

BMF veröffentlicht Umwandlungssteuererlass

Als Anlage finden Sie den vom Bundesfinanzministerium am 02.01.2012 veröffentlichten Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011.

Der Erlass enthält im Vergleich zum Entwurf, der im Mai an die Verbände versandt worden ist, einige Änderungen.

Die wichtigste Änderung besteht darin, dass Regelungen, die im Vergleich zur bisherigen Fassung des Umwandlungssteuererlasses verschärfend wirken, mit einer Übergangsregelung versehen wurden. Dies war auch eine wesentliche Forderung der Verbände. Die Übergangsregelungen finden sich in den Randnummern S.01 bis S.08 (S. 153 ff.).

Folgende Änderungen sind unseres Erachtens erwähnenswert:

Buchwertantrag bei Umwandlungen in Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften (Rn. 03.01): In Altfällen soll eine gesonderte Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz abweichend von Rn. 03.01 schon dann verzichtbar sein, wenn sich aus den „Gesamtumständen des Einzelfalls ergibt, dass bis zum 31.12.2011 ein unwiderruflicher Antrag zum Ansatz der Buchwerte“ gestellt worden ist.

Stufentheorie (Rn. 03.25): Im Verbändeentwurf hatte die Finanzverwaltung bei Zwischenwertansätzen die Stufentheorie aufgegeben. Nach der Stufentheorie sind zunächst bilanzierte Wirtschaftsgüter und erst danach selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter aufzustocken. Die Stufentheorie führte in der Folgebewertung abhängig von der Zusammensetzung der Wirtschaftsgüter unter Umständen zu zufälligen Gewinnausweisen. Insofern ist die Aufgabe der Stufentheorie positiv zu sehen. Allerdings ist zukünftig bei jedem Zwischenwertansatz der Firmenwert aufzustocken. Die dazu erforderliche Bewertung des gesamten Unternehmens kann aufwändig sein. In der nun endgültigen Fassung ist eine Übergangsregelung bis zum 31.12.2011 enthalten.

Umwandlung in Organgesellschaftsfällen (Rn. 11.08, 20.19): Der Verbändeentwurf hatte die Umwandlung und Einbringung in Organgesellschaften verschärft. Eine Buchwertfortführung sollte nur aufgrund einer Billigkeitsregelung möglich sein. Die endgültige Fassung geht hier einen kleinen Schritt zurück. Die Umwandlung und Einbringung in Organgesellschaften unter Buchwertfortführung ist auch ohne Billigkeitsregelung möglich, soweit das dem Organträger zugerechnete Einkommen der KSt unterliegt. Wenn es hingegen der ESt unterliegt - weil Organträger etwa eine Personengesellschaft ist - wird die Buchwertfortführung weiterhin nur durch eine an Bedingungen geknüpfte Billigkeitsregelung zugelassen. Allerdings wurde eine Übergangsregelung aufgenommen: Für Umwandlungsbeschlüsse in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge und Einbringungsverträge in den sonstigen Fällen bis zum 31.12.2011 kann weiterhin die Altregelung angewendet werden.

Europäischer Teilbetriebsbegriff (Rn. 15.02): Zwar bleibt die Finanzverwaltung bei ihrer geänderten Auffassung, wonach künftig der europäische Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie anzuwenden ist. Allerdings ist auch hier eine Übergangsregelung bis zum 31.12.2011 aufgenommen worden.

Zeitpunkt für das Vorliegen eines Teilbetriebs (Rn. 02.14, 15.03, 20.13): Auch hinsichtlich des Zeitpunkts, wann der Teilbetrieb vorliegen muss, hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung gegenüber dem Verbändeentwurf nicht geändert. Danach muss der Teilbetrieb bereits zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungszeitpunktes vorliegen. Allerdings soll der neue Umwandlungssteuererlass insoweit nicht für Umwandlungsbeschlüsse bzw. Einbringungsverträge bis zum 31.12.2011 gelten.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Teilbetrieben bei Spaltungen (Rn. 15.09): Bereits im Verbändeentwurf vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass auch solche Wirtschaftsgüter den Teilbetrieben zugeordnet werden müssen, die nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Dies stellt eine Verschärfung zur bisherigen Erlasslage dar. Immerhin wurde in den endgültigen Erlass eine Billigkeitsregelung aufgenommen, wonach es nicht beanstandet werden soll, wenn für die Zuordnung auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses und nicht auf den steuerlichen Übertragungstichtag abgestellt wird. Dies soll gelten, wenn sich nach dem steuerlichen Übertragungstichtag bei einem nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgut aufgrund dauerhafter Änderung des Nutzungszusammenhangs die Zuordnung zu einem der Teilbetriebe ändert.

Regelungen zum Mitunternehmeranteil (z. B. Rn. 15.05): Im Verbändeentwurf hatte die Finanzverwaltung eine Verschärfung gegenüber den im bisherigen Erlass enthaltenen Regelungen zum Mitunternehmeranteil vorgesehen. Danach sollte ein Mitunternehmeranteil kein eigenständiger Teilbetrieb sein können, wenn dieser eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage eines Betriebs bzw. Teilbetriebs darstellt. Spaltungen und Einbringungen wären erschwert worden. Nun bleibt es bei der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung, wonach ein Mitunternehmeranteil unabhängig davon als Teilbetrieb qualifiziert wird, ob dieser eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage ist oder nicht.

Anteile an Kapitalgesellschaften (Rn. 24.02): Die endgültige Fassung des Umwandlungssteuererlasses stellt nunmehr klar, dass auch 100%-Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 24 UmwStG steuerneutral eingebracht werden können.

Mehr- und Minderabführungen bei zeitlichem Auseinanderfallen von Übernahmegewinnen einer Organgesellschaft: In Rn. Org 30 des Verbändeentwurfs war geregelt, dass bei einer Umwandlung oder Einbringung auf eine Organgesellschaft ein entstehender Übernahmegewinn bereits deshalb zu außerorganschaftlichen Minder- und Mehrabführungen führt, weil er steuerlich und handelsrechtlich in unterschiedlichen Wirtschaftsjahren anfällt. Diese weitgehende Regelung ist im endgültigen Erlass nicht mehr enthalten.

Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen nach einer Spaltung (Rn. 15.26): Die endgültige Fassung enthält eine Verschärfung für die Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen nach einer Spaltung. Nach bisheriger Auffassung war die Umstrukturierung innerhalb verbundener Unternehmen keine Veräußerung an eine außen stehende Person. Das bedeutete, dass in diesen

Fällen die Spaltungsveräußerungssperre nicht greift (§ 15 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UmwStG). Mit dem neuen Umwandlungssteuererlass gilt dies nur, wenn im Anschluss an diese Umstrukturierung keine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an eine außen stehende Person stattfindet. Der Erlass sieht eine Übergangsvorschrift vor, wonach der alte Umwandlungssteuererlass anzuwenden ist, wenn die unmittelbare oder mittelbare Veräußerung der Anteile einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft bis zum 31.12.2011 erfolgt ist.