

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt
zum Entwurf eines Anwendungsschreibens zum UmwStG i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 2. Mai 2011

Die Finanzverwaltung hat im vorliegenden Entwurf eines Anwendungsschreibens zu vielen offenen Fragen der Auslegung des Umwandlungssteuergesetzes nach SEStEG Stellung bezogen. Im Vorfeld hat es offensichtlich umfangreiche Diskussionen und Abstimmungsprozesse gegeben, denn der Entwurf erscheint nun erst etwa fünf Jahre nach Inkrafttreten des entsprechenden Änderungsgesetzes.

Zunächst ist positiv hervorzuheben, dass mit diesem Anwendungsschreiben in vielen Punkten Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen geschaffen werden wird. Zu beachten ist allerdings, dass es sich bei dem Umwandlungssteuergesetz um ein Regelungsgefüge handelt, das dazu dient, Unternehmensreorganisationen ohne Ertragsteuerbelastung zu ermöglichen und damit im Grundsatz die Unternehmen zu begünstigen. Unseres Erachtens sollte insbesondere dieser Aspekt bei Anwendungs- und Ausregelungsregelungen beachtet werden. Bedauerlicherweise zeigt sich an zahlreichen Stellen des Erlassentwurfs, dass dieser Grundausrichtung nicht hinreichend Beachtung geschenkt wurde. Nicht zuletzt gilt das für die Begründung und Weiterführung einer Organisation, deren Regelungen zugunsten einer modernen Gruppenbesteuerung ohnehin in der fachlichen und auch steuerpolitischen Diskussion sind.

Verschärfend kommt hinzu, dass der Entwurf in etlichen Punkten von bisher als unproblematisch angesehenen Grundsätzen abweicht. Zu erwähnen ist beispielsweise, dass die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Organgesellschaft zu einem Wert unter dem gemeinen Wert grundsätzlich nicht mehr möglich sein soll. Dasselbe gilt für die neu festgeschriebene Rückbeziehungsfeindlichkeit des Teilbetriebs, aber auch für die neu gefassten Grundsätze zur Aufstellung der steuerlichen Schlussbilanz. Sollte die Finanzverwaltung an diesen und ähnlichen Aussagen festhalten, sind jedenfalls großzügige Übergangsregelungen unabdingbar.

Die nachfolgende Stellungnahme enthält keinen Anspruch auf Vollständigkeit, soll aber zu den in ihr angesprochenen Punkten Anregungen geben. Wir danken für die Möglichkeit, Anregungen und Kritik zu dem Erlassentwurf äußern zu dürfen.

Für die Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

gez. WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers
RA/FAStR Dr. Heinrich J. Watermeyer

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
00.02	Um welchen Rechtsvorgang handelt es sich bei Umwandlungen?	Alle Umwandlungen und Einbringungen führen auf Ebene des übertragenen Rechtsträgers und des übernehmenden Rechtsträgers zu einer Wertung als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge.	Die im Erlass angeführte Rechtsprechung stützt die vom BMF in dieser Absolutheit getroffene Aussage nicht. Die Urteile betrafen grunderwerbsteuerliche Fragen bzw. das UmwStG 1977 und das UmwStG 1995. Insoweit sind eigenständige Regelungen bzw. eine andere Rechtsgrundlage maßgebend. Anders als das UmwStG 1977, welches grundsätzlich von einem tauschähnlichen Vorgang ausgeht, ist im UmwStG i.d.F. des SEStEG als Grundsatz die Gesamtrechtsnachfolge verankert. Vorschlag: Es ist im Einzelfall und umwandlungsnormspezifisch zu prüfen, ob eine Umwandlung, z.B. ein Anteilstausch, als Veräußerungsvorgang einzustufen ist. Das gilt z.B. insbesondere für den viel zu weit gehenden Verweis in Rn. 22.07 auf Rn. 00.02. Dies, obwohl § 22 UmwStG zwischen Veräußerung und Ersatztatbeständen, z.B. Einbringungen gegen Anteilsgewährung, unterscheidet.
01.06	Umwandlung trotz Mängeln durch HR-Eintragung wirksam.	Grundsatz: Die registerrechtliche Eintragung indiziert eine zivilrechtlich wirksame Umwandlung. Eine Ausnahme soll bei rechtlich gravierenden Mängeln gelten.	In Rn. 01.02 hat das BMF den sog. Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts aufgestellt. Vorschlag: Konsequenterweise muss auch die HR-Eintragung in fehlerbehafteten Umwandlungsfällen zur zivilrechtlichen Wirksamkeit führen (vgl. §§ 20 Abs. 2, 131 Abs. 2, 202 Abs. 3 UmwG). Die Ausnahmeregelung ist zu streichen, zumal sie zu Rechtsunsicherheit und Auslegungsproblemen führt.
01.20 ff.	Vergleichbare ausländische Vorgänge.	Zur Abgrenzung kommt es auf kollisionsrechtliche Grundsätze an.	Hinsichtlich einer Vergleichbarkeit einer ausländischen Umwandlung mit einer inländischen ist u.E. auf das wirtschaftliche Ergebnis der Umwandlung, also insbesondere Fortführung des Unternehmens des umzuwandelnden Rechtsträgers bei Untergang ohne Liquidation abzustellen, mithin die ausländische Rechtsordnung bei gleichem wirtschaftlichen Ergebnis wie im Inlandsfall zu akzeptieren. Insbesondere die in anderen Rechtsordnungen für solche Fälle nicht bekannte Gesamtrechtsnachfolge sollte nicht das ausschlaggebende Kriterium für eine Vergleichbarkeit sein (vgl. <i>Haritz</i> in <i>Haritz/Menner</i> , UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 1 Rn. 18). Dem entspricht im Übrigen auch Rn. 01.23, nach der auch im Auslandsfall die Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts gilt. Vorschlag: Es sollte auf eine Vergleichbarkeit des wirtschaftlichen Ergebnisses und nicht auf die rechtstechnische Ausgestaltung im Sinne einer Spiegelung der inländischen Vor-

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			schriften in die ausländische Rechtsordnung abgestellt werden. Im Übrigen sollte klargestellt werden, dass Umwandlungen nach § 122a UmwG stets vergleichbare Reorganisationen darstellen.
01.23	Ausländische Umwandlungsvorgänge.	Zulässigkeit und Wirksamkeit richten sich nach den Entscheidungen der ausländischen Registerbehörden. Ausnahmen bei gravierenden Mängeln.	Siehe Kommentar zu Rn. 01.06.
01.47	Einbringung in eine Personengesellschaft.	Die Abspaltung von Personenhandelsgesellschaften oder Partnerschaftsgesellschaften nach § 123 Abs. 1 und 2 UmwG auf Personenhandelsgesellschaften oder Partnerschaftsgesellschaften fällt unter § 24 UmwStG. Keine Hinweise zu Umwandlungen unter Beteiligung von KGaA und atypisch stiller Gesellschaft.	Fraglich ist, ob dies auch dann gilt, wenn die Abspaltung ohne Wertverschiebung zur Trennung von Gesellschafterstämmen führt bzw. wenn die Beteiligungsverhältnisse beim übernehmenden Rechtsträger nicht mit denjenigen des übertragenden Rechtsträgers übereinstimmen. Beispiel: M1-KG und M2-KG sind die alleinigen Gesellschafter der T-KG, die ihrerseits an E1-KG und E2-KG beteiligt sind. M2-KG soll aus T-KG gegen Übernahme der Beteiligung an E2-KG (ohne Wertverschiebung) ausscheiden. Vorschlag: Klarstellung, dass auch diese Vorgänge von § 24 UmwStG erfasst werden. Insbesondere atypisch stille Gesellschaften sind in der Praxis häufig an Umwandlungsvorgängen beteiligt, ohne dass zu diesen Vorgängen eine offizielle Verwaltungsmeinung publiziert wurde. Vorschlag: Ergänzung des Erlasses um Hinweise zu Umwandlungsvorgängen unter Beteiligung von KGaA und atypisch stiller Gesellschaft.
01.52	Persönliche Voraussetzungen.	Müssen spätestens am steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen.	Die Frage der persönlichen Voraussetzung ist eine solche der zivilrechtlichen Zulässigkeit und Wirksamkeit der Umwandlung. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts, auf den die Finanzverwaltung in Rn. 01.02 deutlich abstellt, kann es nicht auf den steuerlichen Übertragungstichtag ankommen. Vorschlag: Es kommt u.E. auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Umwandlung, ggf. auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung an. Lediglich die Rechtsfolgen werden dann im Rahmen des § 2 UmwStG auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückbezogen.
01.56	Definition „Buchwert“.	Die Buchwerte ermitteln sich nach	Der Buchwert ist in § 1 Abs. 5 UmwStG legal definiert als der Wert, der sich nach den steu-

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		den am steuerlichen Übertragungstichtag anwendbaren steuerlichen Regelungen. Pflicht zur Bilanzaufstellung zu diesem Zeitpunkt ist unmaßgeblich.	errechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellenden steuerlichen Gewinnermittlung ergibt oder ergäbe, wenn zu diesem Zeitpunkt konkret keine Bilanz aufzustellen ist. Vorschlag: Es sollte klargestellt werden, dass die Regelungen der §§ 4 ff. EStG zu beachten sind und insoweit gerade keine umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregelungen gelten. Die Hinweise zum gemeinen Wert sind zu streichen. Siehe auch Kommentar zu Rn. 03.04.
02.10	Kettenumwandlung.	Keine Regelung.	Oftmals erschöpft sich eine Reorganisation nicht in einem Umwandlungsakt, sondern bedarf mehrerer Schritte. Erfolgen diese auf denselben Stichtag, ist fraglich, in welcher Reihenfolge eine solche Kettenumwandlung zu berücksichtigen ist (vgl. <i>Slabon</i> in Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 2 Rn. 57 m.w.N.). Vorschlag: Bei einer Kettenumwandlung mit identischen Stichtagen sollte die zeitliche Reihenfolge aufgrund Bestimmung durch die Beteiligten maßgebend sein.
02.14	Zeitpunkt des Vorliegens eines Teilbetriebs.	Muss am steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen.	Die Rückwirkung erfasst auch den Teilbetrieb. Siehe Kommentar zu Rn. 15.03.
03.01	Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz.	Schlussbilanz als eigenständige und von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG zu unterscheidende Bilanz; nur auf ausdrücklichen Antrag gilt reguläre Steuerbilanz als steuerliche Schlussbilanz.	In nahezu sämtlichen Umwandlungsfällen sollen in der Übertragungsbilanz die Buchwerte fortgeführt werden. Vor diesem Hintergrund sollten an die Ausübung des Wahlrechts in § 3 UmwStG keine zu hohen und fehleranfälligen Forderungen gestellt werden und erscheint das Erfordernis der Abgabe einer zusätzlichen steuerlichen Schlussbilanz überschießend, fehleranfällig und bürokratisch. Vorschlag: Abgabe nur der Steuerbilanz gilt als (konkludenter) Antrag auf Buchwertfortführung. Dies gilt auch dann, falls diese bereits vor Wirksamkeit der Umwandlung abgegeben wurde, es sei denn, es wird eine abweichende Schlussbilanz eingereicht. Sollte am Erfordernis einer eigenständigen Schlussbilanz festgehalten werden, sollte für bereits abgeschlossene Umwandlungsvorgänge gelten, dass bei Fehlen eines Antrags bisher noch keine Übertragungsbilanz vorgelegt und das Wahlrecht demzufolge noch nicht ausgeübt wurde.
03.02	Einschränkungen im Hinblick auf die Pflicht zur Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz.	Einschränkungen im Hinblick auf die Abgabepflicht nur dann, wenn weder die übertragende Körperschaft noch ein Mitunternehmer der	Die Regelung führt zu Umsetzungsproblemen bei Auslandsumwandlungen. Vorschlag: Schaffung von praktikablen Ausnahme- bzw. Hilfsregelungen in grenzüberschreitenden Fällen. So stellt sich etwa die Frage, wie und wann der inländische Minderheitsgesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft bei deren Umwandlung in eine

