



HERZLICH WILLKOMMEN

19. taxcellence club

**Entwurf eines aktualisierten UmwStE vom 11.10.2023
– Ausgewählte Themenbereiche –**

Düsseldorf, 29. Februar 2024

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Der Entwurf eines aktualisierten UmwStE vom 11.10.2023 – ausgewählte Themenbereiche

1. **TOP 1:** Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E)
2. **TOP 2:** Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)
3. **TOP 3:** Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E)
4. **TOP 4:** Anwendbarkeit von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)
5. **TOP 5:** Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)
6. **TOP 6:** Fiktion der Einlage von Anteilen an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

Podiumsdiskutanten:

- Dr. Christian Graw (Richter am Bundesfinanzhof)
- Thorsten Kontny (Referatsleiter im Finanzministerium NRW)
- Prof. Dr. Carsten Pohl (Hochschule für Finanzen Nordrhein-Westfalen)

Referent:

- RA/StB Dr. Markus Keuthen (Partner bei Flick Gocke Schaumburg)

Moderation:

- StB Markus Suchanek (Of Counsel bei Flick Gocke Schaumburg)

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Der Entwurf eines aktualisierten UmwStE vom 11.10.2023 – ausgewählte Themenbereiche

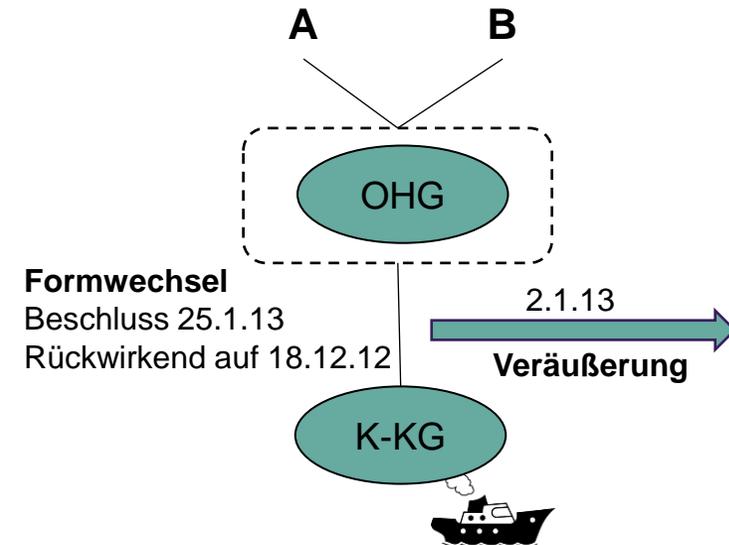
1. **TOP 1:** Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E)
2. **TOP 2:** Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)
3. **TOP 3:** Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E)
4. **TOP 4:** Anwendbarkeit von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)
5. **TOP 5:** Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)
6. **TOP 6:** Fiktion der Einlage von Anteilen an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

TOP 1:

Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E) 1/2

- **Bisherige Sichtweise FinVerw:** Für das Vorliegen einer qualifizierten Sachgesamtheit ist auf den steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen (vgl. Rz. 02.14, Rz. 15.03, 15.04, Rz. 20.06, Rz. 20.10, Rz. 24.03 UmwStE)
- Nach Rz. 02.14 UmwStE-E kommt es für das Vorliegen eines Teilbetriebs „auch“ auf die Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungstichtag an (**doppeltes Teilbetriebserfordernis in zeitlicher Hinsicht**).
- Über die Verweise in Rz. 15.03, 15.04, 20.14 und 24.03 gilt die Rz. 02.14 allgemein auch für Spaltungen nach § 15 UmwStG sowie für Einbringungen nach § 20 UmwStG und § 24 UmwStG.
- Hintergrund dieses doppelten Teilbetriebserfordernisses in zeitlicher Hinsicht **dürfte das Urteil des BFH v. 21.2.2022 (I R 13/19)** sein.
Wesentliche Aussagen des Urteils (Hervorhebung im Zitat nur hier):

