine ausländische EU-/EWR-KapGes führt zu einem Einbringungsgewinn i.S.d. § 20 Abs. 2 UmwStG, welcher je nach Bestimmung des entsprechenden DBA der deutschen Besteuerung unterliegt bzw. im Regelfall davon auszunehmen ist. Dies ist der Regelfall, da aufgrund der Freistellungsmethode der Bundesrepublik Deutschland, jedoch unter Beachtung der Vorschriften des jeweils anwendbaren DBA, bereits vor der Einbringung kein Besteuerungsrecht an den Betriebsstättengewinnen zusteht. Regelt das entsprechende DBA jedoch, dass die Bundesrepublik Deutschland die Einkünfte der Betriebsstätte besteuern darf und wird die Doppelbesteuerung mit der Anrechnungsmethode vermieden, so verliert die Bundesrepublik Deutschland durch die Einbringung ihr Besteuerungsrecht. Da die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der Einbringung ein ihr zugewiesenes Besteuerungsrecht der Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte verliert, entsteht ein Einbringungsgewinn, welcher sowohl der deutschen ESt als auch KSt unterliegt. In § 20 Abs. 7 UmwStG wird diese fiktive Anrechnung der im Veräußerungsfall im Betriebsstättenstaat anfallenden Steuer auf die deutsche Steuerschuld mit Verweis auf § 3 Abs. 3 UmwStG ausdrücklich vorgeschrieben, so dass es im Ergebnis im Inland zu einer steuerfreien Realisierung der stillen Reserven kommen kann.³²⁵

³²³ RL des Rates 2009/133/EG v. 19.10.2009, ABIEU 2009 L 310/34 EU-Fusionsrichtlinie.

³²⁴ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 44; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 139.

³²⁵ Vgl. Rn. 20.35f. UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 44; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 424; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 139.

5.7.2 Anrechnung der ausländischen Steuer bei der Einbringung von Betriebsvermögen einer transparenten Auslandsgesellschaft

Analog zu § 20 Abs. 7 UmwStG gewährt auch § 20 Abs. 8 UmwStG die Anrechnung der fiktiven ausländischen Steuer auf die auf einen Einbringungsgewinn zu erhebende deutsche Steuer.³²⁶ Die Anwendung des § 20 Abs. 8 UmwStG erfordert folgende zwei Voraussetzungen: zum einen muss eine nach deutschen Grundsätzen transparente ausländische KapGes beteiligt sein und zum anderen muss ein deutsches Besteuerungsrecht, vermittelt durch die nach DBA vorgeschriebene Anwendung der Anrechnungsmethode, bezogen auf das nach deutschen Verständnis vorliegende Betriebsstättenvermögen vorliegen.³²⁷

5.8 Anteilstausch i.S.d. § 21 UmwStG

§ 21 UmwStG regelt die Vorschriften über die Einbringung von Anteilen an einer KapGes in eine andere KapGes.

In Bezug auf die Einbringung eines (Teil-) Betriebs oder Mitunternehmeranteils hat die FinVer ihre bisherige Meinung³²⁸ verändert und geht nun davon aus, dass ausschließlich § 20 UmwStG bei einer derartigen Einbringung Anwendung finden soll und die Verwendung von § 21 UmwStG auch dann nicht möglich sein soll, wenn zum eingebrachten Betriebsvermögen Anteile an einer KapGes gehören.³²⁹ Der Vorrang des § 20 UmwStG gegenüber § 21 UmwStG führt einerseits dazu, dass rückwirkende Einbringungen von KapGes-Anteilen weiter möglich sind und andererseits diese Anteile auch dann steuerneutral eingebracht werden, wenn durch die Einbringung weniger als 50 % der Stimmrechte übertragen werden. Während § 21 UmwStG die Steuerneutralität nur bei einem qualifizierten Anteilstausch³³⁰ gewährt, stellt § 20 UmwStG keine Anforderungen an Kapital- und Stimmanteile, die durch die KapGes-Anteile vermittelt werden.³³¹

³²⁶ Bei der anzurechnenden Steuer kann es sich sowohl um die ESt als auch um die KSt handeln.

³²⁷ Vgl. Rn. 20.37 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 44f.; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 424; Patt, J./ Rupp, T./ Aßmann, M., Der neue Umwandlungssteuererlass, S. 139f.

³²⁸ Vgl. Rn. 20.08 UmwStE 1998.

³²⁹ Vgl. Rn. 21.01 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 45; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 15; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 425.

³³⁰ Dabei hält der übernehmende Rechtsträger nach der Einbringung die Mehrheit der Stimmrechte an der eingebrachten KapGes.

³³¹ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 45.

5.8.1 Beteiligte Rechtsträger

Die Beschränkungen nach § 1 Abs. 4 Nr. 2 UmwStG finden im Bereich des Anteilstauschs i.S.d. § 21 UmwStG keine Anwendung, und somit kann jede Person, unabhängig davon, in welchem Staat sie ansässig ist, Einbringender sein.³³² Die übertragende Gesellschaft kann ihren Sitz zwar in einem Drittland haben, muss jedoch den Rechtstypenvergleich erfüllen, und ihre Anteile müssen dem Einbringenden vor dem Anteilstausch steuerlich zuzurechnen sein, wobei das Kriterium des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend ist.³³³ Die übernehmende KapGes hingegen, muss entweder im Inland oder innerhalb der EU/des EWR ansässig sein.³³⁴

5.8.2 Bewertung der eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft

Der übernehmende Rechtsträger erwirbt die eingebrachten Anteile im Rahmen eines Anschaffungs- und Veräußerungsvorgangs.