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		übernehmenden Personengesellschaft noch die übernehmende natürliche Person im Inland steuerpflichtig ist.	Personengesellschaft eine steuerliche Übertragungsbilanz vorlegen soll.
03.04	Ansatz und Bewertung der Wirtschaftsgüter in Übertragungsbilanz.	§ 3 UmwStG als eigenständige steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschrift.	Die Aufhebung der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften kann nicht für den Fall der Buchwertfortführung gelten. Vorschlag: Klarstellung, dass im Fall der Buchwertfortführung die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften gelten. Siehe auch Kommentar zu Rn. 01.56.
03.05	Ansatz und Bewertung von Forderungen und Verbindlichkeiten.	Kein Hinweis zur Bewertung von Verbindlichkeiten.	Der in der Praxis häufige Fall der Drohverlustrückstellung ist nicht aufgeführt. Aus Satz 1 der Rn. 03.06 ergibt sich jedoch eindeutig, dass diese anzusetzen sind, wenn nicht die Buchwerte fortgeführt werden (siehe Kommentar zu Rn. 01.56). Vorschlag: Ergänzung der Liste um die Position „Drohverlustrückstellung“. In der Literatur wird diskutiert, dass der gemeine Wert von Verbindlichkeiten aufgrund mangelnder Bonität des Schuldners niedriger sein kann als der Nominalwert. Vorschlag: Klarstellung, dass Verbindlichkeiten stets mit dem Nennwert angesetzt werden, auch wenn die entsprechende Forderung nicht werthaltig ist (andernfalls entstünde im Übrigen im Regelfall auch kein Übernahmefolgegewinn).
03.06	Übertragungs- und Übernahmebilanz.	Keine Geltung des § 5 EStG für steuerliche Schlussbilanz. Beim übernehmenden Rechtsträger gelten zu den folgenden Bilanzstichtagen die allgemeinen Grundsätze.	Siehe Kommentar zu Rn. 03.04 und 01.56. Die Regelung ist unzutreffend (BFH IX R 71/07 v. 19.8.2008, BStBl. II 2009, 13) und steht im Widerspruch zu Rn. 00.02. Es lässt sich auch argumentieren, dass z.B. § 5 Abs. 4a EStG zwar den Ansatz von Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz verbietet, dass sich der (erstmalige) Ansatz jedoch aus einer umwandlungssteuerlichen Sonderregelung ergibt und die allgemeinen Ansatzvorschriften verdrängt (Widmann in Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R667, Stand August 2007). Im Übrigen muss bejahendenfalls auch ein aktivierter (originärer) Firmenwert in der ersten regulären Bilanz erfolgswirksam ausgebucht werden. Vorschlag: Übernahme der Wertansätze des übertragenden Rechtsträgers wie bei einem

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			<p>Anschaffungsvorgang als Ausfluss der umwandlungssteuerlichen Sonderregelungen. Andernfalls sollte klargestellt werden, dass dann auch selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter (insbesondere ein originärer Firmenwert) in der ersten regulären Bilanz erfolgswirksam auszubuchen sind.</p> <p>Kein Hinweis auf das steuerliche Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG.</p> <p>Vorschlag: Aufnahme eines Hinweises auf BMF IV C 6 – S 2133/09/10001 v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239, geändert durch BMF v. 22.6.2010, BStBl. I 2010, 597; danach kein gesondertes Verzeichnis erforderlich.</p>
03.07	Ermittlung des gemeinen Werts.	Hinweis auf § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG.	<p>Es wird nicht auf Satz 4 des § 11 Abs. 2 BewG verwiesen, der das vereinfachte Ertragswertverfahren nennt. Des Weiteren ist fraglich, ob auch Satz 4 (Substanzwert als Wertuntergrenze) anzuwenden ist.</p> <p>Vorschlag: Klarstellung, dass auch das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden kann. Wenn insoweit auf die erbschaftsteuerlichen Grundsätze verwiesen wird, sollte für diese klargestellt werden, wer (Steuerpflichtiger oder Finanzverwaltung) für welches Verfahren die Feststellungslast trägt; diese Grundsätze sollten dann auch für das UmwStG gelten. Von einer Ermittlung des Substanzwerts sollte schon aus Praktikabilitätsgründen abgesehen werden.</p>
03.12	Buchwertansatz bei Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers an Mitunternehmerschaft.	<p>Buchwertansatz entspricht anteiligem Kapitalkonto (inkl. Ergänzungs- und Sonderbilanzen) bei Mitunternehmerschaft.</p> <p>Gemeiner Wert als Wertuntergrenze</p>	<p>Nach Rn. 03.01 ist danach wohl die Abgabe einer eigenständigen Schlussbilanz für die Mitunternehmerschaft erforderlich (bei Ansatz zu Zwischen- oder gemeinen Werten dann auch ohne Geltung von § 5 EStG auf der Ebene der Mitunternehmerschaft). Insbesondere die Ermittlung der Abweichungen zur Steuerbilanz ist vielfach – vor allem für Minderheitsgesellschafter – nicht möglich bzw. sehr aufwändig.</p> <p>Vorschlag: Schaffung praktikabler Billigkeits- bzw. Hilfsregelungen für die Fälle, in denen die Ermittlung der Daten durch den (insbesondere Minderheits-) Gesellschafter schwierig ist und in denen der Ermittlungsaufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zum steuerlichen Ergebnis steht (z.B. Zwergbeteiligungen).</p> <p>Nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG können die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem</p>

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		ze.	Buchwert oder einem höheren Wert, „höchstens“ mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. U.E. bezieht sich der Höchstwertansatz nur auf einen vom Buchwert nach oben abweichenden Wert und können die Buchwerte auch bei einem unter den Buchwerten liegenden gemeinen (Ertrags-) Wert beibehalten werden. Andernfalls würde im Übrigen für jeden Umwandlungsvorgang eine eigenständige Ermittlung des gemeinen Werts erforderlich sein. Vorschlag: Klarstellung, dass unter den sonstigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG stets der Buchwert angesetzt werden kann.
03.16	Zwingender Ansatz mit gemeinem Wert, wenn die Wirtschaftsgüter nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft werden.	Gilt vollumfänglich auch für Zeb-ragesellschaften.	Dies ist überschießend, da die Besteuerung bei betrieblich beteiligtem Gesellschafter gesichert ist. Vorschlag: Ansatz mit dem gemeinen Wert nur, soweit die Wirtschaftsgüter nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft werden.
03.18	Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts.	Gleichlauf mit Entstrickungstatbeständen der § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG.	Verhältnis der Regelungen zueinander unklar. Vorschlag: Klarstellung des Verhältnisses zwischen § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG einerseits sowie § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG andererseits, z.B. im Hinblick auf den Realisationszeitpunkt (Rückbezug?).
03.19	Beispiel zur Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts.	Keine Buchwertfortführung möglich, soweit Deutschland das Besteuerungsrecht verliert.	Praktische Umsetzung unklar, wenn im Beispiel in Rn. 03.19 z.B. nur A Steuerausländer ist, da die Aufstockung auf der Ebene der XY-GmbH erfolgt. Entsprechend sind beide Gesellschafter wirtschaftlich belastet; im Übrigen werden die Einkünfte nach § 7 UmwStG für beide Gesellschafter erhöht. Die Bildung einer Ergänzungsbilanz (Hinweis auf Rn. 04.24) ändert zumindest hinsichtlich der Besteuerung der stillen Reserven bei der XY-GmbH nichts. Vorschlag: Aufnahme von Hinweisen, wie das von § 3 Abs. 2 UmwStG geforderte Ergebnis („soweit“) erreicht werden soll.
03.20	Grenzüberschreitende Umwandlungen.	Keine Auswirkung einer grenzüberschreitenden Umwandlung auf Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer in- oder ausländischen Betriebsstätte.	Reichweite der Regelung unklar (siehe Kommentar zu Rn. 03.18).

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
03.25	Zwischenwertansatz.	Gleichmäßige Aufstockung der Wirtschaftsgüter.	Werden bei der Umwandlung nicht die Buchwerte fortgeführt, sondern kommt es (zwingend oder wahlweise) zu einem Ansatz von Zwischen- oder gemeinen Werten, können diese gegen einen Verlustvortrag gerechnet werden. Sollte in diesem Fall die Mindestbesteuerung zu einer Steuerbelastung führen, wird diese wegen des Wegfalls des Verlustvortrags endgültig (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Es ist ernstlich zweifelhaft, ob dies verfassungsrechtlich zulässig ist (siehe etwa BFH I B 49/10 v. 26.8.2010, GmbHR 2010, 1265). Vorschlag: Aufnahme eines entsprechenden Hinweises, sobald die Rechtsfrage entschieden ist.
04.07	Beteiligungskorrekturgewinn.	Steuerwirksame Teilwertabschreibungen sind vor nicht voll steuerwirksamen Teilwertabschreibungen hinzuzurechnen.	Die Verwaltung steht damit im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung (BFH I R 2/09 v. 19.8.2009, BStBl. II 2010, 760). Vorschlag: Hinweis auf BFH-Rechtsprechung, wonach steuerunwirksame Teilwertabschreibungen vor steuerwirksamen Teilwertabschreibungen hinzuzurechnen sind.
04.16	Rechtsfolgen bei Ansätzen und Bewertungen in steuerlicher Schlussbilanz entgegen § 5 EStG.	In der Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers in der Folgezeit unter Anwendung des § 5 EStG erfolgswirksam aufzulösen.	Verweis auf Kommentar zu Rn. 03.06.
04.20	Aufteilung des Übernahmeergebnisses.	Aufteilung nach Maßgabe der Beteiligungsquoten.	Die Aufteilung nach Beteiligungsquoten führt zu unzutreffenden Ergebnissen, wenn die Anteile an der übertragenden Gesellschaft einer Personengesellschaft zuzurechnen sind und hierfür bei einzelnen Gesellschaftern Ergänzungsbilanzen gebildet wurden. Vorschlag: Aufnahme eines Hinweises, wonach Ergänzungsbilanzwerte bei der Aufteilung zu berücksichtigen sind.
04.34	Kosten des Vermögensübergangs.	Nicht objektbezogene Kosten des übertragenden Rechtsträgers, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind, sind Kosten des Vermögensübergangs i.S.d. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG.	Die Verwaltungsauffassung verstößt gegen die BFH-Rechtsprechung (BFH I R 83/96 v. 22.4.1998, BStBl. II 1998, 698). Vorschlag: Aufnahme eines Hinweises, wonach die Kosten des übertragenden Rechtsträgers stets abzugsfähig sind.
05.05	Einlagefiktion für Anteile nach §	Einlage mit den Anschaffungskos-	Nach dem BVerfG-Urteil 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 vom 7.7.2010,

