

Formularbuch Umwandlungen

Engl

5., neubearbeitete Auflage 2020

ISBN 978-3-406-73734-3

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

kommt); der Passivposten ist daher nur zu bilden, soweit diese bei Kapitalgesellschaften z.B. nach § 8b Abs. 2, 3 KStG (zu 5%) oder § 8b Abs. 7, 8 KStG bzw. bei natürlichen Personen nach § 3 Nr. 40 Buchst. a oder b EStG steuerpflichtig ist; im Übrigen ist die Differenz permanent.

einstweilen frei

92, 93

VI. Ertragsteuerrecht

1. Allgemeines

Zur Anwendbarkeit des UmwStG siehe § 1 Abs. 1 und 2 UmwStG sowie 94
→ Form.A.6 Rn. 83. Außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG ist unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 KStG ebenfalls eine Buchwertfortführung möglich.

Für die Ertragsbesteuerung sind bei der (Abwärts-)Verschmelzung einer Mutter-Kapitalgesellschaft auf ihre Tochter-Kapitalgesellschaft (Down Stream Merger) – wie bei jeder Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften – drei Ebenen zu unterscheiden:
– die Besteuerung der übertragenden Gesellschaft (§ 11 UmwStG)
– die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft (§ 12 UmwStG)
– die Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft (§ 13 UmwStG).

Die Anwendbarkeit der §§ 11–13 UmwStG auf den Down Stream Merger, die nach Auffassung der FinVerw. zum UmwStG 1995 nur im Billigkeitswege zu gewähren war (vgl. UmwSt-Erl. 1998, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 1998, 268, Tz. 11.24 ff.), ist nunmehr in § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (→ Rn. 114) implizit anerkannt und daher vorbehaltlos zu bejahen (siehe UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.01), → Rn. 104 ff.

Gemäß § 19 UmwStG gelten die nachstehend dargestellten in den §§ 11–13 95 UmwStG geregelten Rechtsfolgen der Verschmelzung auch für Zwecke der **Gewerbesteuer**. Zur streitigen Geltung von § 2 Abs. 4 UmwStG → Rn. 98c.

einstweilen frei

96

2. Steuerliche Rückbeziehung

Gemäß § 2 Abs. 1 UmwStG sind Einkommen und Vermögen der übertragenden 97 und der übernehmenden Körperschaft (aber nicht das ihrer Gesellschafter, vgl. → Rn. 137 aE) so zu ermitteln, als ob der im Rahmen der Verschmelzung erfolgende Vermögensübergang von der übertragenden auf die übernehmende Körperschaft mit Ablauf des **steuerlichen Übertragungstichtages** stattgefunden hätte. Der steuerliche Übertragungstichtag ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG mit dem Bilanzstichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers **identisch** (BFH v. 17.1.2018, I R 27/16, BStBl II 2018, 449, Tz. 17), welcher nach Auffassung der FinVerw. zwingend dem handelsrechtlichen Verschmelzungstichtag unmittelbar vorausgeht (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011; BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.02; → Rn. 60f.).

Anders als bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG (→ Form. A.8 Rn. 95) oder in eine Personengesellschaft gem. §§ 24 Abs. 4 HS 2, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG (→ Form. A.9 Rn. 92) besteht gemäß § 2 Abs. 1 UmwStG keine Wahlmöglichkeit, einen von der Schlussbilanz abweichenden Übertragungstichtag zu wählen (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011; BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.03). Dies bedeutet, dass die ertragsteuerlichen Folgen der Verschmelzung auf Ebene der beteiligten Körperschaften bei einem Umwandlungstichtag 1.1.01 noch im VZ 00 eintreten (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.02 und Tz. 02.04). Dies gilt selbst dann, wenn die übernehmende Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag noch gar nicht existent war; auch in

A. 3

Verschmelzung

diesem Falle ist für diese für den VZ, in welchen der steuerliche Übertragungstichtag fällt, eine Steuerveranlagung durchzuführen (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.11). Der Eintritt der Wirksamkeit einer Umwandlung, deren steuerliche Wirkungen nach § 2 Abs. 1 UmwStG zurückbezogen werden, stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (UmwSt-Erl. 2011 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.16 und Tz. 11.02 iVm. Tz. 03.03).