5.8.2.1 Regelwertansatz

Soweit kein qualifizierter Anteilstausch vorliegt, hat der übernehmende Rechtsträger nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen.³³⁵ Zur Ermittlung des gemeinen Werts ist der Börsenwert zum Zeitpunkt der Einbringung nach § 11 BewG maßgebend. Auf die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen wird verwiesen.³³⁶ Dabei gelten die allgemeinen Grundsätze und Methoden der Unternehmensbewertung. Das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG i.V.m. §§ 199ff. BewG sollte anwendbar sein.³³⁷

5.8.2.2 Antragsstellung

§ 21 UmwStG fordert zwar keinen qualifizierten Anteilstausch, gewährt jedoch nur in diesem Fall die Steuerneutralität. Das Wahlrecht zum Buch- oder Zwischenwert ist somit nach § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ausgeschlossen, sofern keine mehrheitsvermittelnden Anteile einge-

³³² Vgl. Rn. 21.03 UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

³³³ Vgl. Rn. 21.05f. UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

³³⁴ Vgl. Rn. 21.04 i.V.m. Rn. 20.04 UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

³³⁵ Vgl. Rn. 21.07 UmwStE.

³³⁶ Vgl. Rn. 21.08 UmwStE; Ländererlass v. 17.05.2011, BStBl. I 2011, S. 606; BMF-Schreiben v. 22.09.2011, BStBl. I 2011, S. 859.

³³⁷ Vgl. Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

bracht werden.³³⁸ Für eine etwaige Antragsstellung gelten die Formerfordernisse und Modalitäten der Antragsstellung i.S.d. § 20 UmwStG entsprechend.³³⁹

5.8.3 Grenzüberschreitende Einbringungen

Der Gesetzgeber hält nach wie vor im Rahmen des § 21 UmwStG an der doppelten Buchwertverknüpfung fest. Demnach ist sowohl der Einbringende verpflichtet, seinen Buchwert bzw. seine Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile auf die neu erhaltenen Anteile zu übertragen als auch die übernehmende Gesellschaft dazu angewiesen, die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten des Einbringenden fortzuführen.³⁴⁰

Von dieser Buchwertverknüpfung kann bei einer grenzüberschreitenden Einbringung in eine ausländische KapGes nach § 21 Abs. 2 Satz 2ff. UmwStG abgewichen werden. Voraussetzung hierfür ist, dass entweder das deutsche Besteuerungsrecht bzgl. des Gewinns aus einer Veräußerung der von der übernehmenden KapGes gewährten Anteile gesichert ist, oder, falls dahingehend eine Beschränkung vorliegt, der Tatbestand des Anteilstauschs nach Art. 8 der EU-Fusionsrichtlinie³⁴¹ erfüllt ist. Eine Buchwertverknüpfung ist nicht mehr notwendig, und der Einbringende kann die erhaltenen Anteile mit dem Buchwert der eingebrachten Anteile ansetzen, selbst wenn die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile mit einem höherem Wert ansetzt.³⁴² Nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG kann auf Antrag beim Einbringenden der Buch- oder Zwischenwert als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile zugrunde gelegt werden.³⁴³ Durch diese Veränderung gibt es mehr Möglichkeiten eines steuerneutralen Anteilstauschs über die Grenzen hinaus. Bisher waren diese Anteilstauschvorgänge meist daran gescheitert, dass ausländische Staaten die Buchwertverknüpfung nicht kannten und somit die eingebrachten Anteile bei der übernehmenden KapGes mit den gemeinen Werten angesetzt werden mussten.³⁴⁴

³³⁸ Vgl. Rn. 21.07 UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 15; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 425.

³³⁹ Vgl. Rn. 21.12 UmwStE; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 15; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 425.

³⁴⁰ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 46.

³⁴¹ RL des Rates 2009/133/EG v. 19.10.2009, ABIEU 2009 L 310/34 EU-Fusionsrichtlinie.

³⁴² Vgl. Rn. 21.16 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 45; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 425.

³⁴³ Vgl. Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

³⁴⁴ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 46.

5.9 Besteuerung der Anteilseigner i.S.d. § 22 UmwStG

Kommt es zu einer Veräußerung der im Rahmen einer Sacheinlage i.S.d. § 20 UmwStG erhaltenen bzw. der im Rahmen eines Anteilstausch i.S.d. § 21 UmwStG eingebrachten Anteile oder wird ein Ersatzveräußerungstatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungsstichtag verwirklicht, so ist nach § 22 Abs. 1 UmwStG rückwirkend für das Wirtschaftsjahr, in dem die Einbringung stattfand, ein Nachversteuerungsbetrag insoweit festzusetzen, als diese Anteile zu einem unterhalb des gemeinen Wert liegenden Werts angesetzt worden waren. Dieser Einbringungsgewinn ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Einbringung nachzuersteuern.³⁴⁵ Dieser vom Einbringenden rückwirkend zu versteuernde Betrag verringert sich nach der Siebtel-Regelung für jedes seit der Einbringung abgelaufene Zeitjahr um 1/7.³⁴⁶ Die Meldung über den andauernden Besitz der Anteile muss jährlich bis Mai erfolgen. In praktischer Hinsicht ist dies jedoch teilweise problematisch. Erfolgt bspw. in Erbschaftsfällen keine fristgerechte Meldung darüber, dass die Anteile weiterhin steuerverhaftet sind, wird eine Besteuerung dieser Anteile ausgelöst, obwohl die Anteile nicht veräußert worden sind.