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
	17 EStG.	ten.	(BStBl. II 2011, 86) tritt in bestimmten Fallkonstellationen an die Stelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile (siehe auch BMF IV C 6 – S 2244/10/10001 v. 20.12.2010, BStBl. I 2011, 16). Vorschlag: Aufnahme eines entsprechenden Hinweises, wonach in den vom BVerfG genannten Fällen der höhere gemeine Wert anzusetzen ist.
05.07	Einlagefiktion nach § 5 Abs. 2 UmwStG.	Einlagefiktion bestimmt sich nach deutschem Steuerrecht und unabhängig von einem Besteuerungsrecht nach DBA.	Klärungsbedürftig sind die Auswirkungen auf die Abgeltungswirkung des KEST-Abzugs. Vorschlag: Aufnahme von Hinweisen zur abkommensrechtlichen Behandlung der Bezüge nach § 7 UmwStG und der Abgeltungswirkung des Steuereinbehalts.
06.02	Besteuerung eines Übernahmefolgegewinns.	Voll steuerpflichtig, auch wenn sich die vorangehende Teilwertabschreibung steuerlich z.B. wegen § 8b Abs. 3 KStG nicht ausgewirkt hat.	Sinnwidriges Ergebnis; nach Sinn und Zweck muss der Ertrag analog § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG steuerfrei sein (so auch etwa <i>Schmitt/Hörtnagl/Stratz</i> , 5. Aufl. 2009, § 6 UmwStG Rn. 26). Vorschlag: Hinweis, dass Zuschreibungsertrag insoweit steuerfrei ist, als sich die frühere Abschreibung steuerlich nicht ausgewirkt hat.
06.06	Schicksal von Pensionsrückstellungen und Zahlungen von Pensionsleistungen an Gesellschafter-Geschäftsführer nach der Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaft.	Zuführungen und Zahlungen sind aufzuteilen.	Der Entwurf enthält keinen Hinweis auf den Aufteilungsmaßstab. Vorschlag: Aus Vereinfachungsgründen Aufteilung nach Zeitanteilen. Der Erlassentwurf äußert sich nicht zu den Auswirkungen eines Pensionsverzichts. Vorschlag: Aufnahme von Hinweisen zur Behandlung des Vorgangs bei werthaltiger bzw. wertloser Pensionsanwartschaft beim Berechtigten und bei der Gesellschaft (Lohn?; Nachträgliche AK auf GmbH-Anteile?; Auswirkungen auf Übernahmewinn und Bezüge nach § 7 UmwStG?; Relevanz der Frage, ob Wertminderung zu Kapital- oder Personengesellschaftszeiten eingetreten ist?).
06.08	Schicksal einer Rückdeckungsversicherung bei Umwandlung auf eine Personengesellschaft.	Nach der Umwandlung gezahlte Prämien stellen Entnahmen dar.	Nach BFH IV R 45/08 v. 3.3.2011 (DStR 2011, 905) können Beiträge zu Lebensversicherungen u.U. betrieblich veranlasst und damit Betriebsausgaben sein. Vorschlag: Aufnahme eines Hinweises auf dieses Urteil. Soweit die Prämienzahlungen nicht betrieblich veranlasst sind, sind sie nach BMF IV B 2 - S-2176 / 07 / 0001 v. 29.1.2008 (BStBl. I 2008, 317, Rn. 19) nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel hinzuzurechnen, während der Erlass diese als Entnahmen des jeweiligen Mitunternehmers

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			qualifiziert; die beiden Sichtweisen sollten aufeinander abgestimmt werden.
07.03	Besteuerung der Bezüge nach § 7 UmwStG.	Ableitung der Bezüge nach § 7 UmwStG aus der Steuerbilanz.	Setzt die Gesellschaft das Vermögen mit gemeinen Werten an und weist sie Pensionsrückstellungen aus, liegt der Wertansatz über dem Wert des Unternehmens. Vorschlag: Klarstellung, dass die Vermögensmehrung in Höhe der Differenz zwischen 6a-Wert und gemeinem Wert der Pensionsrückstellung steuerneutral ist. Darüber hinaus Aufnahme einer Billigkeitsregelung, wonach insoweit keine Einkünfte i.S.d. § 7 UmwStG vorliegen, da es andernfalls zu einer Besteuerung nicht vorhandenen Vermögens kommt.
11.02	Übertragungsbilanz.	Erfordernis einer eigenständigen steuerlichen Schlussbilanz.	Hinweis auf Kommentar zu Rn. 03.01 und 03.02.
11.03	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter dem Grunde nach.	Verweis auf Regelungen in Rn. 03.04 bis 03.06.	Hinweis auf Kommentar zu Rn. 03.04.
11.04	Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter der Höhe nach.	Verweis auf Regelungen in Rn. 03.07 bis 03.09.	Hinweis auf Kommentar zu Rn. 03.07.
11.06	Übertragungs- und Übernahmebilanz.	Verweis auf Regelungen in Rn. 03.11 bis 03.13.	Hinweis auf Kommentar zu Rn. 03.12.
11.08	Verschmelzung auf Organgesellschaft.	Da bei der übernehmenden Gesellschaft eine Besteuerung mit KSt nicht sichergestellt ist, ist eine Buchwertfortführung grundsätzlich nicht zulässig, sondern kommt nur aus Billigkeitsgründen in Betracht, wenn alle Beteiligten einen übereinstimmenden Antrag stellen.	Die Verwaltungsauffassung ist unzutreffend, da auf die grundsätzliche und nicht auf die konkrete Steuerpflicht abzustellen ist. Im Übrigen ist die rechtliche Bindungswirkung eines solchen Antrags unklar. Vorschlag: Verschmelzungen auf Organgesellschaften sollten wie Verschmelzungen auf andere Kapitalgesellschaften behandelt werden. Ein fiskalisches Interesse kann im Fall der Verschmelzung auf eine Organgesellschaft im Übrigen bestenfalls dann bestehen, wenn das Organeinkommen der Einkommensteuer unterliegt und es aufgrund der Verschmelzung zu Mehrabführungen kommt. Wenn für diese Fälle ein Antrag zu stellen ist, ist sicherzustellen, dass dieser für den Steuerpflichtigen rechtssicher ist. Des Weiteren sollte klargestellt werden, dass bei einer Personengesellschaft als Organträger keine Zustimmungserklärung sämtlicher Gesellschafter der Personengesellschaft einzuholen ist. Unabhängig davon sollte für Altfälle in jedem Fall eine Übergangsregelung vorgesehen werden.
11.19	Behandlung der Anteile der Mut-	Kein Durchgangserwerb. Voraus-	Die Anteile gehören aufgrund des Direkterwerbs durch den Gesellschafter der übertragen-

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
	tergesellschaft an der Tochtergesellschaft beim Down-Stream-Merger.	setzung für Ansatz der Anteile unter dem gemeinen Wert ist u.a., dass die Anteile auf der Ebene des Anteilseigners der Muttergesellschaft der deutschen Besteuerung unterliegen.	den Gesellschaft nicht zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i.S.d. § 11 UmwStG, so dass die Anforderungen der Finanzverwaltung nicht erfüllt werden müssen. Vorschlag: Klarstellung, dass die stillen Reserven in den Anteilen des übertragenden an dem übernehmenden Rechtsträger im Fall eines Down-Stream-Merger unabhängig von der Steuerpflicht der Veräußerung der auf den Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers übertragenen Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger nicht aufgedeckt werden müssen. Fraglich sind die steuerlichen Konsequenzen, wenn die Übertragungsbilanz eine bilanzielle Überschuldung ausweist. Vorschlag: Klarstellung, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wenn die Kapitalerhaltungsvorschriften des § 30 GmbHG beachtet werden.
12.04	Verlustvorträge gehen nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über.	Hinweis auf Rn. 04.09 bis 04.17.	Hinweis auf Kommentar zu Rn. 03.25.
12.05	Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.	Ein Übernahmeergebnis nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist in allen Verschmelzungsfällen (Up-Stream, Side-Stream und Down-Stream) zu ermitteln.	Die Verwaltungsauffassung verstößt gegen den Gesetzeswortlaut, der einen Buchwert einer Beteiligung an der übertragenden Körperschaft voraussetzt. Dies ist nur im Fall des Up-Stream-Mergers der Fall. Vorschlag: Klarstellung, dass § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nur auf den Up-Stream-Merger Anwendung findet.
12.06	Steuerliche Behandlung des Übernahmegewinns.	Anwendung von § 8b KStG.	Fraglich ist, ob der Hinweis auf § 8b KStG dazu führt, dass auch § 8b Abs. 4 KStG a.F. oder § 8b Abs. 7 KStG anwendbar sind mit der Folge, dass ein Übernahmegewinn steuerpflichtig ist. Nach dem Wortlaut ist dies nicht der Fall, da der Übernahmegewinn bereits nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG außer Ansatz bleibt. Vorschlag: Regelung, wonach ein Übernahmegewinn regelmäßig außer Ansatz bleibt und der Verweis auf § 8b KStG in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG im Gewinnfall die 5%-Besteuerung auslöst.
13.11	Eintritt der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an die Stelle der Anteile an der übertra-	Übergang einer Wertaufholungsverpflichtung.	Kein Hinweis zur Konstellation, dass keine neuen Anteile ausgegeben. Vorschlag: Klarstellung, dass eine etwaige latente Wertaufholungsverpflichtung bei Buchwertfortführung (nur) insoweit eintritt, als der unveränderte Anteil das im Wege der Ver-

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
	genden Gesellschaft.		schmelzung zugeführte Vermögen wertmäßig repräsentiert.
15.02	<p>Auslegung des Teilbetriebsbegriffs: Nationales vs. europarechtliches Verständnis.</p> <p>Ausschließlichkeit des Erfordernisses von Teilbetrieben.</p>	<p>Verweis auf Art. 2 der Fusionsrichtlinie auch für inländische Umwandlungsvorgänge.</p> <p>Aus dem Beispiel folgt, dass die Finanzverwaltung offenbar weiterhin für eine Spaltung an der Ausschließlichkeit der Voraussetzung von Teilbetrieben festhält, d.h. neben einem Teilbetrieb dürfen keine weiteren Wirtschaftsgüter zurückbleiben bzw. mit übertragen werden.</p>	<p>Nach bisherigem Verständnis und insbesondere auf der Grundlage gefestigter Ansicht in Verwaltung und Rechtsprechung ist ein Teilbetrieb ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter, in sich geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist. Zudem fingiert § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG den Anteil an einer Mitunternehmenschaft und die 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als fiktiven Teilbetrieb. Demgegenüber soll nun – anders als im UmwSt-Erlass 1995 – auch bei reinen Inlandsumwandlungen der fusionsrechtliche Begriff des Teilbetriebs gelten. Die Auslegung dieses Begriffs im Spannungsverhältnis zwischen nationalem Recht und der Fusionsrichtlinie und damit einer ausschließlich EU-rechtlichen Interpretation ist mit rechtlichen Unsicherheiten behaftet, die auf Inlandsumwandlungen durchschlagen. Wenngleich der BFH im Urteil I R 96/08 v. 7.4.2010 (GmbHR 2010, 933) judiziert hat, der nationale und der fusionsrechtliche Begriff des Teilbetriebs seien identisch, bleiben zahlreiche Fragen bis zur endgültigen Klärung durch den EuGH offen.</p> <p>Vorschlag: Es bleibt bei dem inländischen Begriff des Teilbetriebs, soweit dieser im Einzelnen weitergeht als der fusionsrechtliche. Sollte dennoch an der Auffassung der Finanzverwaltung festgehalten werden, ist u.E. für bereits vollzogene Umwandlungsvorgänge eine großzügige Übergangsregelung erforderlich.</p> <p>Das Ausschließlichkeitserfordernis ist dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen; vielmehr ist dieser – anders als in der Vorgängerregelung des UmwStG 1995 – abweichend gefasst.</p> <p>Vorschlag: Um dem Zweck des UmwStG Rechnung zu tragen, unternehmerisch angezeigte Umstrukturierungen steuerneutral zu ermöglichen, wäre es wünschenswert, wenn die Verwaltung das doppelte Teilbetriebserfordernis entsprechend dem neuen Gesetzeswortlaut nicht als Ausschließlichkeitskriterium voraussetzt. Evtl. Missbräuchen wird bereits durch § 15 Abs. 2 UmwStG begegnet.</p>
15.03	Zeitpunkt des Vorliegens des	Verhältnisse am steuerlichen Über-	Zum einen ergibt sich u.E. nicht aus der Fusionsrichtlinie, dass die Rechtsfolgen, die an den