Der Zeitpunkt des Vermögensübergangs auf die Übernehmerin fällt nach alledem nicht nur mit dem Stichtag der steuerlichen Schlussbilanz, sondern auch mit dem Ende des regulären Wirtschaftsjahres bzw. – falls ausnahmsweise ein vor Ablauf des regulären Wirtschaftsjahres liegender Verschmelzungstichtag/steuerlicher Übertragungstichtag gewählt wird – mit dem Ende des dadurch entstehenden Rumpfwirtschaftsjahres (BFH v. 21.12.2005, I R 66/05, BStBl. II 2006, 469, Tz. 16) der Übertragerin zusammen. Daraus folgt u.a., dass eine bei der Übertragerin gebildete Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG, die ohne die Verschmelzung zu diesem Zeitpunkt gemäß § 6b Abs. 3 Satz 5 (1. Hs.) EStG aufzulösen gewesen wäre, noch auf die Übernehmerin übergeht und, wenn bei dieser ein Reinvestitionsobjekt vorhanden ist, auf dieses übertragen werden kann (FG Münster v. 17.9.2018, 13 K 2082/15, BB 2019, 560, Rev. BFH XI R 39/18; **aA** FG Bln-Bdbg. v. 5.3.2019, 6 K 6071/18, EFG 2019, 739, Rev. BFH I R 20/19).

98 Nach dem steuerlichen Übertragungstichtag, aber vor Eintragung im Handelsregister (sog. **Rückwirkungszeitraum**) beschlossene Ausschüttungen des übertragenden Rechtsträgers bleiben abweichend von der früheren Verwaltungspraxis (UmwSt-Erl. 1998, BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 02.29) steuerlich Ausschüttungen der übertragenden Kapitalgesellschaft (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.34). Für sie ist in der Schlussbilanz der Übertragerin ein passiver Korrekturposten zu bilden (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.34). Aus Vereinfachungsgründen kann die Abwicklung der Ausschüttung aber auch durch die Übernehmerin erfolgen, wenn die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Kapitalertragsteuer nach §§ 43ff. EStG hierdurch nicht beeinträchtigt wird (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.34). Letzteres dürfte bei grenzüberschreitender Hinausverschmelzung der Fall sein, evtl. aber auch bei Verschmelzung auf eine Gesellschaft mit einem steuerlichen Einlagekonto, das als für die Ausschüttung verwendet gelten würde, so dass der Kapitalertragsteuerbeinhalt gemäß §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG entfallen würde (Schumacher/Neitz-Hackstein Ubg 2011, 413).

98a § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG ordnet in Ansehung etwaiger im **Rückwirkungszeitraum** von der Übertragerin erwirtschafteter **Verluste** die **entsprechende Anwendung** von § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG an. Diese Vorschrift setzt nach ganz hM voraus, dass es im Rückwirkungszeitraum zu einem verlustschädlichen Anteilsvertrag oder einem anderen verlustschädlichen Ereignis iSv. § 8c KStG kommt, und schließt für diesen Fall sowohl den Ausgleich als auch die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit nicht ausgeglichenen negativen Einkünften, Verlustvorträgen und anderen gleichstehenden Rechtspositionen der Übertragerin aus (siehe dazu iE → Rn. 101a). Die Finanzverwaltung entnimmt dem Verweis auf § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG, dass von der Übertragerin im **Rückwirkungszeitraum** bis zu einem **verlustschädlichen Ereignis** iSv. § 8c KStG erwirtschaftete Verluste nicht mit Gewinnen des **übernehmenden Rechtsträgers** verrechnet werden können (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.40; siehe auch das in FM Brandenburg v. 17.3.2015, BeckVerw 313155 unter Ziff. 2.3.1 gebildete Beispiel; gLA RHL/van Lishaut UmwStG § 2 Rn. 179; DPM/Dötsch/Werner UmwStG § 2 Rn. 110f.). Diese Auslegung wird in der Literatur (Sistermann/Brinkmann DStR 2008, 2455, 2457; Schumacher/Neitz-Hackstein Ubg 2011, 413) unter Hinweis darauf kritisiert, dass § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG den Verlustausgleich bzw. die Verlustverrechnung nur mit einem beim **übertragen-**