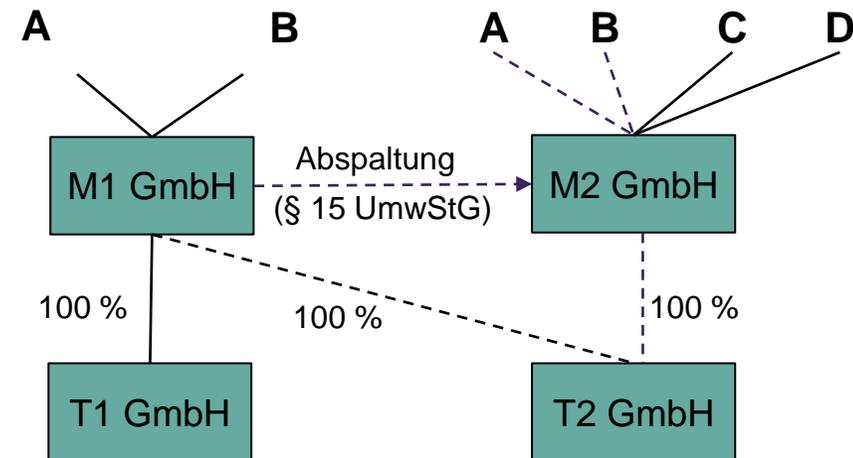
- „Gegenstand der Übertragung sind [...] die jeweiligen Mitunternehmeranteile der Einbringenden“ (s.a. BMF im Schreiben zu § 1a KStG v. 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 28).
- „Auf die [...] Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 20, 21 UmwStG 2006 bereits im Rückwirkungszeitpunkt (hier: 18.12.2012) vorliegen müssen, kommt es im Streitfall nicht an; denn es steht außer Frage und ist zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit, dass diese Voraussetzungen **jedenfalls** im Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung der Mitunternehmeranteile (hier: in Form des Beschlusses des Formwechsels am 25.01.2013) erfüllt sein müssen“



TOP 1: Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E) 2/2

- **Fallbeispiel:**

- Am 31.12.2023 hält die M1 ausschließlich sämtliche Anteile an der T1 GmbH und T2 GmbH.
- Am 29.2.2024 wird zwischen der M1 GmbH und der M2 GmbH ein Spaltungsvertrag mit Gesellschafterbeschluss geschlossen, wonach die M1 GmbH sämtliche Anteile an der T1 GmbH auf die M2 GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten abspaltet.
- Spaltungstichtag iSv. § 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG ist der 01.01.2024.
- Die Abspaltung wird am 31.3.2024 im Handelsregister der übertragenden M1 GmbH eingetragen



- **Fragestellungen:**

- Wann muss das doppelte Teilbetriebserfordernis vorliegen (Abschluss Abspaltungsv/GesellschafterB/Eintragung im HR)?
- Muss der Teilbetrieb zu beiden Stichtagen wesentlich identisch sein (Veränderungssperre)?
- Welcher Zeitpunkt ist maßgeblich für die Bemessung der Kapitalerhöhung bei der M2 GmbH (steuerlicher Übertragungstichtag vs. Abschluss Abspaltungsv/GesellschafterB/Eintragung im HR)?
- Gilt Rz. 02.14 UmwStE-E auch für Mitunternehmeranteile?

