

Ralf Neumann

Schwerpunktheft 1 zum UmwSt-Erlass 2011

„Er ist da!“

Mehr musste man Steuerfachleuten eigentlich gar nicht sagen. Jedem – der nicht gerade persönlichen Nachwuchs erwartete – war sofort klar, dass es sich um den neuen Umwandlungssteuererlass handeln musste.

In der Steuerpresse und in zahlreichen Seminaren ist der nun am 2.1.2012 auf der BMF-Homepage (bzw. im BStBl. I v. 31.12.2011, S.1314 ff.) veröffentlichte Umwandlungssteuererlass v. 11.11.2011 bereits seit Jahren ein beliebtes Thema. Wurden doch diverse Vorentwürfe und sogar vereinzelte interne Arbeitsgruppenvermerke im Fachschrifttum so vertieft diskutiert, als sei gerade ein großes Unternehmensteuerreformgesetz verabschiedet worden. Der technisch weniger versierte Leser sah sich stets großen Herausforderungen ausgesetzt. Galt es doch, die immer wieder auf „konspirativem Wege“ bekannt gewordenen neuen Entwürfe miteinander zu vergleichen, um aufzuspüren, worin die jeweiligen Änderungen im Vergleich zur Vorversion denn nun im Detail bestanden. Der eine oder andere soll schon beim Sortieren der zahlreichen Entwurfsversionen verzweifelt den Überblick verloren haben. Würde man die darauf verwendeten Arbeitsstunden in Euro umrechnen, Griechenland wäre wohl endgültig gerettet.

Nach nunmehr fünf entbehrungsreichen Jahren war es am 2.1.2012 dann soweit. Das lang erwartete – nunmehr auf 170 Seiten angeschwollene – endgültige „Meisterstück“ wurde dem gespannten Publikum präsentiert (abzurufen auch unter „www.gmbhr.de/volltexte.html“).

Entlastendes und Belastendes

Aus Sicht des Verfassers ist dieses Werk keineswegs – wie oft pauschal behauptet wird – ein fiskalisch motiviertes „Umwandlungshindernis“. Vielmehr enthält der Erlass an sehr vielen Stellen den restriktiven Gesetzeswortlaut **einschränkend interpretierende Auslegungen** oder gar ausdrückliche **allgemeine Billigkeitsregelungen**. Dabei wären zu nennen:

- Rz.01.44 zur auch künftigen Begünstigung der erweiterten Anwachung,
- Rz.03.01 zur Abgabe einer „zweiten Schlussbilanz“ und der damit verbundenen Möglichkeit, einen „vergessenen“ Buchwertantrag nachzuholen,
- Rz.03.29 zur Möglichkeit Buchwertanträge auszulegen, also letztlich auch konkludente Anträge zu stellen,
- Rz.03.30 und 20.24 zur endgültigen Festschreibung angesetzter Zwischenwerte, wodurch das Bewertungsrisiko bei einem Zwischenwertansatz auf ein Minimum reduziert wird,

- Rz.03.04, 20.20, 04.04 und 04.16 zur (dauerhaften) Abkoppelung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz und den sich dadurch eröffnenden Gestaltungsspielräumen,
- Rz.15.07 zur erstmaligen Begründung des wirtschaftlichen Eigentums anlässlich einer Spaltung,
- Rz.15.16 zur Unschädlichkeit der Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs bei Aufdeckung stiller Reserven,
- Rz.20.09 zur Zurückbehaltung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft, was nach der neuen Systematik des §22 UmwStG nicht dem Gesetzeswortlaut entspricht und als Billigkeitsregelung anzusehen ist,
- Rz.20.12 zur Nichtzuordnung von Mitunternehmeranteilen zu anderen Teilbetrieben,
- Rz.22.24 zur Unschädlichkeit der auf eine Einbringung folgenden Einlagerückzahlung bis zur Höhe des Beteiligungsbuchwerts,
- Rz.23.09, wonach der Step-up auch gewährt wird, wenn das Wirtschaftsgut unter dem gemeinen Wert im Wege der vGA übertragen wurde,
- Rz.22.33 zur Unschädlichkeit verspätet erbrachter Nachweise i.S.d. §22 Abs.3 UmwStG trotz entgegenstehenden Gesetzeswortlauts,
- Rz.24.02 zur Behandlung der 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb für Zwecke des §24 UmwStG (gegen die restriktivere BFH-Rechtsprechung),
- Rz.24.05 zur Begünstigung der teilweisen Überführung von Wirtschaftsgütern in das Sonderbetriebsvermögen bei Einbringungen nach §24 UmwStG,
- Rz.24.07 zur Begünstigung der ausschließlichen Verbuchung des eingebrachten Vermögens auf dem Kapitalkontoll.

Als **Erschwernisse** werden dagegen insbesondere folgende Regelungen angesehen:

- Rz.04.16, wonach in Fällen des Ansatzes von Zwischenwerten oder gemeinen Werten aufgedeckte stille Lasten in der Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers in der Folgezeit unter Anwendung des §5 EStG erfolgswirksam aufzulösen sind,
- Rz.04.34 zum eingeschränkten Abzug von Umwandlungskosten des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum,

- Rz.06.02 zur Steuerpflicht von Konfusionsgewinnen bei Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten,
- Rz. 11.19 zur Entstrickung von Anteilen beim Downstream-Merger unter Beteiligung ausländischer Gesellschafter,
- Rz. 15.02 zum Erfordernis der Mitübertragung nicht funktional wesentlicher, aber wirtschaftlich zuordenbarer Wirtschaftsgüter („europäischer“ Teilbetriebsbegriff),
- Rz.15.03 zur rückwirkenden Prüfung der Teilbetriebsvoraussetzungen und zur künftigen Nichtanerkennung des Teilbetriebs im Aufbau,
- Rz.20.07 zur Gesamtplanrechtsprechung im Falle der „Vorabentsorgung“ wesentlicher Betriebsgrundlagen,
- Rz.22.23 zur Schädlichkeit der (Rück-)Umwandlung des übernehmenden Rechtsträgers auf den übertragenden Rechtsträger nach einer Einbringung,
- Org. 02 zur fehlenden Möglichkeit einer „nahtlosen“ Anschlussorganschaft bei unterjähriger Einbringung bzw. Ausgliederung der Organbeteiligung.

