Neuer Umwandlungserlass der Finanzverwaltung

Verwaltungs-anweisung:	BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040
Fundstelle:	juris
Problemstellung:	Welche Positionen vertritt die Finanzverwaltung in Bezug auf den neuen Umwandlungserlass?

Neuer Umwandlungserlass von der Finanzverwaltung

Das Jahr 2025 begann mit einer großen Veröffentlichung der Finanzverwaltung: Am 2.1.2025 wurde der neue Umwandlungserlass der Finanzverwaltung veröffentlicht[1]. Der grundlegende Aufbau des bisherigen Erlasses wird dabei beibehalten, sodass die unverändert gebliebenen Ausführungen auch in derselben Rz. wie im bisherigen Erlass dargestellt werden. Im Wesentlichen wurden neue Rechtsprechung und Gesetzesänderungen (auch das JStG 2024) in den Erlass eingearbeitet; so wird beispielsweise an diversen Stellen nun die eGbR als umwandlungsfähiger Rechtsträger mit aufgeführt.

Praxishinweise

1. Der neue Umwandlungserlass wird auch Teil des Seminars **„Veranlagung 2024 - Rechtsänderungen 2024/2025“** sein. Sie können sich unter **https://www.neufang-akademie.de/veranlagung** zu diesem Seminar anmelden.
2. Wir planen aktuell ein Online-Seminar zur Thematik „Neues zu Umwandlungen - Update durch den neuen Umwandlungserlass“ noch im ersten Halbjahr 2025. Wir werden Sie über unseren Newsletter informieren, sobald die Planung des Seminars abgeschlossen ist.

Ausgewählte Änderungen

Hervorzuheben sind im Erlass vor allem folgende ausgewählten Änderungen/Ergänzungen:

Verrechnungsverbot für positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum

- § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG schließt eine Verrechnung von verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers mit positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum aus. Die Verwaltung[2] übernimmt die hierzu entwickelten Grundsätze der Rechtsprechung des BFH[3]. Ferner stellt die Verwaltung klar, dass die Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 2 Abs. 4 Satz 3 bis 5 UmwStG nicht gelten, wenn übertragender und übernehmender Rechtsträger vor Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags verbundene Unternehmen i. S. des

---

1 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris.
2 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 2.40a.
3 BFH, Urteil v. 12.4.2023 I R 48/20, BStBl 2023 II S. 888.

§ 271 Abs. 2 HGB sind[4].

Abgabefrist für die steuerliche Schlussbilanz

- Von der Verwaltung wird bereits die Neuregelung durch das JStG 2024 übernommen, nach der die steuerliche Schlussbilanz dem zuständigen Finanzamt nach § 3 Abs. 2a UmwStG spätestens bis zum Ablauf der nach § 149 AO maßgebenden Frist für den Besteuerungszeitraum, in den der steuerliche Übertragungsstichtag fällt, elektronisch zu übermitteln ist und dass § 5b EStG für die steuerliche Schlussbilanz entsprechend gilt[5].

Erstmalige Äußerungen zu § 4f und § 5 Abs. 7 EStG

- Erstmals äußert sich die Verwaltung zur Anwendung der § 4f und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen[6]. Auf die Ausführungen im Erlass wird insoweit verwiesen.

Formwechsel KapG in PersG: Gewinn nach § 7 UmwStG entsteht in der Gesamthand

- Für den Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft übernimmt die Verwaltung[7] die Rechtsprechung des BFH[8], nach der die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft gem. § 7 Satz 1 UmwStG bei nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln ist.

Bei Abwärtsverschmelzungen ist eine Buchwertübertragung auch hinsichtlich der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft zu prüfen

- Bei einer Abwärtsverschmelzung gehört gem. der Rechtsprechung des BFH[9] auch die unmittelbar auf den Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft übergehende Beteiligung der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i. S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG[10]. Dies hat erhebliche Bedeutung für die Frage, ob der Buchwert in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers angesetzt werden kann. Denn insoweit ist insbesondere von Bedeutung, ob beim Anteilseigner die stillen Reserven an dieser Beteiligung weiterhin dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen[11]. Bei ausländischen Anteilseignern ist dies nach den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) regelmäßig nicht der Fall[12]. Im Ergebnis werden damit Angehörige von Staaten mit DBA regelmäßig schlechter gestellt als solche ohne bestehendes DBA, weil ohne DBA in Deutschland grundsätzlich das Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa EStG verbleibt[13].