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
	Teilbetriebs.	tragungsstichtag sind maßgeblich. Ein Teilbetrieb im Aufbau ist kein Teilbetrieb.	Teilbetrieb i.S.d. einer steuerneutralen Übertragung geknüpft werden, bereits am steuerlichen Übertragungsstichtag vorliegen müssen. Zum anderen ist der Teilbetrieb Tatbestandsvoraussetzung der „Vermögensübertragung“, und nicht der Teilbetrieb, sondern die Rechtsfolgen der Vermögensübertragung werden zurückbezogen. Zudem sprechen praktische Bedürfnisse gegen die Notwendigkeit des Teilbetriebs am steuerlichen Übertragungsstichtag; nicht zuletzt Rn. 15.09 verdeutlicht dies. Dort ist die Zuordnung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen geregelt, die von mehreren Teilbetrieben genutzt werden. Grundstücke müssen danach zivilrechtlich aufgeteilt werden, wobei eine Aufteilung bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses ausreichend ist. Vorschlag: Die bereits im BMF-Schreiben zum UmwStG 1995 enthaltene Möglichkeit des Herstellens von Teilbetrieben bis zum Spaltungsbeschluss sollte beibehalten werden.
15.05	Qualifikation des Mitunternehmeranteils als fiktiver Teilbetrieb.	Mitunternehmeranteil ist nur dann ein eigenständiger (fiktiver) Teilbetrieb, wenn er einem (anderen) Teilbetrieb nicht als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zuzuordnen ist.	Es handelt sich um eine erhebliche Verschärfung gegenüber dem bisherigen UmwSt-Erlass, ohne dass eine Änderung der Rechtsgrundlage stattgefunden hätte. § 15 Abs. 1 UmwStG nennt den Mitunternehmeranteil vorbehaltlos als fiktiven Teilbetrieb. Insbesondere der BFH hat – zuletzt durch Urteil IV R 49/08 v. 25.2.2010 (BStBl. II 2010, 726) – betont, dass der Mitunternehmeranteil materiell-rechtlich selbst in den Fällen selbstständig ist, in denen er zum Gesamthandsvermögen, zum Sonderbetriebsvermögen oder zu einem anderen Betriebsvermögen gehört (vgl. nur <i>Schumacher</i> , DStR 2010, 1606; <i>Heurung/Engel/Schröder</i> , GmbHR 2011, 617, 619). Die Anordnung in Rn. 15.05 führt zudem zu erheblichen Abgrenzungs- und Zuordnungs- und somit vermeidbaren Streitfragen. Vorschlag: Behandlung des Mitunternehmeranteils stets als fiktiver Teilbetrieb und grundsätzlich nicht als wesentliche Betriebsgrundlage eines anderen Teilbetriebs (originärer Teilbetrieb oder 100%ige Beteiligung). Wirtschaftsgüter eines anderen (originären) Teilbetriebs können entsprechend ebenfalls nicht wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils sein (siehe auch Kommentar zu Rn. 20.05).
15.07	Qualifikation einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als fiktiver Teilbetrieb.	Eine 100%ige Beteiligung ist kein fiktiver Teilbetrieb, wenn als funktionale Betriebsgrundlage einem Teilbetrieb zuzurechnen.	Es gelten zu Rn. 15.05 genannten Überlegungen. Die 100%-Beteiligung ist in § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG vorbehaltlos als fiktiver Teilbetrieb genannt. Eine Frage nach der funktionalen Zugehörigkeit gerade einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft führt zudem zu Streitfragen, die vermieden werden können.

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			Vorschlag: Behandlung einer 100%-Beteiligung stets als fiktiver Teilbetrieb und grundsätzlich nicht als wesentliche Betriebsgrundlage eines anderen Teilbetriebs (originärer Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil).
15.08 f.	Zuordnung von Wirtschaftsgütern.	Wirtschaftliches Eigentum an einzelnen Wirtschaftsgütern reicht.	Es ist erfreulich, dass die Finanzverwaltung in Rn. 15.08 außerhalb der durch Spaltung begründeten Gesamtrechtsnachfolge auch die Übertragung wirtschaftlichen Eigentums an funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen ausreichen lässt. Allerdings ist nicht verständlich, warum bei Grundstücken allein die zivilrechtliche Sichtweise maßgebend sein soll. Vorschlag: Auch bei Grundstücken sollte wirtschaftliches Eigentum ausreichen. Wirtschaftliches Eigentum sollte im Übrigen auch dann gegeben sein, wenn ein hinreichend gesichertes und dauerhaftes Nutzungsrecht begründet wird (vgl. <i>Herlinghaus</i> in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, 2008, § 20 Rn. 38 f. und Rn. 67).
15.09	Nutzung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen durch mehrere Teilbetriebe.	Eine steuerneutrale Abspaltung ist nicht möglich, wenn mehrere Teilbetriebe gemeinsam eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage nutzen (Spaltungshindernis).	Wir halten es vor dem Hintergrund des Zwecks des UmwStG für unbillig, wenn eine von zwei Teilbetrieben gemeinsam genutzte wesentliche Betriebsgrundlage zum Spaltungshindernis wird. Der BFH hat offen gelassen, ob eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn sie von mehreren Betrieben genutzt wird, demjenigen Betriebsteil zugeordnet werden kann, der sie überwiegend nutzt (BFH I R 96/08 v. 7.4.2010, GmbHR 2010, 933). Vorschlag: Zumindest dann, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage von einem zweiten Teilbetrieb nur in untergeordnetem Umfang genutzt wird, sollte dies kein Spaltungshindernis darstellen.
15.10	Zuordnung nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen.	Zurechnung nach wirtschaftlichen Zusammenhängen; soweit nicht möglich, freie Zuordnung möglich.	Es handelt sich um eine erhebliche Verschärfung des Herstellens von Teilbetrieben durch Zuordnung von Wirtschaftsgütern, die nicht funktional wesentlich sind. Der Teilbetrieb ist bereits durch die Zuordnung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen abgegrenzt. Eine darüber hinaus erfolgende Zuordnung der funktional nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen nach dem „wirtschaftlichen Zusammenhang“ ist in der Praxis schwer durchführbar und führt zu erheblichen Beurteilungsrisiken. Schließlich stellt sich die Frage nach den Rechtsfolgen einer in diesem Sinne fehlerhaften Zuordnung. Sollten insoweit dieselben Konsequenzen eintreten wie bei einer unrichtigen Zuordnung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen, stellt sich die Frage, weshalb dann noch zwischen den beiden Vermögenskategorien zu unterscheiden ist.

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011
Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			Vorschlag: Es bleibt bei der freien Zuordenbarkeit nicht funktional wesentlichen Betriebsvermögens.
15.11	Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu fiktiven Teilbetrieben.	Nur in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Mitunternehmeranteil stehende Wirtschaftsgüter und Schulden können zugeordnet werden.	Aus unserer Sicht stellt sich die angesprochene Problematik bei Mitunternehmeranteilen nicht, da insoweit eine Zuordnung bereits über das Institut des Sonderbetriebsvermögens erfolgt (siehe § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und die hierzu entwickelten Grundsätze). Vorschlag: Die Ausführungen zu Mitunternehmeranteilen sind zu streichen.
15.17	Schädliche Aufstockung eines fiktiven Teilbetriebs, der bei der Kapitalgesellschaft verbleibt.	Wertansatzwahlrecht bei fiktiven Teilbetrieben aufgrund § 15 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 11 Abs. 2 UmwStG ist ausgeschlossen, wenn eine Aufstockung entweder bei einem übergehenden oder bei einem verbleibenden fiktiven Teilbetrieb erfolgt.	Die Finanzverwaltung hält an ihrer bisher schon im Schreiben zum UmwStG 1995 vertretenen restriktiven Sichtweise fest, nach der eine Pflicht zum Ansatz des gemeinen Werts auch dann besteht, wenn der aufgestockte fiktive Teilbetrieb beim übertragenden Rechtsträger verbleibt. Der Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 11 Abs. 2 UmwStG stellt demgegenüber nur auf übergehende fiktive Teilbetriebe ab (vgl. zuletzt <i>Heurung/Engel/Schröder</i> , GmbHR 2011, 617, 621 m.w.N.). Vorschlag: Der Ausschluss des Wertansatzwahlrechts bei fiktiven Teilbetrieben nach § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG gilt nur für übergehende, nicht jedoch für verbleibende fiktive Teilbetriebe.
15.18	Einlage und Überführung von Wirtschaftsgütern.	Bei Mitunternehmeranteilen ist jede Einlage und Überführung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven schädlich.	Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut wird nur die Übertragung, nicht dagegen die Überführung von Wirtschaftsgütern erfasst; von daher ist insbesondere der Wechsel vom Eigenbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG unschädlich. Die verdeckte Einlage ist ebenfalls nicht hierunter zu subsumieren, da es sich hierbei zwar um eine Übertragung handelt; allerdings wird der Gesellschaftsanteil hierdurch mangels Gewährung zusätzlicher Gesellschaftsrechte nicht aufgestockt. Vorschlag: Werden keine Gesellschaftsrechte gewährt, ist die – auch steuerneutrale – Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern keine Aufstockung des Mitunternehmeranteils. Nach Rn. 15.18 des BMF-Schreibens zum UmwStG 1995 war die verdeckte Einlage in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft regelmäßig unschädlich, weil keine Aufstockung der Beteiligung erfolgte.