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Der Entwurf eines aktualisierten UmwStE vom 11.10.2023 – ausgewählte Themenbereiche

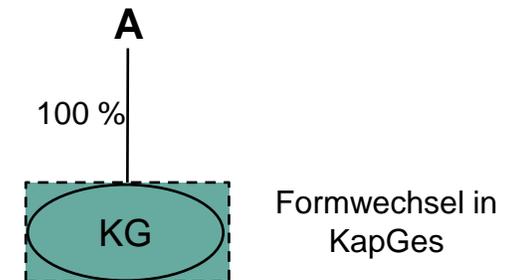
1. **TOP 1:** Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E)
2. **TOP 2:** Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)
3. **TOP 3:** Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E)
4. **TOP 4:** Anwendbarkeit von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)
5. **TOP 5:** Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)
6. **TOP 6:** Fiktion der Einlage von Anteilen an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

TOP 2

Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)

1/3

- **Fragestellung:** Wirken Entnahmen im Rückwirkungszeitraum iSv. § 20 Abs. 5 u. 6 UmwStG auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurück?
- **Fallbeispiel:**
 - A ist alleiniger am Vermögen beteiligter Kommanditist einer GmbH & Co. KG („KG“).
 - Am 31.5.2023 wird die KG in eine GmbH zu Buchwerten formgewechselt (§§ 25 S. 1 iVm. 20 Abs. 1 UmwStG).
 - Auf Antrag wird die Einbringung/Formwechsel steuerlich auf den 31.12.2022 zurückbezogen (§§ 25 S. 1 iVm. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG).
 - Das steuerlichen Eigenkapital der KG betrug zum 31.12.2022 EUR 400.000.
 - Im Rückwirkungszeitraum hat A EUR 600.000 aus der KG entnommen.
 - **Wirken die Entnahmen auf den 31.12.2022 zurück?**



TOP 2 Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E) 2/3

- **Lösung FinVerw bisher:**
 - Entnahmen wirken auf den 31.12.2022 zurück, so dass A einen **Einbringungsgewinn von EUR 200.000** (Aufdeckung von stillen Reserven) versteuern muss (§§ 25 S. 1 iVm. 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG).
 - Entnahmen von EUR 600.000 führen nicht zu verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG).
 - Die **Anschaffungskosten** für die gewährten Anteile an der GmbH betragen **EUR 0**.
 - Dotierung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022 mit EUR 0.
 - **BFH v. 7.3.2018, I R 12/16, DStR 2018, 1560:** Entnahmen im Rückwirkungszeitraum wirken **nicht** auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurück. Umsetzung der Rechtsprechung des BFH?
 - **FinVerw** hat in **Rz. 20.19 UmwStE-E** folgenden Satz **gestrichen**:

„Das eingebrachte Betriebsvermögen darf auch durch Entnahmen während des Rückbeziehungszeitraums nicht negativ werden; deshalb ist eine Wertaufstockung nach § 20 Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG ggf. auch vorzunehmen, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen ohne Aufstockung während des Rückwirkungszeitraums negativ würde.“

In **Rz. 20.19a UmwStE-E**:

„§ 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG stellt sicher, dass sich infolge der Anwendung des § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 UmwStG keine negativen Anschaffungskosten für den Einbringenden ergeben können (§ 20 Absatz 3 Satz 3 UmwStG).“
- **Finanzverwaltung hält wohl an bisheriger Auffassung fest.**

TOP 2

Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)

3/3

- **Lösung nach Rechtsprechung des BFH:**
 - Entnahmen von EUR 600.000 führen nicht zu verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG).
 - Entnahmen wirken **nicht** auf den 31.12.2022 zurück, so dass A **keinen** Einbringungsgewinn versteuern muss.
 - Die **Anschaffungskosten** für die gewährten Anteile an der GmbH betragen **EUR -200.000**.
 - Dotierung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022 mit EUR 400.000?
 - Welche Folgen ergeben sich aus den Entnahmen im Rückwirkungszeitraum? Einlagenrückgewähr? Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 3 UmwStG? Umgehung der Grenzen der sonstigen Gegenleistung (§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG) durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum?
- **Abwandlung:** Was wäre, wenn A im Rückwirkungszeitraum aus der KG (spätere GmbH) eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage (zB. ein Patent) entnimmt?