Verschmelzung von Organgesellschaften: Aufgabe der bisher ungünstigen Verwaltungsauffassung

- Für eine steuerneutrale Umwandlung oder Einbringung in eine Körperschaft muss gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bzw. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG die spätere Besteuerung der übergehenden Wirtschaftsgüter mit Körperschaftsteuer sichergestellt sein. Entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung[14] ist eine steuerneutrale Umwandlung nach nunmehr geänderter

---

4 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 2.40b.
5 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 03.01.
6 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 03.05.
7 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 05.07a..
8 BFH, Urteil v. 11.4.2019 IV R 1/17, BStBl 2019 II S. 501.
9 BFH, Urteil v. 30.5.2018 I R 31/16, BStBl 2019 II S. 136.
10 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 11.05.
11 BFH, Urteil v. 30.5.2018 I R 31/16, BStBl 2019 II S. 136.
12 Weiss, GmbHR 2019 S. 28 (33).
13 Oppel/Solowjeff/Trappmann, BB 2023 S. 2647, Tz. VII Nr. 1.
14 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 11.08 und Rz.

Verwaltungsansicht[15] auch ohne weitere Bedingungen möglich, sofern das zugerechnete Einkommen beim Organträger der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegt. Dies entspricht der herrschenden Literaturmeinung[16].

- Bezüglich der Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft wird neu geregelt, dass für Anteile im Privatvermögen, die keine wesentliche Beteiligung i. S. des § 17 EStG darstellen, bei Verschmelzung oder Aufspaltung einer Körperschaft § 20 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG und bei Abspaltung § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG Anwendung finden[17].

Anwendung von § 20 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG bei Beteiligungen < 1 % im Privatvermögen

- Ferner übernimmt die Verwaltung[18] die Rechtsprechung des BFH[19], nach der ein etwaiger Gewinn des Gesellschafters auf Grund der Verschmelzung nicht zum steuerlichen Übertragungsstichtag realisiert wird, sondern zu dem Zeitpunkt, zu dem er nach allgemeinen Grundsätzen entsteht.

Zeitpunkt der Realisierung des Gewinns der Gesellschafter

- Nach § 18 Abs. 3 UmwStG unterliegt ein Gewinn aus der Auflösung oder Veräußerung des Betriebs der Gewerbesteuer, wenn innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft eine Betriebsaufgabe oder Veräußerung erfolgt. Das gilt entsprechend, soweit ein Einzelunternehmen, Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird. Die Verwaltung nimmt insoweit zahlreiche Aktualisierungen an die seit dem Jahr 2011 ergangene Rechtsprechung des BFH zur typisierten gewerbesteuerlichen Missbrauchsvorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG beim Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person vor. Auf die Ausführungen im Erlass wird insoweit verwiesen[20].

§ 18 Abs. 3 UmwStG: Gewerbesteuer bei Veräußerung innerhalb von fünf Jahren nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft

- Ein einheitlicher Vorgang, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann, kann nach Verwaltungsauffassung[21] vorliegen, wenn die Übertragung des Gesamthandsvermögens und des funktional wesentlichen Sonder-Betriebsvermögens im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang erfolgt. In diesen Fällen kann § 20 UmwStG angewendet werden. Erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG eine vorherige Übertragung des Sonder-Betriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, so stellte die Umwandlung bzw. Einbringung nach der bisherigen Verwaltungsauffassung[22] eine schädliche Veräußerung (Sperrfristverletzung) dar bzw. führt zur Anwendung der Körperschaftsklausel gem. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG mit jeweils rückwirkendem Teilwertansatz. Ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG wird durch die Verwaltung[23] nunmehr aber ausdrücklich

Einheitliche Übertragung von Gesamthand- und Sonder-Betriebsvermögen im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang

---

20.19.

15 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 11.08.

16 Nitzschke, in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 11 UmwStG, Rz. 47; Schießl, in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 11 UmwStG, Rz. 157; Schmitt, in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl., § 11 UmwStG, Rz. 104.

17 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 13.01.

18 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 13.02.