den **Rechtsträger** anfallenden (Übertragungs)Gewinn ausschließe, der Wortlaut von § 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG einen Ausschluss der Verrechnung mit Gewinnen des **übernehmenden Rechtsträgers** also nicht hergebe. Weil aber § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG lediglich eine „entsprechende“ Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG anordnet, dürfte diese Kritik im Ergebnis nicht durchgreifen.

Erwirtschaftet die Übertragerin im Rückwirkungszeitraum positive Einkünfte, können diese nach Maßgabe von § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG idF des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) weder mit verrechenbaren Verlusten der Übernehmerin noch mit deren verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften oder Zinsvorträgen nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG ausgeglichen oder verrechnet werden. Ist die Übernehmerin Organgesellschaft, erstreckt sich dieses Ausgleichs- und Verrechnungsverbot auch auf die Verlustvorträge usw. des Organträgers, § 2 Abs. 4 Satz 4 UmwStG. Da § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG im Gegensatz zu § 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2 kein verlustschädliches Ereignis iSv. § 8c KStG voraussetzt (Böttcher NWB 2014, 3146, 3150), gilt die Vorschrift auch dann, wenn die Übertragerin keine Kapitalgesellschaft ist. **98b**

Ziel des Gesetzgebers war die Verhinderung von Gestaltungen, durch die unter Nutzung der achtmonatigen steuerlichen Rückwirkung bei Umwandlungen und Einbringungen die Besteuerung von Gewinnen bei Gesellschaften mit hohen stillen Reserven (zB Flugzeugleasinggesellschaften) durch die Verrechnung mit steuerlichen Verlusten einer anderen Gesellschaft vermieden werden konnte (BR-Drs. 302/1/12 S. 105). Deckte die übertragende Gesellschaft ihre stillen Reserven auf, indem sie im Rückwirkungszeitraum die mit stillen Reserven behafteten Wirtschaftsgüter an Dritte verkaufte, lag ein laufender Gewinn vor, welcher aufgrund der Rückwirkungsfiktion als solcher der übernehmenden Verlustgesellschaft galt und daher mit deren laufenden Verlusten ausgeglichen sowie vorbehaltlich der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG, § 10a Satz 1 GewStG) auch mit deren Verlustvorträgen verrechnet werden konnte (HMB/Slabon UmwStG § 2 Rn. 113).

§ 2 Abs. 4 Sätze 3–5 UmwStG finden keine Anwendung, wenn die Übertragerin und die Übernehmerin vor Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtages verbundene Unternehmen iSv. § 271 Abs. 2 HGB waren, § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG idF des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013. Ebenfalls nicht von der Vorschrift umfasst sind der Ausgleich und die Verrechnung von Gewinnen, die nach dem Wirksamwerden der Umwandlung im (ehemaligen) Unternehmen der Übertragerin erwirtschaftet werden (Böttcher NWB 2014, 3146 Beispiel Nr. 3).

Die Anwendung der Vorschrift erfordert ggf. die Aufstellung einer steuerlichen Zwischenbilanz des übertragenden Rechtsträgers auf den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens der Umwandlung (Neumann-Tomm DB 2014, 2617, 2618; Böttcher NWB 2014, 3146, 3151).