5.9.1 Rückwirkende Besteuerung bei Einbringung durch eine Personengesellschaft

Ist der Einbringende eine PersGes, so wird die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsvorgangs sowohl dann ausgelöst, wenn die PersGes ihre sperrfristbehafteten³⁴⁷ Anteile veräußert oder einen Ersatzveräußerungstatbestand verwirklicht, als auch in dem Fall, in dem ein Mitunternehmer dieser PersGes seinen Mitunternehmeranteil veräußert. Da auf PersGes das Transparenzprinzip Anwendung findet, kommt es auch bei doppel- und mehrstufigen PersGes immer dann zu einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsvorgangs, wenn die sperrfristbehafteten Anteile mittelbar veräußert werden. Aufgrund der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise kommt es nur zur anteiligen Besteuerung, falls ein Mitunternehmer mit-

³⁴⁵ Vgl. Rn. 22.07, 22.12 UmwStE; Benz, S./Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 47; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16; Franz, M./Winkler, H./Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 18.

³⁴⁶ Vgl. Rn. 22.08, 22.14 UmwStE; Benz, S./Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 47; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16; Franz, M./Winkler, H./Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 18.

³⁴⁷ Nach Rn. 22.02 UmwStE sind sperrfristbehaftete Anteile im Fall der Sacheinlage i.S.d. § 20 UmwStG die Anteile die zu einem Wert unter dem gemeinen Wert erhalten wurden und im Fall eines Anteilstauschs i.S.d. § 21 UmwStG diejenigen, die zu einem Wert unter dem gemeinen Wert eingebracht worden sind.

telbar die sperrfristbehaftete Anteile veräußert.³⁴⁸ Da der Gesetzeswortlaut des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bei einer Veräußerung jedoch lediglich auf den Einbringenden selbst abstellt und die mittelbare Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile nicht erwähnt, ist die Ansicht der FinVer grundsätzlich nicht vom Gesetz gedeckt.³⁴⁹

*Beispiel:*³⁵⁰

X und Y sind anteilig an der XY-O-OHG beteiligt. Die XY-O-OHG hält sämtliche Anteile an der XY-U-OHG, welche einen Unternehmensteil i.S.d. § 20 UmwStG in die Z-GmbH ausgliedert. Innerhalb der Sperrfrist veräußert X seinen Mitunternehmeranteil an der XY-O-OHG.

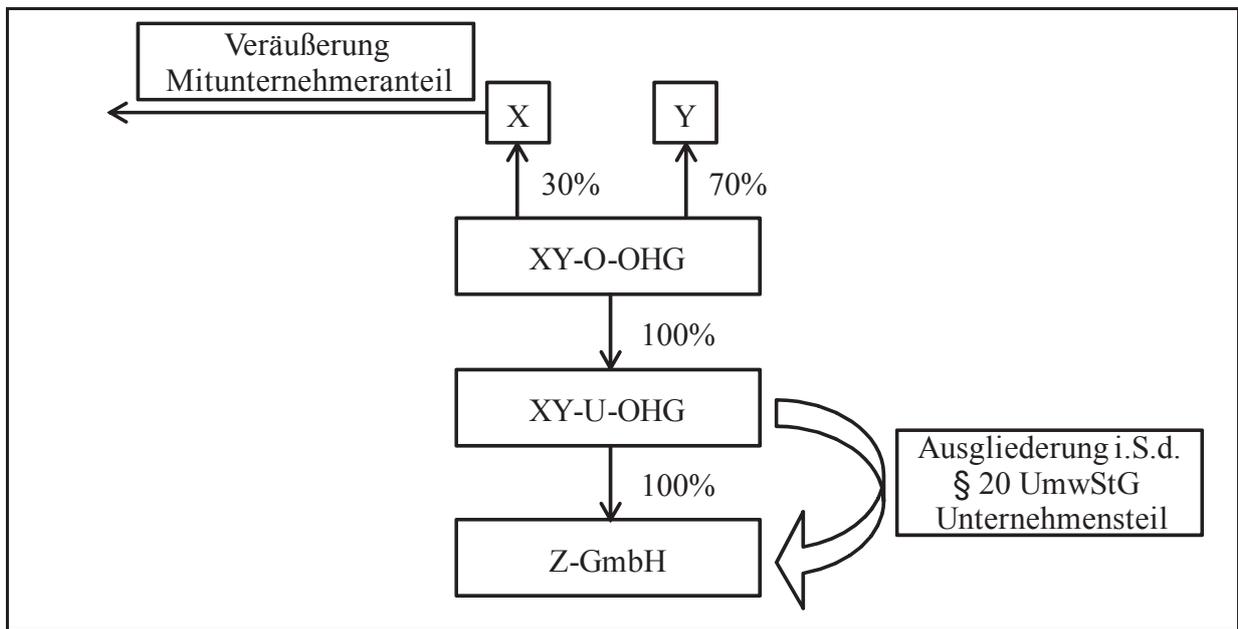


Abbildung 20: Mittelbare Veräußerung von sperrfristbehafteten Anteilen

Durch die Übertragung des Mitunternehmeranteils werden die sperrfristbehafteten Anteile an der Z-GmbH mittelbar veräußert, und somit kommt es zur Besteuerung des Einbringungsvorgangs. Aufgrund der gesellschaftlicherbezogenen Betrachtungsweise werden jedoch lediglich 30 % dieses Einbringungsgewinns I realisiert.