19 BFH, Urteil v. 17.1.2018 I R 27/16, BStBl 2018 II S. 449.

20 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 18.05 bis 18.12.

21 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.05.

22 BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 33.

23 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.05.

ausgeschlossen.

Beteiligung von 100 % an KapG kein Teilbetrieb i. S. des § 20 UmwStG

- Die Teilbetriebsfiktion im Hinblick auf eine 100 %-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt nach Verwaltungsauffassung[24] nicht im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG. Im Gegensatz dazu stellt nach Verwaltungsauffassung[25] die zu einem Betriebsvermögen gehörende 100 %-ige Beteiligung für Zwecke des § 24 UmwStG einen Teilbetrieb dar.

Anteilige quotale, unter- und überquotale Übertragung des Sonder-Betriebsvermögens

- Nach Verwaltungsauffassung[26] muss bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auch jedes zugehörige (funktional wesentliche) Wirtschaftsgut des Sonder-Betriebsvermögens anteilig mindestens in demselben Verhältnis übergehen, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht. Bei einer Spaltung wird dagegen von der Verwaltung[27] eine Übertragung im selben Verhältnis verlangt. Fraglich sind die Folgen einer über- bzw. unterquotalen Übertragung des Sonder-Betriebsvermögens:
  - Teilweise wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass eine unterquotale Übertragung des Sonder-Betriebsvermögens die Anwendung von § 20 UmwStG ausschließt, während eine überquotale Übertragung des Sonder-Betriebsvermögens der Anwendung von § 20 UmwStG nicht entgegensteht[28].
  - Nach anderer Literaturmeinung führen sowohl die unterquotale als auch die überquotale Übertragung zur Anwendung von § 20 UmwStG, soweit sich der Anteil am Gesamthandsvermögen und am Sonder-Betriebsvermögen decken. Soweit eine überquotale Übertragung vorliegt, soll der den Anteil am Gesamthandsvermögen übersteigende Teil des Sonder-Betriebsvermögens zu einer Gewinnrealisierung führen[29]. Die Verwaltung nimmt bezüglich dieser Folgen nicht Stellung.

Gesamtplangedanke bleibt erhalten

- Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, sollen die Finanzämter nach wie vor die Gesamtplanrechtsprechung prüfen[30]. Obwohl die zeitraumbezogene Gesamtplanrechtsprechung durch die Rechtsprechung des BFH[31] überholt und durch die zeitpunktbezogene Betrachtung ersetzt worden ist, hält die Verwaltung entgegen der herrschenden Literaturmeinung[32] weiterhin daran fest. Die von der Verwaltung[33] zur Rechtfertigung ihrer Auffassung genannten Urteile[34] betreffen die Besteuerung

---

24 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.06.
25 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 24.02.
26 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.11.
27 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 15.04.
28 Herlinghaus, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 20 Rz. 184.
29 Patt, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 20 UmwStG, Rz. 144.
30 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.07.
31 BFH, Urteil v. 29.11.2017 I R 7/16, BStBl 2019 II S. 738.
32 Hageböke/Stangl, FR 2023 S. 1117 (1135); Oppel/Solowjeff/Trappmann, BB 2023 S. 2711 (2713).
33 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.07.
34 BFH, Urteile v. 11.12.2001 VIII R 23/01, BStBl 2004 II S. 474; v. 25.2.2010 IV R 49/08, BStBl II S. 726.

des Aufgabegewinns. Es ist höchstrichterlich geklärt, dass diese Vorschriften normzweck- und zeitraumbezogen auszulegen sind, da es dort um die „geballte Aufdeckung" stiller Reserven geht. Demgegenüber sind die §§ 6 Abs. 3, Abs. 5, 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, §§ 3, 15, 20, 24 UmwStG, die das Kontinuitätsprinzip bei Umstrukturierungen betreffen, nach dem Stichtagsprinzip zeitpunktbezogen auszulegen[35]. Sämtliche „Gesamtplanüberlegungen" der Finanzverwaltung im Kontext dieser Umstrukturierungsnormen zu Lasten der Steuerpflichtigen sind daher u. E. durch die ständige Rechtsprechung überholt. Entscheidend ist u. E. allein, dass es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen" im Übertragungszeitpunkt (des wirtschaftlichen Eigentums) weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Sachgesamtheit handelt; welchen Umfang das Betriebsvermögen vor der Übertragung hatte, ist für die Verwirklichung des Zwecks ohne Bedeutung.