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Der Entwurf eines aktualisierten UmwStE vom 11.10.2023 – ausgewählte Themenbereiche

1. **TOP 1:** Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E)
2. **TOP 2:** Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)
3. **TOP 3:** Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E)
4. **TOP 4:** Anwendbarkeit von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)
5. **TOP 5:** Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)
6. **TOP 6:** Fiktion der Einlage von Anteilen an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

TOP 3

Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E)

1/2

- **In Rz. 20.07 UmwStE-E wird unverändert an Gesamtplanbetrachtung festgehalten:**

„Werden z.B. 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, ist die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen (BFH vom 11.12.2001, VIII R 23/01, BStBl 2004 II S. 474, und BFH vom 25.2.2010, IV R 49/08, BStBl II S. 726).“
- **FinVerw hält an Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von §§ 16, 34 EStG fest** (vgl. BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291, Tz. 15 ff. ff.):
 - §§ 16, 34 EStG anwendbar, wenn alle stille Reserven in den wesentlichen Betriebsgrundlagen in einen einheitlichen Vorgang innerhalb eines bestimmten Zeitraums (bis zu 18 Monaten) aufgedeckt werden (zusammengeballte Realisierung von stillen Reserven aufgrund eines Gesamtplans).
- **FinVerw hat Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und 5 EStG aufgegeben** (vgl. BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291, Tz. 10 ff.):
 - § 6 Abs. 3 EStG grds. auch auf die Übertragung von Mitunternehmeranteilen oder Teil-Mitunternehmeranteilen anwendbar, wenn **funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen** aufgrund einheitlicher Planung **zeitlich vor** der unentgeltlichen Übertragung unter Aufdeckung der stillen Reserven **entnommen oder veräußert** wird (zeitgleiche oder taggleiche Entnahmen oder Veräußerungen sind für eine Buchwertfortführung schädlich).
 - § 6 Abs. 3 EStG grds. auch auf die Übertragung von Mitunternehmeranteilen oder Teil-Mitunternehmeranteilen anwendbar, wenn **funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen** nach § 6 Abs. 5 S. 1 bis 3 EStG **zeitgleich oder taggleich zum Buchwert überführt oder übertragen** wird.

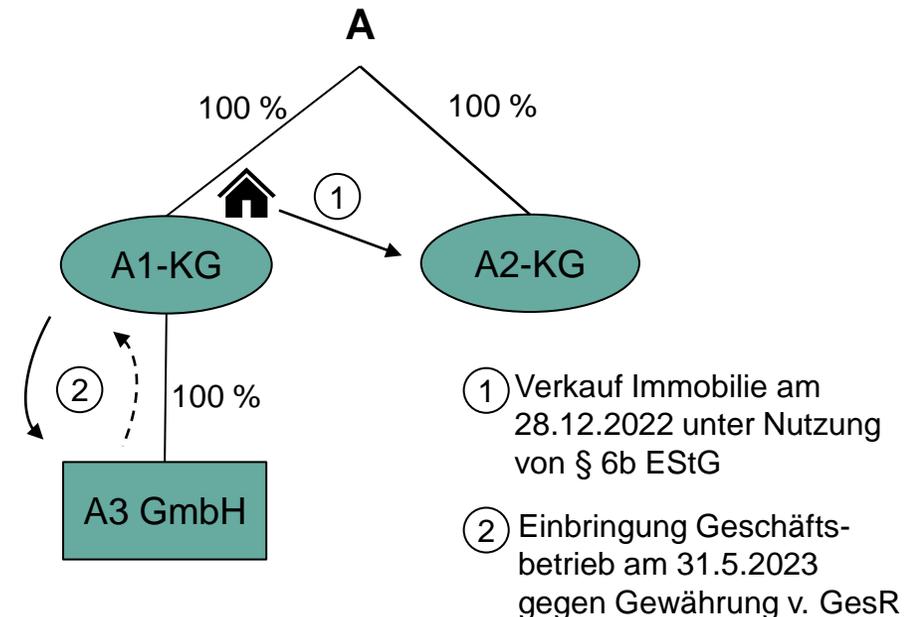
TOP 3

Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E) 2/2

- Die Rechtsprechung lehnt Gesamtplanbetrachtung iRv. §§ 20 ff. UmwStG grds. ab (vgl. nur BFH v. 9.11.2011, X R 60/09, BStBl. II 2012, 638 zu § 24 UmwStG aF; BFH v. 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 zu § 20 UmwStG aF; Hinweis auf BVerfG v. 28.11.2023, 2 BvL 8/13).