³⁴⁸ Vgl. Rn. 22.02 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 47; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 18; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16; Weber, H./ Hahne, K. D., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Ubg, H. 6, 2011, S. 427.

³⁴⁹ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 48.

³⁵⁰ In Anlehnung an: Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 47f.; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

5.9.2 Einbringungsgewinn

Der Einbringungsgewinn I ist als ein Gewinn i.S.d. § 16 EStG zu verstehen und nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG beim Einbringenden zu versteuern.³⁵¹ Auf einen derartigen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG ist grundsätzlich § 6b EStG anzuwenden. Auf den bei einer Einbringung entstehenden Gewinn ist zumindest im Rahmen des § 20 UmwStG grundsätzlich § 6b EStG anwendbar.³⁵² Wie oben bereits erwähnt, lässt sich nach Auffassung der FinVer § 6b EStG jedoch bei den Einbringungsgewinnen nicht anwenden.³⁵³ Diese Ansicht ist kritisch zu betrachten.³⁵⁴ Der Einbringungsgewinn II wird nach Ansicht der FinVer nur dann beim Einbringenden besteuert, wenn bei diesem der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 KStG freigestellt ist. Dies soll insbesondere dann der Fall sein, wenn der Einbringende eine der geforderten Rechtsformen ausweist, bei der die Steuerbefreiung hinsichtlich der eingebrachten Anteile nach § 8b Abs. 7 oder 8 KStG oder § 8b Abs. 4 KStG a.F. ausgeschlossen ist.³⁵⁵

Nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG kommt es zu einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsvorgangs, falls die KapGes, welche die Anteile gewährt hat, aufgelöst, abgewickelt oder das Kapital dieser KapGes herabgesetzt wird und entweder an die Anteilseigner ausgezahlt wird oder Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden. Diese rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung erfolgt nur, wenn der aus dem steuerlichen Einlagekonto ausgekehrte Betrag unter Anwendung der 1/7-Regelung den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der erhaltenen sperrfristbehafteten Anteile im Zeitpunkt der Einlagenrückgewähr übersteigt, und ist auf die Höhe des tatsächlichen Einbringungsgewinns beschränkt.³⁵⁶

5.9.3 Sperrfristen i.S.d. § 22 Abs. 1, 2 UmwStG

Während es bisher unklar war, was als „schädliche Veräußerung“ im Wege der Übertragung und somit auch im Fall der Einbringung zu bezeichnen war, zeigt die FinVer nun in dem

³⁵¹ Vgl. Rn. 22.07 UmwStE.

³⁵² Vgl. Rn. 20.26 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 48.

³⁵³ Vgl. Rn. 22.07, 22.13 UmwStE.

³⁵⁴ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 48.

³⁵⁵ Vgl. Rn. 22.12 UmwStE; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 18.

³⁵⁶ Vgl. Rn. 22.24 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 53; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 17; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 20.

UmwStE ihre Ansicht auf. Danach ist jede Übertragung, die gegen Entgelt stattfindet, insbesondere auch bei Einbringungen und Umwandlungen, als eine Veräußerung anzusehen. Der UmwStE enthält einige Beispielfälle, welche Folgeumwandlungen von der FinVer als schädlich bzw. unschädlich erachtet werden.³⁵⁷ Jede der Einbringung nachfolgende Einbringung oder Umwandlung sowohl des einbringenden als auch übertragenden Rechtsträgers sowie eine umwandlungsbedingte Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile führt grundsätzlich zu einer schädlichen Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 Satz 1 UmwStG und somit zu einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns nach § 22 Abs. 1 oder Abs. 2 UmwStG.³⁵⁸ Da dies auch auf doppel- oder mehrstöckige PersGes anzuwenden ist, könnte es zu erheblichen Problemen bei komplexen Beteiligungsstrukturen führen und somit die Aufdeckung und daher die Besteuerung der stillen Reserven auch auf anderen Ebenen nach sich ziehen. Es gibt jedoch nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4, 5 UmwStG eine vom Einzelfall zu prüfende Billigkeitsregelung, wonach – unter Erfüllung gewisser Voraussetzungen – auf Antrag aller Personen bei denen sonst infolge des Umwandlungsvorgangs ein Einbringungsgewinn zu versteuern wäre im Fall der Buchwertfortführung bei einer Folgeumwandlung keine Nachversteuerung innerhalb des siebenjährigen Nachverpflichtungszeitraums ausgelöst wird.³⁵⁹ Kommt es jedoch zu Folgeumwandlungen i.S.d. §§ 3ff. UmwStG oder Einbringungen i.S.d. § 24 UmwStG in PersGes, so ist nach Ansicht der FinVer die Anwendung der Billigkeitsregelung nicht möglich.³⁶⁰ Die FinVer begründet ihre Ansicht mit dem Gesetzeswortlaut des § 22 UmwStG, wonach nur Folgeeinbringungen zu Buchwerten in eine KapGes nach § 20, 21 UmwStG als unschädlich erachtet werden. Da jedoch auch im Fall der PersGes kein Missbrauch stattfindet, ist für diese Auffassung kein sachlicher Grund ersichtlich. Weiterhin gibt es zu kritisieren, dass es jeweils im Ermessen der FinVer liegt, die Billigkeit überhaupt walten zu lassen. Um Rechtssicherheit zu erlangen, zwingt sie den Steuerpflichtigen, sich mit ihr in Verbindung zu setzen und eine verbindliche Auskunft über die Auffassung

³⁵⁷ Vgl. Rn. 22.07 UmwStE; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 19; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

³⁵⁸ Vgl. Rn. 22.23 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 48; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 18.

