

Neuer Umwandlungssteuererlass veröffentlicht

Nach abschließender Einigung zwischen Bund und Ländern ist der neue UmwSt-Erlass, datiert auf den 11.11.2011, im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Hintergrund

Am 11.11.2011 erließ das BMF den neuen Umwandlungssteuererlass. Dieser wurde erst am 02.01.2012 im Internet auf der Seite des BMF und im Bundessteuerblatt (BStBl. I 2011 S. 1314) veröffentlicht. Fünf Jahre nach Inkrafttreten des UmwStG 2006 in Gestalt des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006 (BGBl. I 2006 S. 2782) stellt die Finanzverwaltung mit dem Erlass ihre Auffassung zu diesem Gesetz dar. Im Vergleich zum Erlass-Entwurf vom 02.05.2011 sind in dem endgültigen Erlass nur wenige Änderungen vorgenommen worden. Viele im Rahmen der vorangegangenen Verbandsanhörung angeregte Änderungsvorschläge haben keine Berücksichtigung gefunden.

Verwaltungsanweisung

Der Umwandlungssteuererlass umfasst 172 Seiten. Nachfolgend werden einige wesentliche Aspekte des Erlasses zusammengefasst:

- Umwandlungen und Einbringungen stellen bei Übertragenen Veräußerungen hinsichtlich des übertragenen Vermögens und Anschaffungen hinsichtlich des übernehmenden Rechtsträgers dar. Dies gilt abweichend vom Zivilrecht auch für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (Rn. 00.02).
- Die registerrechtliche Entscheidung hat einschränkend für die steuerliche Anerkennung einer Umwandlung keine Bedeutung, wenn die Eintragung trotz gravierender Mängel erfolgte (Rn. 01.06).
- Die Vorschriften des 2. – 5. Teils des UmwStG gelten auch für vergleichbare ausländische Umwandlungen. Bei der Vergleichbarkeitsprüfung ist maßgebend, dass der nach ausländischem Umwandlungsrecht abgewickelte konkrete Vorgang ungeachtet des Sitzerfordernisses in § 1 Abs. 1 UmwG auch nach den Regelungen des UmwG abgewickelt werden könnte (Rn. 01.25). Der Erlass enthält Kriterien für die Vergleichbarkeit sowie Beispiele (Rn. 01.24, 01.29ff.).
- Die Nutzung von im Rückwirkungszeitraum entstandenen Verlusten wird beschränkt. Der Übertragungsgewinn soll auch nicht mit laufenden Verlusten des übertragenen Rechtsträgers verrechnet werden können (Rn. 02.40).
- Klargestellt wird, dass der wahlweise Ansatz des Buch- oder eines Zwischenwertes in der steuerlichen Schlussbilanz unabhängig vom Handelsrecht erfolgt (Rn. 03.10, 03.25, 11.05, 15.14, 20.20, 24.03). Grundsätzlich sind die im Rahmen der Umwandlung übergehenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert anzusetzen, Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG mit dem Teilwert. Der gemeine Wert ist bezogen auf die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter zu ermitteln (Rn. 03.07) und stellt die Bewertungsobergrenze dar. Hilfsweise kann der gemeine Wert auf Basis eines anerkannten ertragswert- oder zahlungsstromorientierten Bewertungsverfahrens abgeleitet werden, wenn er nicht aus Verkäufen abgeleitet werden kann. Analog § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist der gemeine Wert der Sachgesamtheit im Verhältnis ihrer Teilwerte auf die übergehenden Wirtschaftsgüter zu verteilen (Rn. 03.09, 11.04, 15.14).
- Bei Verschmelzung und Spaltung ist die Schlussbilanz für den übertragenen, bei Einbringungen für den übernehmenden Rechtsträger zu erstellen. Sie soll eine eigenständige Bilanz darstellen. Die steuerlichen Ansatzverbote in § 5 EStG sollen

keine Anwendung finden, es sei denn, die Buchwerte werden fortgeführt (Rn. 03.01.11.02, 15.14, 20.20).

- Die Bewertung zum Buchwert oder Zwischenwert erfolgt auf Antrag. Dieser muss spätestens bis zu erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem zuständigen Finanzamt gestellt werden, ist bedingungsfeindlich, unwiderruflich und bedarf keiner besonderen Form. Ein konkludenter Antrag auf Buchwertansatz liegt in der Erklärung, dass die Steuerbilanz gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz ist (Rn. 03.01.03.29).
- Für den Down-stream Merger stellt der Erlass klar, dass die vom übertragenden Rechtsträger gehaltenen Anteile am übernehmenden Rechtsträger unmittelbar auf die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers übergehen (Rn. 11.18). Für die Erfüllung der Voraussetzungen für einen Buch- oder Zwischenwertansatz soll bei einem Down-stream Merger auf die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers abzustellen sein. Bei einem ausländischen Anteilseigner ist daher ein Buch- oder Zwischenwertansatz nicht möglich, da Deutschland nicht das Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn der Anteile hat (Rn. 11.19).
- Die Finanzverwaltung erkennt in dem Erlass eine rückwirkende Zurechnung der finanziellen Eingliederung zum übernehmenden Rechtsträger bei einer Verschmelzung des Organträgers nach BFH-Rechtsprechung (Urteil v. 28.07.2010 – I R 89/09) nunmehr an (Rn. Org.02). Dies gilt jedoch nicht im Falle der Verschmelzung oder Spaltung der Organgesellschaft (Rn. Org.21, Org.23).
- Nach § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UmwStG setzt der Buch- oder Zwischenwertansatz bei einer Verschmelzung voraus, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter der Körperschaftsteuer unterliegen. Bei einer Verschmelzung auf eine Organgesellschaft ist auf das dem Organträger zuzurechnende Einkommen abzustellen. Unterliegt das zugerechnete Einkommen der Einkommensteuer, gewährt der Erlass den Buchwertansatz nur im Billigkeitsweg. Erforderlich ist ein schriftlicher Antrag sämtlicher Personen, die an der Verschmelzung beteiligt sind. Diese müssen sich damit einverstanden erklären, dass auf Mehrabführungen aus der Verschmelzung § 14 Abs. 3 KStG anwendbar ist (Rn. 11.08). Für Einbringungen in Organgesellschaften besteht eine entsprechende Regelung (Rn. 20.19).
- Der Erlass enthält in Rn. 15.02 erstmals eine Definition des Begriffs des Teilbetriebs. Diese lehnt sich an den in der Fusionsrichtlinie verwendeten Begriff an. Der Teilbetrieb umfasst die Gesamtheit der in einem Unternehmerteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb darstellen. Hierzu gehören sämtliche funktional wesentliche Betriebsgrundlagen und Wirtschaftsgüter, die nach wirtschaftlichen Zusammenhängen dem Teilbetrieb zuordenbar sind. Sog. neutrale Wirtschaftsgüter können den Teilbetrieben frei zugeordnet werden. Stichtag für die Beurteilung ist, mit zwei Ausnahmen, grundsätzlich der steuerliche Übertragungstichtag (Rn. 02.14, 15.03, 15.09). Der Teilbetrieb im Aufbau wird nicht akzeptiert.
- Der Erlass ist auf alle noch nicht bestandskräftige Fälle anwendbar, auf die das UmwStG 2006 Anwendung findet. Der alte UmwSt-Erlass vom 25.03.1998 ist für einbringungsgeborene Anteile nach § 21 UmwStG 1995 sowie hiervon infizierte Anteile weiterhin anwendbar (Rn. S.01).

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, [IV C 2 – S 1978-b/08/10001](#), BStBl I 2012 S. 1314

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.