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011
Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			Vorschlag: Beibehaltung dieser Aussage.
15.23	Unentgeltliche Anteilsübertragung.	Erbfolge und Erbauseinandersetzung ohne Ausgleichszahlung als Fälle der unentgeltlichen Übertragung.	Nicht erwähnt werden insbesondere die Realteilung und die Übertragung gegen Versorgungsleistungen. Vorschlag: Die genannten Übertragungswege werden klarstellend ergänzt.
15.24	Schädliche Veräußerungen von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft.	Nach Ansicht des BMF fallen hierunter sämtliche Übertragungen gegen Entgelt. Entgeltliche Übertragungen sind auch Verschmelzungen, Einbringungen und Formwechsel.	Nicht jede Umwandlung stellt einen entgeltlichen Vorgang dar (siehe Kommentar zu Rn. 00.02).
15.26	Fünffährige Haltedauer.	Die fünfjährige Haltedauer beginnt am steuerlichen Übertragungstichtag.	Die Regelung ist sachwidrig, wenn die Anteile innerhalb des steuerlichen Rückwirkungszeitraums übertragen werden. Wird z.B. eine 100%ige Beteiligung am 1.5.2011 veräußert und wird am 1.7.2011 rückwirkend zum 31.12.2010 ein Teilbetrieb abgespalten, so wäre eine Erfolgsneutralität danach nicht gegeben. Der Gesetzeswortlaut ist erkennbar sinnwidrig. Vorschlag: Aufnahme eines Hinweises, wonach die Vorschrift auf Anteilsübertragungen im Rückwirkungszeitraum nicht anwendbar ist.
15.41	Untergang von Verlusten und Verlustvorträgen.	Auch Verluste des laufenden Jahres gehen bei unterjähriger Abspaltung unter.	Da die übertragende Kapitalgesellschaft weiter fortbesteht und zum Abspaltungszeitpunkt kein Rumpfwirtschaftsjahr bildet, entsteht der Verlust erst am Ende ihres Wirtschaftsjahres. Von daher ist nicht ersichtlich, weshalb der bis zum Spaltungszeitpunkt wirtschaftliche entstandene Verlust verloren gehen soll. Vorschlag: Anpassung dahingehend, dass bei unterjähriger Abspaltung ein laufender Verlust erhalten bleibt.
18.02	Wegfall gewerbesteuerlicher Verlustvorträge.	Hinweis auf § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.	Hinweis auf Kommentar zu Rn. 03.25 (mögliche Verfassungswidrigkeit einer aufgrund der Mindestbesteuerung entstehenden endgültigen Belastung).
18.04	Gewerbesteuerliche Relevanz der Bezüge nach § 7 UmwStG bei Fiktion nach § 5 Abs. 3 UmwStG.	Es ist auf die Verhältnisse zu Beginn des Erhebungszeitraums der übernehmenden Personengesellschaft	Wird auf den Beginn des Erhebungszeitraums der übernehmenden Personengesellschaft abgestellt, sind trotz Gesamtrechtsnachfolge die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs z.B. nicht erfüllt, wenn im Laufe eines Erhebungszeitraums auf eine

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		schaft abzustellen.	<p>bereits bestehende Personengesellschaft verschmolzen wird, auch wenn die Voraussetzungen beim übertragenden Rechtsträger erfüllt waren. Dies widerspricht dem allgemeinen Grundsatz, dass der übernehmende Rechtsträger in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt.</p> <p>Vorschlag: Die Besitzzeiten des übertragenden Rechtsträgers sind beim übernehmenden Rechtsträger anzurechnen.</p>
18.06	Schädliche Veräußerungsvorgänge.	Die Veräußerung eines Anteils an der übernehmenden Mitunternehmerschaft löst die Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 UmwStG aus.	<p>Der Erlass enthält keine Aussagen zu den in der Praxis bedeutsamen doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften. Nach § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG ist auch die Veräußerung von Anteilen an „der“ Mitunternehmerschaft schädlich. U.E. ist damit die Personengesellschaft gemeint, auf die umgewandelt wurde. Mittelbare Veräußerungsvorgänge sind dagegen unbeachtlich.</p> <p>Fall 1: Die Tochterkapitalgesellschaft einer Oberpersonengesellschaft wird in eine (Tochter-) Personengesellschaft umgewandelt. Im Folgenden werden die Anteile an der Oberpersonengesellschaft veräußert.</p> <p>Vorschlag: Klarstellung, dass die Veräußerung der Anteile an der Oberpersonengesellschaft keine Veräußerung i.S.d. § 18 Abs. 3 UmwStG darstellt (so auch OFD Koblenz, DB 2005, 78, Ziffer 2).</p> <p>Fall 2: Eine Kapitalgesellschaft wird in eine Personengesellschaft umgewandelt und die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft bringen ihre Anteile nach § 24 UmwStG unter dem gemeinen Wert in eine andere (Ober-) Personengesellschaft ein.</p> <p>Vorschlag: Klarstellung, dass zwar die Veräußerung der Anteile an der Unterpersonengesellschaft durch die Oberpersonengesellschaft die Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 UmwStG auslöst (Rn. 18.07), nicht jedoch die Veräußerung der Anteile an der Oberpersonengesellschaft durch deren Gesellschafter.</p> <p>Fall 3: Eine Kapitalgesellschaft wird auf eine Oberpersonengesellschaft verschmolzen und die Oberpersonengesellschaft veräußert nachfolgend Anteile an einer Unterpersonengesellschaft.</p>

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		<p>Als Veräußerung gilt auch die Übertragung gegen wiederkehrende Bezüge. Das Wahlrecht nach R 16 Abs. 11 EStR 2010 (Sofortbesteuerung versus Zuflussbesteuerung) besteht für Zwecke des § 18 UmwStG nicht.</p>	<p>schaft, an der sie bereits vor der Verschmelzung beteiligt war. Vorschlag: Klarstellung, dass § 18 Abs. 3 UmwStG nicht ausgelöst wird.</p> <p>Die Verwaltungsauffassung ist abzulehnen. Der BFH wird über die Frage zu entscheiden haben (Hinweis auf anhängiges Verfahren BFH X R 40/10). Vorschlag: Auch im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 3 UmwStG kann von der Zuflussbesteuerung Gebrauch gemacht werden. Dann liegt keine Veräußerung i.S.d. § 18 Abs. 3 UmwStG vor (siehe auch <i>Neu/Hamacher</i>, DStR 2010, 1453).</p>
18.07	<p>Fortführung der Fünfjahresfrist des § 18 Abs. 3 UmwStG bei Weiterbringungen und unentgeltlichen Übertragungen.</p>	<p>Der Fünfjahreszeitraum in Weiterbringungsfällen wird nur dann nicht fortgesetzt, wenn eine Einbringung zu gemeinen Werten im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt.</p> <p>Die Fünfjahresfrist wird im Fall der unentgeltlichen Übertragung vom Rechtsnachfolger fortgeführt.</p> <p>Bei Einbringungen nach § 20 UmwStG tritt die übernehmende Gesellschaft in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein.</p>	<p>Dies ist nicht sachgerecht, da auch im Fall der Einbringung zu gemeinen Werten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge sämtliche stille Reserven der Gewerbesteuer unterworfen wurden. Vorschlag: Ausdehnung des Abbruchs der Fünfjahresfrist auf Einbringungen zu gemeinen Werten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.</p> <p>Nach Rn. 18.10 UmwStG-Erlass 1998 war eine Realteilung wie eine unentgeltliche Übertragung zu behandeln. Der Erlassentwurf äußert sich hierzu nicht. Vorschlag: Hinweis, ob Realteilung wie eine unentgeltliche Übertragung behandelt wird oder nicht.</p> <p>Veräußert die übernehmende Kapitalgesellschaft den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, unterliegt der Gewinn ohnehin bereits der Gewerbesteuer (§ 7 Satz 2 GewStG) und kommt eine Gewerbesteuerermäßigung bereits rechtsformbedingt nicht in Betracht. Vorschlag: Hinweis auf § 20 UmwStG streichen.</p>
18.09	<p>Gewerbesteuerliche Verstrickung der stillen Reserven des überneh-</p>	<p>Hinweis auf Gesetzeswortlaut.</p>	<p>Die gesetzliche Regelung ist mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht vereinbar (siehe auch das BFH-Urteil VIII R 47/05 v. 20.11.2006, BStBl. II 2008, 69, das zur Gesetzesände-</p>

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
	menden Rechtsträgers (§ 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG).		<p>rung geführt hat). § 18 Abs. 3 UmwStG ist eine Missbrauchsregelung und demzufolge eng auszulegen. Die uneingeschränkte Besteuerung der stillen Reserven beim übernehmenden Rechtsträger ist überschießend (Beispiel: Verschmelzung einer Vorrats-GmbH auf eine Personengesellschaft mit stillen Reserven in Höhe von 100 Mio. €).</p> <p>Vorschlag: Aufnahme einer Billigkeitsregelung für die Fälle, in denen die stillen Reserven des übertragenden Rechtsträgers im Verhältnis zu den stillen Reserven des übernehmenden Rechtsträgers von untergeordneter Bedeutung sind (weniger als 10 %). Jedenfalls in diesen Fällen sollte § 18 Abs. 3 UmwStG überhaupt nicht oder nur im Hinblick auf das übertragene Vermögen gelten.</p>
18.10	Gewerbsteuerliche Behandlung von Veräußerungsverlusten.	Veräußerungsverluste sind für § 18 Abs. 3 UmwStG unbeachtlich.	<p>Der Wortlaut des § 18 Abs. 3 UmwStG spricht zwar nur von Veräußerungsgewinnen. Dies ist jedoch auch in anderen Vorschriften der Fall (z.B. in § 4 Abs. 1 EStG), in denen jeweils auch der Verlustfall erfasst wird.</p> <p>Vorschlag: Klarstellung, dass auch Veräußerungsverluste von § 18 Abs. 3 UmwStG erfasst werden.</p>
E20.04	Ermittlung des Einbringungsge- winns.	Bewertung zum gemeinen Wert auf den Übertragungstichtag.	<p>Es erfolgt keine Aussage dazu, wie der gemeine Wert zu ermitteln ist.</p> <p>Vorschlag: Verweis auf Rn. 03.07.</p>
E20.06	Folgen einer nachträglichen Be- steuerung des Einbringungsge- winns.	Darstellung anhand eines Beispiels.	<p>Die Lösung des Beispiels lässt steuerliche Fragen unbeantwortet.</p> <p>Vorschlag: Hinzuweisen ist darauf, dass im Falle einer Buchwertaufstockung bei der B-GmbH eine entsprechende Erhöhung des Einlagenkontos erfolgt. Des Weiteren sollte klar- gestellt werden, dass bei A keine Gewerbesteuerpflicht hinsichtlich des Einbringungsge- winns besteht.</p>
20.03	Einbringender, wenn Gegenstand der Einbringung Betriebsvermö- gen einer Personengesellschaft ist.	Abweichend von der bisherigen Sichtweise (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Rn. 20.05) kann Einbringender sowohl die Perso- nengesellschaft selbst als auch deren Mitunternehmer sein. Inso- weit ist entscheidend, ob die Perso- nengesellschaft infolge der Ein-	<p>Es wird nicht deutlich, welche Konsequenzen sich aus der Auffassung der Finanzverwaltung ergeben. Bringt z.B. eine Personengesellschaft einen Teilbetrieb in eine Tochter- Kapitalgesellschaft ein, so soll nach BMF die Personengesellschaft Einbringender sein. Fraglich ist dann etwa, ob der Vorgang für sämtliche Mitunternehmer nicht steuerneutral durchgeführt werden kann, wenn bei einem anderen Mitunternehmer die hierfür maßgebli- chen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, weil z.B. Sonderbetriebsvermögen nicht mit einge- bracht wird oder die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG nicht vorlie- gen. Unklar ist auch, ob ein bestehendes Bewertungswahlrecht einheitlich ausgeübt werden</p>