³⁵⁹ Vgl. Rn. 22.23 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 49; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 18; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

³⁶⁰ Vgl. Rn. 22.23 UmwStE; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 19; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

zum entsprechenden Einzelfall einzuholen. Trotz allem ist es positiv, dass die FinVer überhaupt eine Billigkeitsregelung vorsieht.³⁶¹

5.9.4 Nachweispflichten i.S.d. § 22 Abs. 3 UmwStG

Nach wie vor hat der Einbringende in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren jedes Jahr bis spätestens zum 31.05. den Nachweis darüber zu erbringen, wem die sperrfristbehafteten Anteile zuzurechnen sind. Andernfalls gelten diese Anteile als veräußert und sowohl ein Einbringungs- als auch Veräußerungsgewinn als realisiert.³⁶² Das BMF hatte in dem Schreiben vom 04.09.2007³⁶³ zu einigen Anforderungen an diese Nachweispflicht Stellung bezogen. Mit Eintritt der Wirkung des UmwStE wurde dieses Schreiben jedoch aufgehoben und durch die Rn. 22.28ff. UmwStE ersetzt. Im Vergleich zu dem BMF-Schreiben verschärfte die FinVer im UmwStE 2011 ihre Ansichten.³⁶⁴ Sofern eine Mitunternehmerschaft als Einbringender anzusehen ist, fordert die FinVer, dass sowohl der Nachweis über die Zurechnung der sperrfristbehafteten als auch die der Mitunternehmeranteile erfolgen muss.³⁶⁵ Diese Nachweispflicht trifft den Einbringen und somit die PersGes selbst. Dabei stellt sich jedoch die Frage, ob dies in praktischer Hinsicht durchführbar ist. Vor allem bei komplexen Strukturen in doppel- oder mehrstöckigen PersGes ist zweifelhaft, ob der Geschäftsführer überhaupt in der Lage ist, diese Informationen zuverlässig zu besorgen.³⁶⁶ Diese Ansicht lässt sich zwar mit dem Transparenzprinzip begründen, allerdings geht die FinVer davon aus, dass sowohl Betriebsvermögen als auch KapGes-Anteile durch eine gewerblich tätige PersGes selbst eingebracht werden können. Somit ist das Abstellen auf den Mitunternehmer kritisch zu sehen.³⁶⁷ Eine weitere zweifelhafte Ansicht vertritt die FinVer in den Fällen der Sacheinlage mit der Forderung nach einer doppelten Nachweispflicht. Einerseits wird gefordert, dass der

³⁶¹ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 50-53; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 18f.; Kaeser, C., Einbringungstatbestände (§§ 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu DStR 2, H. 2, 2012, S. 16.

³⁶² Vgl. Rn. 22.32 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 54; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 20.

³⁶³ BMF-Schreiben v. 04.09.2007, IV B 2 – S 1909/07/0001, BStBl. I 2007, S. 698.

³⁶⁴ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 54.

³⁶⁵ Vgl. Rn. 22.28 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 54; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 20.

³⁶⁶ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 54; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 20.

³⁶⁷ Vgl. Rn. 22.02 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 54; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 20.

Einbringende eine schriftliche Erklärung darüber abgibt, wem seit der Einbringung die erhaltenen Anteile als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen sind. Andererseits wird im Fall der Zurechnung der sperrfristbehafteten Anteile weiterhin verlangt, dass eine Bestätigung der übernehmenden Gesellschaft über die Gesellschafterstellung des Einbringenden vorgelegt wird. Sind die Anteile nicht dem Einbringenden zuzuordnen, so hat dieser den Nachweis darüber zu erbringen, an wen und auf welche Weise die Anteile übertragen wurden.³⁶⁸ Der Nachweis der Gesellschafterstellung belegt jedoch nicht zwingend die wirtschaftliche Zurechnung der Anteile. Allerdings erhält die FinVer zumindest einen Anhaltspunkt dafür, ob die Erklärung über die wirtschaftliche Zuordnung der Anteile zu hinterfragen ist, denn das rechtliche Eigentum ist regelmäßig mit dem wirtschaftlichen verbunden.³⁶⁹

³⁶⁸ Vgl. Rn. 22.30 UmwStE; Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 54f.; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 20.

³⁶⁹ Vgl. Benz, S./ Rosenberg, O., Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: DB, H. 2, Beilage 1, 2012, S. 55; Franz, M./ Winkler, H./ Polatzky, R., Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: BB Beilage, Nr. 1, 2011, S. 20.