Letztlich halten sich die „Ausschläge“ in beide Richtungen am Ende wohl in etwa die Waage. Erheblich wichtiger ist es, dass die Praxis nun eine Verwaltungsverlautbarung an die Hand bekommt, mit der in vielen Bereichen des Umwandlungssteuerrechts **Rechtssicherheit** geschaffen wird. Die Praxis wird sich auf den neuen Erlass einstellen, und die Beraterschaft wird Umwandlungsvorgänge damit rechtssicher beraten können, als in den vergangenen fünf Jahren. Das „große schwarze Loch“ ist aber wohl trotz des Erlasses die neue, aus der Fusionsrichtlinie abgeleitete **Teilbetriebsdefinition**, die erst in den kommenden Jahren klare Konturen entwickeln wird. Zu vielschichtig sind die damit verbundenen Zweifelsfragen im konkreten Einzelfall.

Zu dieser Ausgabe

In dieser Ausgabe sollen die wesentlichen Punkte des neuen Umwandlungssteuererlasses in komprimierter Form vorgestellt und zu den derzeit offenen Fragen erste Rechtsstandpunkte von Vertretern der Finanzverwaltung veröffentlicht werden. Die Aufsätze mögen dazu beitragen, das Verständnis des neuen Erlasses noch weiter zu verbessern. Stellungnahmen aus Sicht der Beraterschaft und erste Gestaltungshinweise folgen dann in Ausgabe 5 dieser Zeitschrift (Einzelheiten dazu s. schon auf der Inhaltsseite R35).

Die nachfolgenden Beiträge befassen daher sich mit den wichtigsten Kernaussagen des neuen Erlasses.

- **Andreas Benecke** eröffnet die Partie und beleuchtet schwerpunktmäßig die Erlassaussagen zu §1 UmwStG und dabei insbesondere Anforderungen an den Rechtsträger und den Umwandlungsvorgang im Falle einer Aus-

landsumwandlung. Darüber hinaus bespricht er den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich des zweiten bis achten Teils des UmwStG.

- Der dann folgende Beitrag von **Thomas Stimpel** zu §§3ff. UmwStG befasst sich intensiv mit Bilanzierungs- und Wertansatzfragen anlässlich einer Umwandlung sowie mit der „neuen Technik“ der §§4 bis 7 UmwStG einschließlich der umstrittenen Sachbehandlung bei im Ausland ansässigen Gesellschaftern.
- Sodann bespricht **Dr. Peter Heinemann** zu den §§11 bis 13 UmwStG das Wertansatzwahlrecht, die Verschmelzung auf eine Organgesellschaft, die Besteuerung des Beteiligungskorrekturgewinns, des Übernahmegewinns und des Übernahmefolgegewinns sowie interessante Aspekte zum Downstream-Merger.
- **Ralf Neumann** untersucht in seinem Beitrag zu §15 UmwStG insbesondere die neuen Teilbetriebsvoraussetzungen bei der Spaltung und die neuen Erlassaussagen zu den Missbrauchsvorschriften des §15 UmwStG.
- **Ralf Rasche** erörtert zu §20 UmwStG insbesondere die Person des Einbringenden, die Abweichungen zwischen dem Betriebsbegriff und dem nun anzuwendenden (europäischen) Teilbetriebsbegriff, den Zeitpunkt der Teilbetriebsprüfung, die Voraussetzungen der Buchwertfortführung und die Behandlung von Gesellschafter-Pensionszusagen.
- **Alexandra Pung** befasst sich mit Sperrfristverstößen i.S.d. §22 UmwStG und in diesem Zusammenhang auch vertieft mit den Ersatzrealisationstatbeständen sowie mit Folgeumwandlungen innerhalb der sieben-jährigen Sperrfrist. Auch die Auswirkungen eines Sperrfristverstoßes auf den übernehmenden Rechtsträger werden beleuchtet.
- **Oliver Kai** erläutert die Erlasstextziffern zu §24 UmwStG, die infolge der zahlreichen Verweisungen sehr schwer lesbar sind. Teilbetriebsfragen, Fragen zur Person des Einbringenden – z.B. auch bei der Übertragung auf Schwesterpersonengesellschaften – und Fragen zur Bestimmung der begünstigten Sachgesamtheiten werden vertieft behandelt.
- **Ewald Dötsch** stellt zu guter Letzt die neuen Regelungen zur Organschaft vor. Schwerpunkte sind die Möglichkeiten „nahtloser“ Anschlussorganschaften nach einer Umwandlung, die schwierigen Fragen umwandlungsbedingter Mehr- und Minderabführungen sowie die Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf organschaftliche Ausgleichsposten.

Es ist zu hoffen, dass die Beiträge dieser Ausgabe dabei helfen, den „schweren Neujahrsbraten“ ein wenig besser zu verdauen.