Fallbeispiel:

- A ist alleiniger am Vermögen beteiligter Kommanditist der A1-KG sowie der A2-KG.
- Er überlässt seit mehr als 6 Jahren eine Immobilie zur Nutzung an die A1-KG (Sonderbetriebsvermögen I).
- Am 28.12.2022 veräußerte A die Immobilie zum Verkehrswert an die A2-KG.
- Den Veräußerungsgewinn hat A auf dieselbe Immobilie nach § 6b EStG übertragen.
- Am 31.5.2023 bringt die A1-KG ihren gesamten Geschäftsbetrieb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die A3 GmbH ein; steuerlich mit Rückwirkung zum 31.12.2022.



§ 20 UmwStG? Gesamtplanbetrachtung?

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Der Entwurf eines aktualisierten UmwStE vom 11.10.2023 – ausgewählte Themenbereiche

1. **TOP 1:** Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E)
2. **TOP 2:** Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)
3. **TOP 3:** Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E)
4. **TOP 4:** Anwendbarkeit von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)
5. **TOP 5:** Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)
6. **TOP 6:** Fiktion der Einlage von Anteilen an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

TOP 4

Anwendbarkeit von § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)

1/3

- **Regelungsgehalt von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG:** Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten (Übertragenden) steuerbilanziellen Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten (zB. § 5 Abs. 2a bis 4b, § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG) unterlegen haben, sind in der steuerlichen Gewinnermittlung des Übernehmers nach Maßgabe des § 5 Abs. 7 UmwStG unter Berücksichtigung von steuerlichen Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten anzusetzen und zu bewerten. Ein daraus entstehender Ertrag kann auf 15 Jahre verteilt werden. Der auf Seiten des Übertragenden entstehende Aufwand ist nach Maßgabe des § 4f EStG auf 15 Jahre zu verteilen (Ausnahmen finden sich in § 4f Abs. 1 S. 3 und 4 EStG).

- **Anwendbarkeit von § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG im Rahmen von Umwandlungen bei Ansatz Zwischenwert oder gemeiner Wert:**

Bisher:

- BMF-Schreiben v. 30.11.2017, BStBl. I 2017, 1619: § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG im Rahmen des UmwStG anwendbar

UmwStE-E:

- Rz. 03.05 UmwStE-E: Bei im Zuge einer Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft übertragener Verpflichtungen **scheidet** eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG **aus**.
- Rz. 04.16 UmwStE-E: Bei übernehmenden Rechtsträger ist auf die übernommenen Verpflichtungen § 5 Abs. 7 EStG anzuwenden.
- Rz. 03.05 und Rz. 04.16 UmwStE-E **gelten entsprechend** bei Verschmelzungen von Körperschaften nach § 11 ff. UmwStG (Rz. 11.03 und 12.04 UmwStE-E) und Abspaltungen nach § 15 UmwStG (Rz. 15.14 UmwStE-E).
- Rz. 03.05 UmwStE-E gilt allerdings **nicht** entsprechend im Rahmen von § 20 und § 24 UmwStG, da entsprechende Verweise auf Rz. 03.05 UmwStE-E fehlen (§ 4f EStG beim Einbringenden u. § 5 Abs. 7 EStG bei übernehmender Gesellschaft anwendbar).

Ist diese Differenzierung nachvollziehbar?