6 Schlussbetrachtung

Die FinVer erachtet Umwandlungen und Einbringungen hinsichtlich des übertragenen Vermögens grundsätzlich als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge zum gemeinen Wert. Davon abweichend wird bei einer Verschmelzung i.S.d. §§ 3ff. UmwStG die Übertragung des Vermögens auf einen Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge beschrieben. Innerhalb der steuerlichen Schluss- und Übernahmebilanz werden unterschiedliche konzeptionelle Ansätze von der FinVer verfolgt. Einerseits finden beim übertragenden Rechtsträger die steuerlichen Ansatzverbote i.S.d. § 5 EStG nur im Fall der Buchwertfortführung Anwendung – im Fall vom Ansatz eines Zwischenwerts bzw. gemeinen Werts sind somit auch einem steuerlichen Passivierungsverbot unterliegende handelsbilanzielle Verpflichtungen zu passivieren. Andererseits hat der übernehmende Rechtsträger ein gegen ein steuerliches Passivierungsverbot verstoßenden Passiva in der Steuerbilanz gewinnwirksam aufzulösen. Diese nicht stringent umgesetzten Ansichten der FinVer lassen ein fehlendes dogmatisches Grundkonzept innerhalb des UmwStE erkennen.³⁷⁰

Nach aktueller Auffassung der FinVer sind beim Ansatz eines Zwischenwert die stillen Reserven gleichmäßig über sämtliche Wirtschaftsgüter aufzulösen einschließlich jeglicher nicht bilanzierter immaterieller Wirtschaftsgüter. Diese Abkehr von der bisher vertretenen modifizierten Stufentheorie führt zu einem erheblichen Mehraufwand, da nun einzeln zu prüfen ist, in welchen nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern stille Reserven in welchem Umfang enthalten sind.

Aufgrund der fortwährenden gesetzlichen Veränderung und der zunehmenden Internationalisierung haben sich vor allem im Bereich des Teilbetriebs grundlegende Veränderungen ergeben. So stellt die FinVer im Rahmen der Teilbetriebsvoraussetzungen – entgegen dem bisherigen nationalen Verständnis – nun auf den europäischen Teilbetriebsbegriff gem. Art. 2 Bst. j der Fusionsrichtlinie ab. Dieses europäische Verständnis wird jedoch nur halbherzig umgesetzt, solange Nutzungsüberlassungen für nicht ausreichend erachtet werden. Ebenfalls verändert wurde der Zeitpunkt, zu dem die Teilbetriebsvoraussetzungen vorliegen müssen. Maßgeblicher Zeitpunkt war bislang die Beschlussfassung; der Teilbetrieb konnte also im Rückwirkungszeitraum geschaffen werden. Nach aktueller Ansicht der FinVer muss ein Teilbetrieb jedoch bereits vollständig zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen. Danach ist ein Teilbetrieb im Aufbau nicht länger begünstigt. Die Verschärfungen im Bereich des Teilbetriebs gehören zu den gravierendsten Neuauslegungen im Zusammenhang mit dem neuen

³⁷⁰ Vgl. IDW, Stellungnahme v. 22.06.2011, S. 2; BStBK, Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer an das Bundesministerium der Finanzen zum Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses v. 15.06.2011, S. 2.

UmwStE. In vielen Neuerungen ist derzeit keine Begründung für die veränderte Auffassung zu erkennen.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die FinVer ihre Ansicht zwar in einigen umwandlungssteuerrechtlichen Fragen entschärft hat, jedoch durch einige restriktivere Auffassungen Umstrukturierungen erschwert und einschränkt, so bspw. im Hinblick auf die Formerfordernisse bei der Antragsstellung, die Aufgabe der Stufentheorie oder auch das neue Verständnis zu den Teilbetrieben. Die reine Existenz des UmwStE ist dennoch positiv zu bewerten. Nach fast fünf Jahren wurden viele Zweifelsfragen geklärt und somit mehr Rechtssicherheit zur Auslegung des UmwStG i.d.F. des SEStEG geschaffen. Einige umwandlungssteuerrechtliche Fragen bleiben dennoch offen und können nur durch eine verbindliche Auskunft rechtssicher geklärt werden. So bleibt unter anderem abzuwarten, wie die FinVer auf angeschaffte Drohverlustrückstellungen und deren Passivierung in der Steuerbilanz des übernehmenden Rechtsträgers reagieren wird.

Literaturverzeichnis

Fachzeitschriftenartikel

Benz, Sebastian/ Rosenberg, Oliver, Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20-23 UmwStG), in: Der Betrieb (DB), Heft 2, Beilage 1, 2012, S. 38-55.

Beutel, David, Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass, in: Steuerrecht kurzgefasst (SteuK), Heft 1, 2012.

Blumberg, Jens/ Rosenberg, Oliver, Vorwort – Der neue Umwandlungssteuererlass oder „Gut Ding will Weile haben“, in: Der Betrieb (DB), Heft 2, Beilage 1, 2012, S. 4-5.

Blumers, Wolfgang, Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 36, 2011, S. 2204-2209.

Bünning, Martin, Steuerbilanzrechtliche Regelungen im Umwandlungssteuererlass 2011, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 4, 2012, S. 243.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Pensionszusagen einer PersGes an einen Gesellschafter, in: Zeitschrift für Steuern und Recht (ZStuR) – Verwaltungsanweisungen vom 05.03.2008, Heft 4, S. 53-70.

Bundessteuerberaterkammer (BStBK), Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer an das Bundesministerium der Finanzen zum Entwurf eines Umwandlungssteuererlasses vom 15.06.2011.

Dötsch, Ewald/ Pung, Alexandra, SEStEG: Die Änderungen der UmwStG (Teil I), in: Der Betrieb (DB), Heft 50, 2006, S. 2704-2714.

Dötsch, Ewald/ Pung, Alexandra, SEStEG: Die Änderungen der UmwStG (Teil II), in: Der Betrieb (DB), Heft 51/52, 2006, S. 2763-2773.