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		<p>bringung aufgelöst wird (so bei einer Verschmelzung) – dann sind Einbringende die Mitunternehmer, oder aber die Personengesellschaft fortbesteht – dann ist diese selbst Einbringende.</p>	<p>muss. Vorschlag: Da die Rechtsfolgen je nach Einbringendem sehr unterschiedlich sein können, wäre eine zumindest beispielhafte Aufzählung der Fälle, in denen die Mitunternehmer Einbringende sind und der Fälle, in denen die Mitunternehmerschaft selbst Einbringende ist, sinnvoll. Des Weiteren sollte klargestellt werden, dass die Nichteinhaltung der Voraussetzungen durch einen Mitunternehmer unschädlich für die übrigen Mitunternehmer ist.</p> <p>Es handelt sich um eine Änderung der Verwaltungsauffassung mit u.U. tief greifenden Folgen. Vorschlag: Für bereits realisierte Umwandlungsfälle halten wir eine Übergangsregelung für zwingend. Zu denken ist an ein Wahlrecht im Hinblick auf die Anwendung der bisher gültigen oder der neuen Rechtsauffassung.</p>
20.05	<p>Notwendigkeit der Einbringung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen, Begriff des Teilbetriebs.</p>	<p>Auch in den Fällen des § 20 UmwStG wendet die Finanzverwaltung den EU-rechtlichen Teilbetriebsbegriff an (siehe auch Rn. 15.02).</p> <p>Herausgestellt wird, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zwingend übertragen werden müssen; eine Nutzungsüberlassung an die Kapitalgesellschaft soll insoweit nicht ausreichend sein.</p>	<p>Siehe zum Teilbetriebsbegriff den Kommentar zu Rn. 15.02. Aus dem fehlenden Verweis auf Rn. 15.03 dürfte zu schließen sein, dass ein Teilbetrieb im Aufbau jedenfalls für Zwecke des § 20 UmwStG anerkannt wird. Entsprechendes gilt für den nicht vorhandenen Verweis auf Rn. 15.10, in der die Zuordnung nicht funktional wesentlichen Betriebsvermögens zu den einzelnen Teilbetrieben geregelt ist. Vorschlag: Klarstellung beider Punkte.</p> <p>Die Frage, wie Anteile an einer Komplementär-GmbH einzustufen sind, also ob diese als wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens anzusehen sind und wie mit diesen Anteilen bspw. beim Formwechsel einer GmbH & Co. KG in eine GmbH umzugehen ist, wird nicht angesprochen, obwohl diese Frage in der Praxis sehr bedeutsam ist. Vorschlag: Explizite Äußerungen zu dieser Frage.</p> <p>Es erfolgt keine Aussage dazu, was unter „Übertragung“ zu verstehen ist. Vorschlag: Klarstellung, dass die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend ist (Hinweis auf Rn. 15.08).</p>

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		Im letzten Satz der Rn. 20.05 wird ausgeführt, dass ein im Betriebsvermögen vorhandener Mitunternehmeranteil dann zwingend mit einzubringen ist, wenn dieser als funktional wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs anzusehen ist.	Die zwingende Miteinbringung eines im Betriebsvermögens vorhandenen als wesentliche Betriebsgrundlage einzustufenden Mitunternehmeranteils widerspricht der bisherigen Sichtweise und der Rechtsprechung des BFH (so BFH IV R 49/08 v. 25.2.2010, BStBl. II 2010, 726), wonach eine begünstigte betriebliche Einheit selbst nicht wesentliche Betriebsgrundlage einer anderen Einheit ist. Vorschlag: Die vorgesehene Regelung sollte gestrichen werden. Soweit der Erlassentwurf insoweit unverändert bleiben sollte, ist u.E. der geänderten Auffassung durch eine Übergangsregelung – zumindest einer Regelung für bereits realisierte Fälle – Rechnung zu tragen. Im Übrigen auch Hinweis auf Kommentar zu Rn. 15.05.
20.06	Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen und Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Einbringung in ein anderes Betriebsvermögen.	Die Finanzverwaltung verweist im Falle der Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen auf die Gesamtplanrechtsprechung.	Fraglich erscheint, ob die Gesamtplanrechtsprechung insoweit als einschlägig angesehen werden kann. Die Rechtsprechung (vgl. BFH I R 72/08 v. 25.11.2009, BStBl. II 2010, 471 und BFH IV R 49/08 v. 25.2.2010, BStBl. II 2010, 726) ist insoweit nicht eindeutig. Beide Urteile, welche auch im Erlassentwurf zitiert werden, sind im Übrigen nicht zu Einbringungsfällen nach § 20 UmwStG ergangen und können u.E. auch insoweit nicht herangezogen werden. Jedenfalls im Falle einer dauerhaften Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen sieht der BFH keinen Gestaltungsmissbrauch (BFH I R 72/08 v. 25.11.2009, BStBl. II 2010, 471). Im Übrigen stellt sich insoweit auch grundsätzlich die Frage nach der Grundlage für die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung. Ziel der Zulassung steuerneutral durchzuführender Umwandlungen ist die Erleichterung betriebswirtschaftlich gebotener Vorgänge. Dies erfordert aber gerade oftmals die Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter in eine andere betriebliche Einheit. Da insoweit die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist, ist kein Grund für die Formulierung im Erlassentwurf ersichtlich. Vorschlag: Streichung des Hinweises auf die Gesamtplanrechtsprechung.
20.07	Behandlung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter.	Bei der Einbringung zurückbehaltene Wirtschaftsgüter gelten als entnommen.	Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens brauchen dann nicht mit eingebracht zu werden, wenn diese keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen. Diese können nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes (Sonder-) Betriebsvermögen überführt werden. Fraglich ist, ob im Fall einer rückwirkenden Einbringung eine steuerneutrale Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen zulässig ist. Vorschlag: Aufnahme eines Hinweises, wonach eine rückwirkende Einbringung die Buch-

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			wertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG nicht hindert.
20.08	Anteile an der übernehmenden Gesellschaft im Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs.	Die Finanzverwaltung lässt eine Zurückbehaltung der Anteile auf unwiderruflichen Antrag zu, wenn die Einbringenden diese Anteile als steuerverhaftet i.S.d. § 22 UmwStG behandeln.	Es werden keine Ausführungen zur Frist und Form des Antrags gemacht. Vorschlag: Hinsichtlich des Antrags sind Ausführungen zu den zeitlichen und formalen Anforderungen wünschenswert. Erforderlich erscheint überdies eine Aussage, wie mit bereits verwirklichten Umwandlungsvorgängen umzugehen ist. Mangels einer zeitlichen Vorgabe für die Antragstellung dürfte insoweit eine Antragstellung noch möglich sein. Dies sollte klargestellt werden.
20.10	Mitunternehmeranteil als Einbringungsgegenstand.	Gilt auch für den Teil eines Mitunternehmeranteils.	Wird lediglich ein Teil eines Mitunternehmeranteils eingebracht, so ist fraglich, ob etwaiges Sonderbetriebsvermögen (quotal) mit eingebracht werden muss (so Rn. 15.04 für die Spaltung). Vorschlag: Aufnahme einer Aussage, ob Rn. 15.04 insoweit entsprechend anzuwenden ist.
20.11	Einbringung von Betriebsvermögen, zu dem auch selbst wiederum Mitunternehmeranteile gehören.	Die Einbringung von zu einem Betriebsvermögen gehörenden Mitunternehmeranteilen wird als separater Einbringungsvorgang gesehen. Dies soll allerdings nicht gelten, wenn auch der Betrieb eingebracht wird und dem Mitunternehmeranteil funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zuzurechnen sind.	Verweis auf Kommentar zu Rn. 20.05 und 15.05. Vorschlag: Streichung des letzten Halbsatzes des zweiten Satzes in Rn. 20.11.
20.13	Steuerlicher Übertragungsstichtag.	Die Finanzverwaltung führt aus, dass sich der Einbringungszeitpunkt „aus der Bilanz oder der Steuererklärung“ ergeben muss.	Der Hinweis ist unpräzise. Vorschlag: Wir regen eine Präzisierung dahin gehend an, dass ausgeführt wird, welche Bilanz und welche Steuererklärung gemeint ist.
20.15	Leistungsvergütungen u.Ä. im Rückwirkungszeitraum.	Der Höhe nach angemessene Leistungsvergütungen werden als Betriebsausgaben anerkannt.	Es fehlt ein Hinweis, ob bei beherrschenden Gesellschaftern Vereinbarungen steuerlich anerkannt werden, die dem formalen Fremdvergleich nicht standhalten und bereits dem Grunde nach verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011
Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			Vorschlag: Aufnahme eines entsprechenden Hinweises.
20.18	Einbringung in eine Organgesellschaft.	Grundsätzlich kein Bewertungswahlrecht (Hinweis auf Rn. 11.08).	Verweis auf Kommentar zu Rn. 11.08.
20.19	Verhältnis Handels- und Steuerbilanz.	Das steuerliche Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kann unabhängig von der Steuerbilanz ausgeübt werden.	<p>Das Beispiel nennt lediglich den Fall, dass das übergehende Vermögen handelsrechtlich in Höhe des Mindeststammkapitals angesetzt wird.</p> <p>Vorschlag: Aufnahme eines Hinweises zu den handelsrechtlichen Bewertungsspielräumen und zu den sich hieraus (nach BilMoG) zwingend ergebenden passiven Steuerlatenzen.</p> <p>Unklar und möglicherweise auch vom Ergebnis her nicht richtig erscheinen die Äußerungen zur Fortführung des steuerlichen Ausgleichspostens. Nach h.M. (nur <i>Widmann</i> in <i>Widmann/Meyer</i>, § 20 UmwStG, Rn. R 171, Mai 2008) führt in der Folgezeit jedes Übersteigen des steuerbilanziellen Ergebnisses über das der Handelsbilanz zu einer Verminderung des Ausgleichspostens. Dies ist mithin nicht beschränkt auf die Wertfortführung der Wirtschaftsgüter, die zur Bildung des Ausgleichspostens geführt haben. Eine andere Vorgehensweise wäre in der Praxis auch kaum umsetzbar.</p> <p>Vorschlag: Aufnahme einer diesbezüglichen Klarstellung. Des Weiteren regen wir eine Stellungnahme dazu an, ob sich der steuerliche Ausgleichsposten auf das Einlagekonto bzw. den ausschüttbaren Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG auswirkt.</p>
20.20-20.22	Ausübung des Bewertungswahlrechts.	Das Wertansatzwahlrecht ist nach Ansicht der Finanzverwaltung in der ersten laufenden Schlussbilanz des übernehmenden Rechtsträgers auszuüben.	Der verwendete Begriff „steuerliche Schlussbilanz“ in Rn. 20.20 kann nach unserer Auffassung zu Missverständnissen führen. Beispiel: Ausgliederung eines Teilbetriebs am 1.8.2011 auf eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft a) zum 31.12.2010 oder b) zum 31.5.2011 (Geschäftsjahr = Kalenderjahr). Gemeint ist zunächst offensichtlich der reguläre Jahresabschluss und nicht etwa eine Sonderbilanz aus Anlass der Umwandlung/Einbringung; im Beispiel ist mithin wohl die reguläre Bilanz im Fall a) zum 31.12.2010 und im Fall b) zum 31.12.2011 gemeint. Zum anderen existiert nicht zwingend eine steuerliche Bilanz. Vielmehr besteht bekanntermaßen ein Wahlrecht, ob explizit eine Steuerbilanz erstellt wird oder aber der Besteuerung die Handelsbilanz mit einer ggf. notwendigen Überleitungsrechnung zu Grunde gelegt wird. Weiterhin müsste bedacht werden, dass Jahresabschlüsse ab dem Wirtschaftsjahr 2012 bzw. 2012/2013 nach derzeitigem Stand gem. § 5b EStG elektronisch