TOP 4

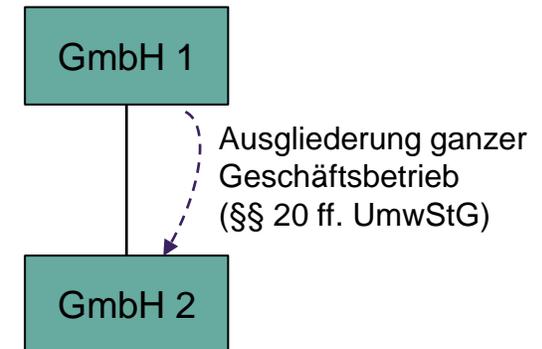
Anwendbarkeit von § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)

2/3

- **Fallbeispiel 1 (Ausgliederung Geschäftsbetrieb):**
 - Die GmbH 1 gliedert am 25.8.2023 ihren gesamten Geschäftsbetrieb auf die GmbH 2 nach §§ 123 ff. UmwG aus.
 - Ausgliederungstichtag iSv. § 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG ist der 1.1.2023.
 - Die GmbH 1 weist in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2022 eine Drohverlustrückstellung nach § 249 HGB in Höhe von EUR 1.5 Mio. aus.
 - Steuerlich soll aufgrund von Verlustvorträgen die Ausgliederung zum gemeinen Wert erfolgen. Sie soll auf Antrag steuerlich auf den 31.12.2022 zurückbezogen werden.

Sind § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG anwendbar?

Fall 1



TOP 4

Anwendbarkeit von § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)

3/3

- **Fallbeispiel 2 (Verschmelzung KapGes auf PersGes):**
 - Die Z-GmbH wird am 25.8.2023 auf die PersGes (KG) nach §§ 2 ff. UmwG verschmolzen.
 - Verschmelzungstichtag iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG ist der 1.1.2023.
 - Die Z-GmbH weist in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2022 eine Drohverlustrückstellung nach § 249 HGB in Höhe von EUR 1.5 Mio. aus.
 - Steuerlich soll aufgrund von Verlustvorträgen die Verschmelzung zum gemeinen Wert erfolgen.

Sind § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG anwendbar?

Fall 2



Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Der Entwurf eines aktualisierten UmwStE vom 11.10.2023 – ausgewählte Themenbereiche

1. **TOP 1:** Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E)
2. **TOP 2:** Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)
3. **TOP 3:** Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E)
4. **TOP 4:** Anwendbarkeit von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)
5. **TOP 5:** Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)
6. **TOP 6:** Fiktion der Einlage von Anteilen an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

TOP 5:

Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)

1/3

- Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften („**PersGes**“) können nach § 1a KStG zu Körperschaftsteuer optieren („**optierende Gesellschaft**“).
- Für die Einkommensbesteuerung sind die **PersGes wie Kapitalgesellschaften (KapGes)** und ihre **Gesellschafter** wie die nicht persönlich haftenden **Gesellschafter einer KapGes** zu behandeln (§ 1a Abs. 1 S. 1 KStG).
- **Rz 01.02a UmwStE-E** verweist in Bezug auf optierende Gesellschaften auf das BMF-Schreiben v. 10.11.2021 („**BMF-Schreiben**“). Nach Rz. 50 des BMF-Schreibens sind alle Regelungen des UmwStG, die für alle KapGes unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten, auch auf optierende Gesellschaften anwendbar.
- **In Rz. 100 des BMF-Schreibens soll hieraus u.a. Folgendes resultieren:**
 - Verschmelzung einer optierenden Gesellschaft auf eine Körperschaft oder umgekehrt beurteilt sich nach §§ 11 bis 13 UmwStG; entsprechende Spaltungsvorgängen fallen unter § 15 UmwStG.
 - Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine optierende Gesellschaft ist ein Vorgang nach § 20 UmwStG.