Eckl, Petra, Der neue Umwandlungssteuererlass, in: Corporate Finance law, Heft 6, 2011, S. 312-319.

Franz, Matthias/ Winkler, Hartmut/ Polatzky, Robert, Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Betriebs-Berater (BB), Beilage Nr. 1, 2011, S. 15-21.

- Hruschka, Franz*, Umwandlung Kapital- auf Personengesellschaften (§§ UmwStG § 3ff. UmwStG), in: Beihefter zu Deutsches Steuerrecht (DStR) 2, Heft 2, 2012, S. 4-9.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)*, Entwurf eines Erlasses zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG), Stellungnahme vom 22.06.2011.
- Kaeser, Christian*, Einbringungstatbestände (§§ UmwStG § 20ff. UmwStG), in: Beihefter zu Deutsches Steuerrecht (DStR) 2, Heft 2, 2012, S. 13-18.
- Kessler, Wolfgang/ Philipp, Moritz*, Steuerlicher Übertragungstichtag als maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen der Teilbetriebsvoraussetzung? Anmerkungen zur geplanten Änderung der Verwaltungsauffassung, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), Heft 23, 2011, S. 1065-1068.
- Kessler, Wolfgang/ Philipp, Moritz*, Steuerrechtliche Behandlung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Rahmen des downstream-merger, in: Der Betrieb (DB), Heft 30, 2011, S. 1658-1663.
- Koch, Dirk*, Steuerbilanzielle Antragswahlrechte nach UmwStG – Fallstricke und Praxistipps, in: Betriebs-Berater (BB), 2011, S. 1067-1070.
- Kroener, Ilse/ Momen, Leila*, Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, in: Der Betrieb (DB), Heft 2, Beilage 1, 2012, S. 71-79.
- Ott, Hans*, Der Entwurf zum neuen Umwandlungssteuererlass vom 2.5.2011, in: Steuern und Bilanzen (StuB), Heft 12, 2011, S. 471, 472.
- Pyszka, Tillman/ Jüngling, Friederike*, Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenernehmen, in: Betriebs-Berater (BB), Beilage Nr. 1, 2011, S. 4-11.
- Rödter, Thomas*, Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften – Kritische Anmerkungen zu den einschlägigen Textziffern des Umwandlungssteuer-Erlass-Entwurf vom 02.05.2011, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), Heft 23, 2011, S. 1059-1065.
- Rogall, Matthias*, Wesentliche Aspekte des neuen Umwandlungssteuererlass, in: Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG), Heft 21, 2011, S. 810-816.

- Schaden, Michael/ Ropohl, Florian*, Verschmelzung und Auf-/ Abspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften, in: Betriebs-Berater (BB), Beilage Nr. 1, 2011, S. 11-15.
- Schaflitzl, Andres/ Götz, Christoph*, Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltung von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, in: Der Betrieb (DB), Heft 2, Beilage 1, 2012, S. 25-37.
- Schaflitzl, Andreas/ Götz, Christoph*, Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG), in: Der Betrieb (DB), Heft 2, Beilage 1, 2012, S. 56-57.
- Schmitt, Joachim*, Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, Anmerkungen zum Entwurf des Umwandlungssteuererlasses, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), Heft 24, 2011, S. 1108-1113.
- Sistermann, Christian*, Umwandlung Kapital auf Kapitalgesellschaften (§§ UmwStG § 11ff. UmwStG), in: Beihefter zu Deutsches Steuerrecht (DStR) 2, Heft 2, 2012, S. 9-13.
- Stadler, Rainer/ Elser, Thomas/ Bindl, Elmar*, Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft – Kritische Anmerkungen zum Umwandlungssteuererlass, in: Der Betrieb (DB), Heft 2, Beilage 1, 2012, S. 14-25.
- Stangl, Ingo/ Grundke, Matthias*, Zeitpunkt des Vorliegens eines Teilbetriebs – Neue Einschränkungen durch den geplanten UmwSt-Erlass?, in: Der Betrieb (DB), Heft 34, 2010, S. 1851-1855.
- Weber, Heike/ Hahne, Klaus D.*, Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), Heft 6, 2011, S. 420-432.
- Weber-Grellet, Heinrich*, Veräußerung und Übernahme von Verpflichtungen im Bilanzsteuerrecht, in: Der Betrieb (DB), Heft 51/52, 2011, S. 2875-2880.
- Weggenmann, Hans R.*, Was lange währt, wird endlich gut?, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 4, 2012, S. 1.
- Weier, Dagmar*, Der deutsche Teilbetrieb wird europäisch, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), Heft 21/22, 2008, S. 1002-1008.

Monographien und Sammelwerke

Brähler, Gernot, Umwandlungssteuerrecht, Grundlagen für das Studium und Steuerberaterprüfung, 6. Auflage, Wiesbaden 2011.

Patt, Joachim/ Rupp, Thomas/ Aßmann, Markus, Der neue Umwandlungssteuererlass, Weil am Schönbuch 2011.

Kommentare

Dötsch, Ewald/ Jost, Werner/ Pung, Alexandra/ Witt, Georg, Kommentar zum UmwStG, 70. Ergänzungslieferung, Dez. 2010.

Dötsch, Ewald/ Jost, Werner/ Pung, Alexandra/ Witt, Georg, Kommentar zum EStG, 70. Ergänzungslieferung, Dez. 2010.

Schmitt, Joachim/ Hörtnagel, Robert/ Stratz, Rolf-Christian, Kommentar zum UmwG, UmwStG, 5. Auflage 2009.