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			an die Finanzverwaltung zu übermitteln sind. Vorschlag: Hinweis auf den „ersten, der Besteuerung zu Grunde zu legenden Jahresabschluss der übernehmenden Gesellschaft nach der Einbringung“. Im Hinblick auf die zukünftige elektronische Übermittlung von Bilanz und Steuererklärung ist eine praxisgerechte Lösung zu erarbeiten.
21.09	Ermittlung des gemeinen Werts nach Maßgabe des § 11 BewG.	Verweis auf § 11 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 und 2 BewG.	Verweis auf Kommentar zu Rn. 03.07.
22.02	Besteuerung des Einbringungsgewinns I.	Ist eine Personengesellschaft Einbringende, so soll wegen des Transparenzprinzips sowohl die Veräußerung der erhaltenen Anteile durch die Personengesellschaft als auch die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an der Personengesellschaft als Veräußerungsvorgang i.S.d. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu werten sein. Bei mehrstöckigen Personengesellschaften soll die Veräußerung auf jeder Ebene schädlich sein.	Ist Einbringender eine Personengesellschaft (Hinweis auf Rn. 20.03), so muss konsequenterweise die Prüfung einer schädlichen Veräußerung auf die Anteile, die diese im Rahmen der Einbringung erhalten hat, beschränkt werden. Maßgebend kann nur das Schicksal der sperrfristbehafteten Anteile sein. Für die Sichtweise der Finanzverwaltung findet sich u.E. keine gesetzliche Grundlage; so ist in § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 und Nr. 5 die mittelbare Veräußerung nicht aufgeführt. Aus dem Prinzip der transparenten Besteuerung der Personengesellschaften kann u.E. nichts anderes hergeleitet werden. Ansonsten wäre es inkonsequent, die Personengesellschaft als Einbringende anzusehen. Vorschlag: Insoweit sollte der zweite Absatz in Rn. 22.02 gestrichen werden.
22.22	Grenzüberschreitende Weitereinbringung von sperrfristbehafteten Anteilen.	Keine Besteuerung des Einbringungsgewinns, wenn die Weitereinbringung zu Buchwerten erfolgt.	Die Voraussetzungen der Steuerneutralität bleiben unklar. Nach dem letzten Satz der Rn. 22.22 (vor dem Beispiel) ist darauf abzustellen, ob beim Einbringenden stille Reserven aufzudecken sind. Im Beispiel wird dagegen der Buchwertansatz bei dem übernehmenden ausländischen Rechtsträger genannt. Vorschlag: Klarstellung, dass es nicht auf den Ansatz des inländischen Buchwerts im Ausland ankommt.
22.23	Folgeumwandlungen.	Grundsätzlich führt jede der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nachfolgende Umwandlung oder	Grundsätzlich ist die Einführung der Billigkeitsmaßnahme zur Vermeidung einer nachträglichen Besteuerung bei einer Folgeumwandlung zu begrüßen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann die Billigkeitsregelung nur auf übereinstimmenden Antrag aller Personen, bei

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		<p>Einbringung sowohl des Einbringenden als auch der aufnehmenden Kapitalgesellschaft sowie die umwandlungsbedingte Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile zu einer schädlichen Veräußerung. Bei Umwandlungen sieht die Finanzverwaltung eine Billigkeitsregelung vor.</p>	<p>denen ansonsten ein Einbringungsgewinn zu versteuern wäre, angewendet werden. U.E. ist die Forderung eines gemeinsamen Antrags zu weitgehend. Die Billigkeitsregelung sollte gesellschaftlerbezogen ausgestaltet sein. Ansonsten können sich unnötige gesellschaftsrechtliche Konflikte ergeben, da dann einzelne Gesellschafter die Anwendung der Billigkeitsmaßnahme verhindern können (hierzu nur <i>Haritz</i>, GmbHR 2009, 1251, 1552).</p> <p>Vorschlag: Gesellschaftlerbezogene Ausgestaltung der Billigkeitsregelung.</p> <p>Für die Anwendung der Billigkeitsregelung werden vier Voraussetzungen aufgezählt. Diese Aufzählung beginnt mit den Worten „Dies setzt <i>zumindest</i> voraus, ...“. Unklar ist, was mit „zumindest“ gemeint ist.</p> <p>Vorschlag: Streichung des Wortes „zumindest“.</p> <p>Im Übrigen erscheinen die vier Voraussetzungen sehr unklar formuliert, so dass keine Planungssicherheit geschaffen wird.</p> <p>Vorschlag: So könnte die erste Voraussetzung schlicht lauten „die Besteuerung eines Einbringungsgewinns I bzw. II weiter sicher gestellt ist“.</p> <p>Die als vierter Punkt genannte Voraussetzung, nach der sich die Antragsteller damit einverstanden erklären müssen, dass auf alle unmittelbaren und mittelbaren Anteile an einer an der Umwandlung beteiligten Gesellschaft § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG entsprechend anzuwenden ist, sollte aus unserer Sicht gestrichen werden. Vielmehr ist es insoweit völlig ausreichend, wenn – so die erste Voraussetzung – die Besteuerung eines Einbringungsgewinns I bzw. II sicher gestellt ist.</p> <p>Vorschlag: Streichung dieser Bedingung. Sollte an dem Antragserfordernis festgehalten werden, so halten wir es für erforderlich, Regelungen zu Form, Frist, Antragsteller und Antragsempfänger vorzusehen, um insoweit Klarheit zu schaffen.</p> <p>Der generelle Ausschluss der Billigkeitsregelung für den Fall der Rückumwandlung (upstream merger auf den Einbringenden – Beispiel 3 in Rn. 22.23) kann u.E. nicht über-</p>

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			<p>zeugen. Nach unserer Auffassung liegt in diesem Fall mangels Übertragung des Eigentums an den Anteilen auf einen anderen Rechtsträger keine Veräußerung vor (so auch <i>Benz/Rosenberg</i>, DB 2011, 1354, 1359). Im Übrigen ist die Annahme einer missbräuchlichen Vorgehensweise fernliegend.</p> <p>Vorschlag: Änderung der Lösung, wonach der anschließende Up-Stream-Merger keinen schädlichen Veräußerungsvorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG darstellt.</p> <p>Weiterhin erscheint es aus unserer Sicht fraglich, ob Einbringungen nach § 24 UmwStG von der Billigkeitsregelung ausgeschlossen werden müssen. Es ist zwar richtig, dass das Gesetz diesbezüglich keine explizite Regelung enthält, jedoch kann insoweit auch eine auszufüllende Regelungslücke gesehen werden. Insoweit sollte dem Grundgedanken des UmwStG gefolgt werden, nach dem betriebswirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen ohne steuerliche Hemmnisse ermöglicht werden sollen. Soweit die Besteuerung des Einbringungsgewinns I bzw. II sicher gestellt ist, sollte u.E. daher auch dieser Fall von der Billigkeitsregelung erfasst werden.</p> <p>Vorschlag: Ausdrücklicher Einbezug von Einbringungen nach § 24 UmwStG unter den sonstigen Voraussetzungen.</p>
24.02	Einbringung von Teilbetrieben.	Verweis auf Rn. 20.05 bis 20.08.	<p>Nach der Rechtsprechung des BFH ist die 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kein Teilbetrieb i.S.d. § 24 UmwStG (BFH I R 77/06 v. 17.7.2008, BStBl. II 2009, 464). Hierauf hatte das BMF mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF IV C 6 - S-2134 / 07 / 10005 v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671). Der Erlassentwurf trifft hierzu keine Aussage.</p> <p>Vorschlag: Aufnahme eines Hinweises, wonach die Finanzverwaltung weiterhin davon ausgeht, dass eine 100%ige Beteiligung für Zwecke des § 24 UmwStG einen Teilbetrieb darstellt. Vorzuziehender wäre eine klare gesetzliche Regelung.</p>
	Erstellung einer steuerlichen Schlussbilanz.	Notwendigkeit besteht auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.	<p>Die BMF-Auffassung steht im Fall der Buchwertfortführung im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung (BFH XI R 32/06 v. 14.11.2007, BFH/NV 2008, 385).</p> <p>Vorschlag: Verzicht auf Aufstellung einer steuerlichen Schlussbilanz.</p>
24.06	Gewährung von Gesellschafts-	Verbuchung auf einem als steuerli-	Erwähnt wird das Kapitalkonto II mit steuerlichem Eigenkapitalcharakter nur im Zusam-

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
	rechten.	ches Eigenkapital zu behandelnden Kapitalkonto II (Hinweis auf BMF IV B 2 - S-2241a - 51/93 II v. 30.5.1997, BStBl. I 1997, 627) ist in bestimmten Fallkonstellationen erfasst.	menhang mit einer Verbuchung auf dem Kapitalkonto I. Vorschlag: Klarstellung, dass Verbuchung auf Kapitalkonto II mit steuerlichem Eigenkapitalcharakter auch dann erfasst wird, wenn es ausschließlich oder zusammen mit dem Rücklagenkonto angesprochen wird (bei zusätzlicher Verbuchung auf dem Darlehenskonto anteilige Gewinnrealisierung).
24.10	Einbringung mit Zuzahlung zu Buchwerten.	Erfolgt die Zahlung in das Vermögen der Gesellschaft, so steht dies einer (schädlichen) Zahlung unmittelbar an den Einbringenden gleich, wenn der Einbringende im Anschluss an die Einbringung größere Entnahmen tätigen darf und bei der Bemessung seines Gewinnanteils auf seinen ihm dann noch verbleibenden Kapitalanteil abgesellt wird.	Regelung ist unbestimmt. Vorschlag: Klarstellung, dass schädliche Zuzahlung nur dann anzunehmen ist, wenn der Einbringende die Entnahme nicht nur tätigen darf, sondern tatsächlich auch tätigt. Im Übrigen Konkretisierung in zeitlicher Hinsicht („im Anschluss an die Einbringung“) und betragsmäßig („größere Entnahmen“).
24.13	Steuerneutralität durch Bildung von Ergänzungsbilanzen.	Korrespondierende Fortentwicklung der Ergänzungsbilanzen.	Es fehlen weiterhin für die Praxis wichtige Hinweise zu Ermittlung von Mehr- und Minder-AfA in den Ergänzungsbilanzen (insbesondere im Hinblick auf AfA-Methode, Nutzungsdauer, Anwendung von § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG und Teilwertabschreibungen) sowie zur Vorgehensweise bei doppelstöckigen Personengesellschaften (insbesondere zur Frage der Durchstockung). Vorschlag: Aufnahme entsprechender Regelungen zu diesen Themenbereichen.
Org.01	Verschmelzung des Organträgers auf ein anderes gewerbliches Unternehmen.	Es handelt sich um einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang. Organschaftliche Ausgleichsposten sind auch bei Verschmelzung zum Buchwert aufzulösen, wenn die Organschaft nicht fortgesetzt wird.	Es ist fraglich, ob die Verschmelzung überhaupt eine „Veräußerung“ i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG darstellt (siehe Kommentar zu Rn. 00.02). Bejahendenfalls ist nicht erkennbar, weshalb die Weiterführung der Organschaft für die Erfolgsneutralität maßgeblich sein soll. Vorschlag: Es spricht vieles dafür, dass der Eintritt in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers gemäß § 12 Abs. 3 Satz 1 und § 4 Abs. 2 UmwStG keine Veräußerung darstellt, so dass sich unabhängig vom gewählten Wertansatz keine Auswirkungen auf organschaftliche Ausgleichsposten ergeben. Andernfalls müssten die Ausgleichsposten zumindest