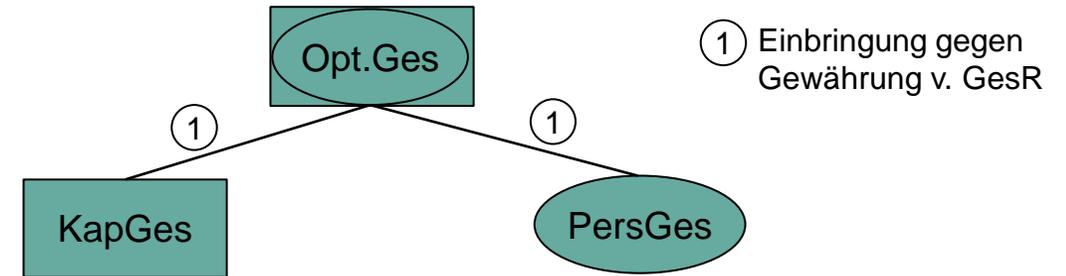
TOP 5:

Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)

2/3

- **Optierende Gesellschaft als Einbringender (§§ 20 ff. UmwStG)**

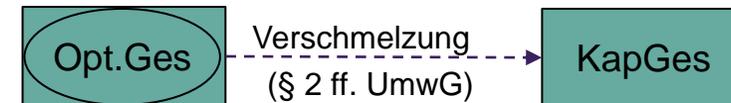
- Anwendungsbereich der §§ 20 ff. UmwStG nach § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG eröffnet?



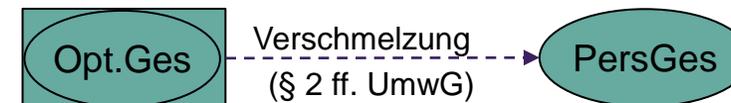
- **Optierende Gesellschaft als übertragender Rechtsträger iRv. Verschmelzungen u. Spaltungen (ohne Ausgliederungen)**

- **Fall 1:** Anwendungsbereich der §§ 11 ff. bzw. §§ 20 ff. UmwStG eröffnet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG)?
- **Fall 2:** Anwendungsbereich der §§ 3 ff. bzw. § 24 UmwStG eröffnet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG)?

Fall 1



Fall 2



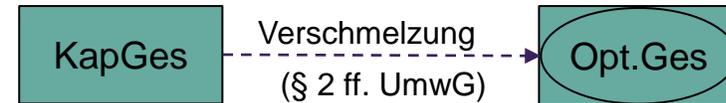
TOP 5:

Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)

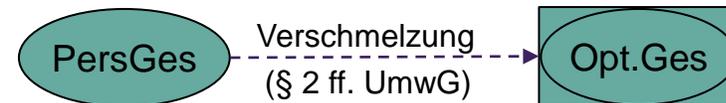
3/3

- **Optierende Gesellschaft als übernehmender Rechtsträger iRv. Verschmelzungen u. Spaltungen (ohne Ausgliederungen)**
 - **Fall 1:** Anwendungsbereich der §§ 3 ff. bzw. §§ 11 ff. UmwStG eröffnet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG)? Sind wir im Anwendungsbereich der §§ 3 ff. oder § 11 ff. UmwStG?
 - **Fall 2:** Anwendungsbereich der §§ 20 ff. UmwStG eröffnet (§ 1 Abs. 3 und 4 UmwStG)? Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 20 UmwStG vor?

Fall 1



Fall 2



Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Der Entwurf eines aktualisierten UmwStE vom 11.10.2023 – ausgewählte Themenbereiche

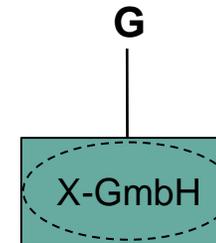
1. **TOP 1:** Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs „auch“ am steuerlichen Übertragungstichtag (Rz. 02.14 UmwStE-E)
2. **TOP 2:** Steuerliche Behandlung von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (Rz. 20.19a UmwStE-E)
3. **TOP 3:** Festhalten an Gesamtplanbetrachtung (Rz. 20.07 UmwStE-E)
4. **TOP 4:** Anwendbarkeit von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen (Rz. 03.05 UmwStE-E)
5. **TOP 5:** Umwandlungsfähigkeit von optierenden Gesellschaften iSv. § 1a KStG (Rz. 01.02a UmwStE-E)
6. **TOP 6:** Fiktion der Einlage von Anteilen an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