Rechtssprechungsverzeichnis

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BFH	Urteil vom 08.01.1975	I R 142/72	BStBl. II 1975, S. 437
BFH	Urteil vom 15.06.1976	I R 17/74	BStBl. II 1976, S. 748
BFH	Urteil vom 17.04.1997	VIII R 2/95	BStBl. II 1998, S. 388
BFH	Urteil vom 15.10.1997	I R 22/96	BStBl. II 1998, S. 168
BFH	Urteil vom 02.12.1997	VIII R 15/96	BStBl. II 2008, S. 174
BFH	Urteil vom 22.04.1998	I P 83/96	BStBl. II 1998, S. 698
BFH	Urteil vom 16.05.2002	III R 45/98	BStBl. II 2003, S. 10
BFH	Urteil vom 30.04.2003	I R 102/01	BStBl. II 2004, S. 804
BFH	Urteil vom 20.08.2003	I R 61/01	BStBl. II 2004, S. 616
BFH	Urteil vom 17.09.2003	I R 97/02	BStBl. II 2004, S. 686
BFH	Urteil vom 16.12.2004	III R 38/00	BStBl. II 2005, S. 554
BFH	Urteil vom 14.02.2006	VIII R 40/03	BStBl. II 2008, S. 182
BFH	Urteil vom 30.03.2006	IV R 25/04	BStBl. II 2008, S. 171
BFH	Urteil vom 25.04.2006	VIII R 52/04	BStBl. II 2006, S.847
BFH	Urteil vom 17.10.2007	I R 61/06	BStBl. II 2008, S. 555
BFH	Urteil vom 17.07.2008	I R 77/06	BStBl. II 2009, S. 464
BFH	Urteil vom 19.08.2009	I R 2/09	BStBl. II 2010 S. 760
BFH	Urteil vom 28.10.2009	I R 4/09	BStBl. II 2011, S. 315
BFH	Urteil vom 16.12.2009	I R 102/08	BStBl. II 2011 S. 566
BFH	Urteil vom 01.04.2010	I R 96/08,	DStR 2010, S. 1517
BFH	Urteil vom 07.04.2010	I R 55/09	BStBl. II 2010, S. 1094
BFH	Urteil vom 07.04.2010	I R 96/08	BStBl. II 2011, 476
BFH	Urteil vom 09.06.2010	I R 43/09	NWB DokID: GAAAD-32312
BFH	Urteil vom 22.06.2010	I R 77/09,	BFH/NV 2011, S. 10
BFH	Urteil vom 09.11.2010	IX R 24/09	BStBl. II 2011, S. 799.
BFH	Urteil vom 17.11.2010	I R 83/09	NWB DokID: FAAAD-32360
BFH	Urteil vom 15.06.2011	I R 69/11	NWB DokID: NAAAD-96344
BFH	Urteil vom 14.12.2011	I R 72/10	Der Betrieb 2012, S. 488-490
EuGH	Urteil vom 17.07.1997	C-28/95	Der Betrieb 1997, S. 1851
EuGH	Urteil vom 15.01.2002	C-43/00	Der Betrieb 2002, S. 822

Tabelle 10: Rechtssprechungsverzeichnis

Richtlinie des Rates 2009/ 133/ EG vom 19.10.2009, ABIEU 2009 L 310/34 EU-Fusionsrichtlinie.

Bundestag Drucksache (BT-Drucks.) 16/2710 vom 25. 09. 2006, Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG).

Verwaltungsverzeichnis

	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BMF	Schreiben vom 25.03.1998	IV B 7 – S 1978 – 21/98 IV B 2 – S 1909 – 33/98	BStBl. I 1998, S. 268
BMF	Schreiben vom 21.08.2001	IV A 6 – S 1909 – 11/01	BStBl. I 2001, S. 543
BMF	Schreiben vom 16.12.2003	IV A 2 – S 1978 – 16/03	BStBl. I 2003, S. 786
BMF	Schreiben vom 04.09.2007	IV B 2 – S 1909/07/0001	BStBl. I 2007, S. 698
BMF	Schreiben vom 29.01.2008	IV B 2 – S 2176/07/0001	BStBl. I 2008, S. 317
BMF	Schreiben vom 20.05.2009	IV C 6 – S 2134/07/10005	BStBl. I 2009, S. 671
BMF	Schreiben vom 24.06.2011	IV C 6 – S 2137/0 – 03	BStBl. I 2011, S. 627
BMF	Schreiben vom 22.09.2011	IV C 6 – S 2170/10/10001	BStBl. I 2011, S. 859
BMF	Schreiben vom 11.11.2011	IV C 2 – S 1978 b/08/10001	BStBl. I 2011, S. 1314

Tabelle 11: Verwaltungsverzeichnis

Ländererlass vom 20.10.2010, BStBl. I 2010, S. 1207.

Ländererlass vom 17.05.2011, BStBl. I 2011, S. 606.

Ilmenauer Schriften zur Betriebswirtschaftslehre

**Institut für Betriebswirtschaftslehre der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der
Technischen Universität Ilmenau**

www.tu-ilmenau.de/is-ww

Herausgeber

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Norbert Bach

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gernot Brähler

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Anja Geigenmüller

Prof. Dr. rer. pol. David Müller

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Rainer Souren

ISSN 2192-4643

ISBN 978-3-940882-36-3

URN [urn:nbn:de:gbv:ilm1-2012200135](https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:gbv:ilm1-2012200135)