Nunmehr unwiderruflicher Antrag auf Rückbeziehung

- Bisher[36] war bisher geregelt, dass der steuerliche Übertragungsstichtag nach § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG auf Antrag der übernehmenden Gesellschaft um bis zu acht Monate zurückbezogen werden kann. Es wird nunmehr verschärfend ergänzt, dass dieser Antrag unwiderruflich ist[37].

Keine negativen AK bei § 20 UmwStG

- Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG dürfen neben der obligatorischen Gewährung neuer Anteile nur noch in begrenztem Umfang sonstige Gegenleistungen - nämlich bis maximal 25 % des Buchwerts oder maximal 500.000 €, höchstens jedoch bis zum Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. bis zum Buchwert der eingebrachten Anteile - gewährt werden. Erstmalig wird von der Verwaltung[38] dargestellt, dass die Regelungen in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG als Meistbegünstigungsklauseln zu verstehen sind, so dass jeweils zu prüfen ist, nach welcher Vorschrift sich eine geringere Einschränkung des Wertansatzwahlrechts ergibt. Außerdem vertritt die Verwaltung[39] die Auffassung, dass der Mindestansatz i. H. des gemeinen Werts der sonstigen Gegenleistung nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG sicherstellen soll, dass sich infolge der Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG keine negativen Anschaffungskosten für den Einbringenden ergeben können. Für die Ermittlung der Folgen einer „Überentnahme" wird ein ausführliches Beispiel dargestellt[40].

Wertaufstockung bei Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

- Die Verwaltung[41] übernimmt die durch das JStG 2024 neu geschaffene Rechtslage zu den Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum: Der sich dadurch ergebende Ansatz von Zwischenwerten bedarf der einheitlichen Aufstockung der aktiven Wirtschaftsgüter, soweit rechnerisch Entnah-

---

35 BFH, Urteile v. 29.11.2017 I R 7/16, BStBl 2019 II S. 738; v. 25.11.2009 I R 72/08, BStBl 2010 II S. 471; v. 9.11.2011 X R 60/09, BStBl 2012 II S. 638; v. 10.9.2020 IV R 14/18, HFR 2021 S. 281; v. 9.12.2014 IV R 29/14, BStBl 2019 II S. 723; v. 2.8.2012 IV R 41/11, BStBl 2019 II S. 715; Wacker, Ubg 2016 S. 245 (255); Hageböke/Stangl, FR 2023 S. 1117, Tz. IV Nr. 6.
36 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 20.14.
37 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.14.
38 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.19a.
39 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.19a.
40 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.19a.
41 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 20.19.

men und Einlagen (und ggf. unter Berücksichtigung sonstiger Gegenleistungen) zu einem negativen Betriebsvermögen und damit negativen Anschaffungskosten führen würden.

Keine GewSt auf Einbringungsgewinn I oder II

- Die Verwaltung[42] wendet nunmehr die Rechtsprechung des BFH[43] an, nach der ein Einbringungsgewinn I nicht der Gewerbesteuer unterliegt, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre. Die Auffassung, wonach die sukzessive Veräußerung der erhaltenen Anteile zum Gewerbeertrag gehört, wird somit aufgegeben. Dies gilt auch für den Einbringungsgewinn II[44].

Anwendungszeitpunkt

Der neue Umwandlungssteuererlass ist grundsätzlich auf alle offenen Fälle anzuwenden[45] und ersetzt insoweit den bisherigen Erlass[46]. Dieser Grundsatz gilt nicht, wenn sich zwischen der Verwirklichung des Besteuerungstatbestands und der Veröffentlichung des neuen Umwandlungssteuererlasses am 2.1.2025 die Rechtslage maßgeblich geändert hat.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de

42 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 22.07.
43 BFH, Urteil v. 11.7.2019 IV R 26/18, BStBl 2022 II S. 93.
44 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 22.13.
45 BMF, Schreiben v. 2.1.2025 IV C 2 - S 1978/00035/020/040, juris, Rz. 00.02.
46 BMF, Schreiben v. 11.11.2011 IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314.