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
			im Falle des Buchwertansatzes unabhängig davon fortgeführt werden, ob die Organschaft fortbesteht (vgl. auch <i>Rödder</i> , DStR 2011, 1053, 1054).
Org.02	Verschmelzung des Organträgers auf ein anderes gewerbliches Unternehmen und Fortsetzung der bestehenden Organschaft.	Zurechnung der finanziellen Eingliederung beim übernehmenden Rechtsträger ab steuerlichem Übertragungstichtag aufgrund der in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG angeordneten Gesamtrechtsnachfolge. Fortsetzung Organschaft, wenn auch zusätzlich aufgrund gesetzlich angeordneter Rückwirkung eine rückwirkende Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zum übernehmenden Rechtsträger erfolgt.	Die Ansicht des BMF ist zu eng. Sie trägt dem Grundsatz der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge nicht ausreichend Rechnung. Diese führt zur Zurechnung der Anteile an der Organgesellschaft und zur finanziellen Eingliederung, der Zurechnung des GAV einschließlich der bereits abgelaufenen Zeitjahre. Der BFH hat in seinen Urteilen I R 89/09 v. 28.7.2010 (GmbHR 2010, 1268) und I R 111/09 v. 28.7.2010 (GmbHR 2011, 44) zwar nicht entschieden, ob die finanzielle Eingliederung rückbeziehungsfeindlich ist. Er sah die im Umwandlungssteuerrecht (§ 12 Abs. 3 Satz 1, § 4 Abs. 2 UmwStG) angeordnete Rechtsnachfolge als Grund und damit maßgebend an, die finanzielle Eingliederung zum Rechtsvorgänger wegen der umfassenden Geltung der Rechtsnachfolge beim Rechtsnachfolger fortzusetzen. Das gilt auch bei einer im Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft unterjährig erfolgenden Umwandlung. Auf eine Rückwirkung aufgrund besonderer umwandlungssteuergesetzlicher Anordnung kommt es deshalb nicht an (vgl. nur <i>Rödder</i> , DStR 2011, 1053). Vorschlag: Der UmwStG-Erlass sollte der Entwicklung dieser Rechtsprechung vollumfänglich Rechnung tragen.
Org.03	Verschmelzung und Begründung einer erstmaligen Organschaft.	Offenbar wie Rn. Org.02; Zurechnung einer gegenüber dem übertragenden Rechtsträger bestehenden finanziellen Eingliederung aufgrund § 12 Abs. 3 UmwStG ab dem steuerlichen Übertragungstichtag. Darüber hinaus bedarf es aber der rückwirkenden steuerlichen Zurechnung der Anteile.	Es gelten dieselben Überlegungen wie zu Rn. Org.02.
Org.04-06	Organschaft bei Auf- und Abspaltung des Vermögens des Organträgers.	Wie im Fall der Verschmelzung soll die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge nicht ausreichen, sondern eine gesetzlich angeordnete steuer-	Es gelten die Anmerkungen zur Verschmelzung in Rn. Org.02 und Org.03 und zum organschaftlichen Ausgleichsposten in Rn. Org.01 entsprechend.

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		lich rückwirkende Zurechnung der Anteile an der Organgesellschaft notwendig sein.	
Org.07	Ausgliederung der Beteiligung an einer Organgesellschaft auf ein anderes gewerbliches Unternehmen.	Dem übernehmenden Rechtsträger wird eine gegenüber dem übertragenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungstichtag bestehende finanzielle Eingliederung zugerechnet. Bei Anteilen i.S.d. § 21 UmwStG nur dann, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag beginnt.	Es gilt das zu Rn. Org.02, 03 und 04/06 Ausgeführte entsprechend. Die Zurechnung der finanziellen Eingliederung erfolgt aufgrund steuerlicher Rechtsnachfolge (im Fall des § 21 aufgrund § 23 Abs. 1 UmwStG) deshalb auch, wenn die Ausgliederung unterjährig im Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft erfolgt.
Org.08	Formwechsel des Organträgers.	Der Formwechsel berührt die Organschaft nicht, wenn der Rechtsträger neuer Rechtsform tauglicher Organträger ist. Aber auch hier soll zusätzlich eine rückwirkende Zurechnung der Anteile aufgrund besonderer gesetzlicher Anordnung notwendig sein.	Der Formwechsel führt zu keiner anderweitigen Zurechnung von Vermögen, sondern ist identitätswahrend. Deshalb ist eine besondere Rückwirkungs-Zurechnung von Anteilen an der Organgesellschaft nicht vorausgesetzt. Zu organschaftlichen Ausgleichsposten siehe Kommentar zu Rn. Org.01. Vorschlag: Die Rückwirkungs-Zurechnung von Anteilen an der Organschaft sollte gestrichen werden.
Org.10	Formwechsel des Organträgers in Personengesellschaft.	Formwechsel ist kein wichtiger Grund für die Beendigung des GAV.	Handelt es sich bei dem umgewandelten Organträger um eine nicht gewerblich tätige Kapitalgesellschaft und wird diese in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG formgewechselt, so ist diese kein tauglicher Organträger (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). Dies ist u.E. ein wichtiger Grund i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG. Vorschlag: Wegen des Erfordernisses der eigenen gewerblichen Tätigkeit einer Organträger-Personengesellschaft sollte der Formwechsel weiterhin einen wichtigen Grund für die Beendigung eines GAV darstellen.
Org.11	Rückwirkung bei Einbringung	Organschaft erst ab dem Wirt-	Die Regelung ist missverständlich. Bei der Einbringung zur Neugründung beginnt die finan-

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
	eines Teilbetriebs zur Neugründung.	schaftsjahr nach dem steuerlichen Übertragungstichtag.	zielle Eingliederung mit dem steuerlichen Übertragungstichtag. Im Fall der Neugründung sollte die Organschaft unmittelbar mit dem dann beginnenden Wirtschaftsjahr möglich sein. Vorschlag: Wir schlagen eine entsprechende Klarstellung vor.
Org.12	Einbringung eines Teilbetriebs mit Mehrheitsbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft in neu gegründete Kapitalgesellschaft.	Finanzielle Eingliederung am Übertragungstichtag ist übernehmendem Rechtsträger zuzurechnen.	Aufgrund der steuerlichen Rechtsnachfolge i.S.d. § 23 Abs. 1 UmwStG gilt die Zurechnung der finanziellen Eingliederung nicht nur bei Einbringung in eine neu gegründete, sondern auch in eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft (siehe Kommentare zu Rn. Org.02, 03, 04/06). Vorschlag: Entsprechende Umsetzung der BFH-Rechtsprechung.
Org.13	Erstmalige Begründung einer Organschaft zum Übernehmer bei Anteilstausch aufgrund § 21 UmwStG.	Die Begründung einer Organschaft kann frühestens mit Beginn des der Einbringung nachfolgenden Wirtschaftsjahres der eingebrachten Gesellschaft erfolgen, weil § 21 UmwStG keine Rückwirkung vorsieht.	U.E. ist auch in den Fällen einer unterjährigen Einbringung eine Organschaft auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der eingebrachten Gesellschaft aufgrund der in § 23 Abs. 1 UmwStG durch Verweis auf die Gesamtrechtsnachfolge entsprechend § 4 Abs. 2, § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG möglich, weil der BFH (siehe Rn. Org.02) nicht auf die Rückwirkung der Einbringung, sondern auf die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge in die finanzielle Eingliederung abstellt. Vorschlag: Entsprechende Umsetzung der BFH-Rechtsprechung.
Org.18	Verschmelzung der Organgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft.	Beendigung des GAV und Auflösung organschaftlicher Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG. § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG führt nicht zum rückwirkenden Tausch der bisherigen Organbeteiligung gegen die Nachfolgebeteiligung.	Die Beendigung des GAV durch Verschmelzung der Organgesellschaft entspricht bisherigem Verständnis. Jedoch treten aufgrund § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerlich an die Stelle der Anteile der übertragenden Körperschaft. Auch hier sollte es sich um eine Nachfolge in die durch die Verschmelzung untergegangenen Anteile handeln, die eine Erstreckung auch auf die Zurechnung der finanziellen Eingliederung der aufnehmenden Gesellschaft zulässt. Eine Auflösung der organschaftlichen Ausgleichsposten dürfte dann ebenfalls nicht stattfinden, weil sich der Ausgleichsposten aufgrund § 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG in einen solchen an der übernehmenden Körperschaft wandelt. Vorschlag: Zurechnung der finanziellen Eingliederung und Nichtauflösung des Ausgleichspostens.
Org.21	Durchgängige Organschaft bei Aufspaltung.	Verweis auf Rn. Org.18 f.; finanzielle Eingliederung muss während des gesamten Wirtschaftsjahres der	Es ist fraglich, ob ein Gewinnabführungsvertrag bei Aufspaltung endet (siehe etwa <i>Herlinghaus</i> , FR 2004, 974, 978). Siehe im Übrigen Anmerkungen zu Rn. Org. 18.

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum UmwStE-Entwurf vom 2.5.2011

Prof. Dr. Norbert Neu, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Heinrich Jürgen Watermeyer

Rn.	Sachverhalt	BMF	Kommentar
		übernehmenden Rechtsträger bestehen.	
K.01	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto.	Es erfolgen keine Aussagen zu Einbringungen nach § 20 UmwStG.	<p>Fehlende Ausführungen zu Einbringungsfällen nach § 20 UmwStG. Insoweit ist von Interesse, wann es ggf. zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto kommt (u.E. zum steuerlichen Übertragungsstichtag) und wann dieser Zugang verwendet werden kann. Insbesondere sollte geklärt werden, ob auf den Zugang zum steuerlichen Einlagekonto auch bereits im ersten Wirtschaftsjahr der aufnehmenden Gesellschaft zurückgegriffen werden kann.</p> <p>Vorschlag: Ergänzung um Ausführungen zu Einbringungsfällen nach § 20 UmwStG. U.E. kann bereits im ersten Wirtschaftsjahr der aufnehmenden Kapitalgesellschaft auf das aus der Einbringung entstandene Einlagekonto zugegriffen werden (so auch <i>Widmann</i> in <i>Widmann/Meyer</i>, § 20 UmwStG, Rn. R 311 (April 2007) mit Beispiel).</p>