TOP 6

Fiktion der Einlage der Anteile an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

1/2

- **Rz. 05.07a UmwStE-E:** Im Fall des Formwechsels von einer KapGes in eine PersGes ist die Besteuerung der offenen Rücklagen der KapGes nach § 7 Abs. 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 (vgl. BFH v. 11.4.2019, IV R 1/17, BStBl. II 2019, 501)
- **Entscheidung des BFH v. 11.4.2019 (IV R 1/17) lag folgender Sachverhalt zugrunde (vereinfacht):**
 - G hält sämtliche Anteile an der X-GmbH. Er hält sie in seinem steuerlichen Privatvermögen.
 - Die X-GmbH wird aufgrund eines Formwechselbeschlusses mit Eintragung im Handelsregister am 20.6.2023 in eine PersGes formgewechselt (§§ 190 ff. UmwG).
 - Die X-GmbH verfügt zum steuerlichen Übertragungstichtag (31.12.2022) über eine offene Gewinnrücklage von EUR 1 Mio.
- BFH hat entschieden, dass die Anteile an der X-GmbH als in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt gelten und zwar im Sinne **einer fiktiven Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft** (BFH v. 11.4.2019, IV R 1/17, BStBl. II 2019, 501).



Formwechsel in PersGes
(§§ 190 ff. UmwG)

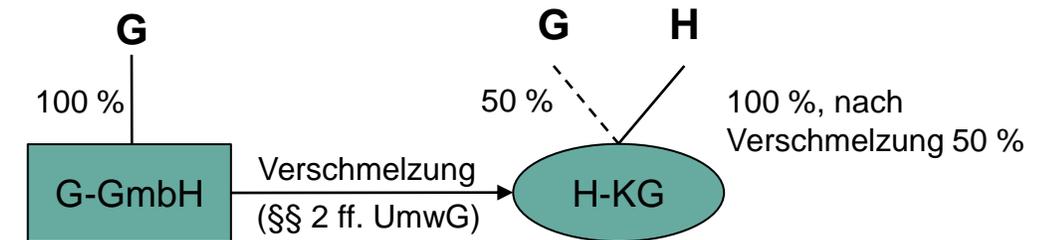
TOP 6

Fiktion der Einlage der Anteile an KapGes in das Gesamthandsvermögen der PersGes (Rz. 05.07a UmwStE-E)

2/2

• Fallbeispiel (Verschmelzung KapGes auf PersGes):

- G ist alleiniger Gesellschafter der G-GmbH.
- Die Anteile an der G-GmbH hält G in seinem steuerlichen Privatvermögen.
- Die G-GmbH wird aufgrund eines Umwandlungsbeschlusses vom 1.8.2019 auf die H GmbH & Co. KG („H-KG“) verschmolzen, an welcher H alleiniger am Kapital beteiligter Kommanditist ist; Verschmelzungsstichtag iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG ist der 1.1.2019.
- Nach der Verschmelzung sind G und H zu jeweils 50 % an der H-KG als Kommanditisten beteiligt.
- Steuerlich erfolgt die Verschmelzung mit steuerlicher Rückbeziehung auf den 31.12.2018.
- Zum 31.12.2018 verfügte die G-GmbH steuerlich über eine offene Gewinnrücklage von EUR 1 Mio.



In welcher Höhe muss G eine fiktive Dividende iSv. § 7 UmwStG versteuern?

Welche Maßnahmen sind zu erwägen?

**VIELEN DANK FÜR
IHRE AUFMERKSAMKEIT**

**UND JETZT
NETWORKING & DINNER**