Die FinVerw. geht von uneingeschränkter Anwendbarkeit des § 2 Abs. 4 UmwStG für Zwecke der **Gewerbesteuer** aus (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 18.02). In Teilen der Literatur wird hingegen differenziert: § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG gelte mangels Erwähnung von § 10a GewStG nicht, während § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG anwendbar sei (WM/Widmann § 2 Rn. R 127ff; die Anwendbarkeit für § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG ebenfalls bejahend, für Satz 1 iVm. § 10a GewStG hingegen zurückhaltender [„gut vertretbar“] RHL/van Lishaut § 2 Rn. 184ff; in vollem Umfang der FinVerw. folgend hingegen noch RHL/van Lishaut 2. Aufl. § 2 Rn. 120; generell gegen die Anwendbarkeit von § 2 Abs. 4 UmwStG im Bereich der Gewerbesteuer Viebrock/Loose DStR 2013, 1366). **98c**

3. Besteuerung der übertragenden Gesellschaft

a) Grundsatz: Ansatz des gemeinen Wertes, § 11 Abs. 1 UmwStG

Anders als unter dem UmwStG 1995 sind die übergehenden Wirtschaftsgüter in der **99** für die Steuerfolgen des Down Stream Mergers auf Ebene der übertragenden Mutter-

A. 3

Verschmelzung

Kapitalgesellschaft maßgeblichen **steuerlichen Schlussbilanz** der Übertragerin grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert** iSv. § 9 BewG anzusetzen, § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, wenn nicht nach § 11 Abs. 2 UmwStG zulässigerweise der Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten beantragt wird. Die Finanzverwaltung verlangt gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG grundsätzlich immer, also auch bei Ansatz des gemeinen Wertes, eine – von der Steuerbilanz iSd. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG zu unterscheidende – gesonderte Schlussbilanz (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.02 iVm. Tz. 03.01). § 5b EStG (Elektronische Übermittlung) gilt für diese Schlussbilanz entsprechend (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.03 iVm. Tz. 03.04).

Bei Ansatz des gemeinen Wertes in der steuerlichen Schlussbilanz ist das übergehende Unternehmen als Sachgesamtheit gemäß § 109 Abs. 1 Satz 2, § 11 Abs. 2 BewG anhand eines allgemein anerkannten ertragswert- oder zahlungsstromorientierten Verfahrens zu bewerten (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.04 iVm. Tz. 03.07); dies sind im Regelfall die Verfahren, die in der einschlägigen Stellungnahme des *IDW* über die Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (*IDW S* 1 v. 2.4.2008, WPg Supplement 3/2008, S. 68ff., FN-IDW 7/2008, S. 271ff.) beschrieben sind (Bogenschütz Ubg 2011, 399). In der endgültigen Fassung des UmwSt-Erl 2011 wurde klargestellt, dass über § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG auch das vereinfachte Ertragswertverfahren anwendbar ist (s. den Hinweis in UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 03.07 auf BMF v. 22.9.2011, BStBl. I 2011, 859 und die Gleichl. Ländererlasse v. 17.5.2011, BStBl. I 2011, 606 zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199ff. BewG idF des ErbStRG). Der wie vorstehend ermittelte gemeine Wert ist analog § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.04 iVm. Tz. 03.09).

- 99a Bei dieser Verteilung ist auch ein Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011; BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.03 iVm. Tz. 03.05).
- 99b Steuerbilanzielle Ansatzverbote (zB gem. § 5 EStG) gelten nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.03 iVm. Tz. 03.06), dh. auch sog. „**stille Lasten**“ (umfassend diesem Thema speziell bzgl. Umwandlungsvorgängen Widmann, FS Haarmann, S. 1013ff. sowie → Rn. 120ff.) sind grundsätzlich aufzudecken (zur Ausnahme für **Pensionsrückstellungen** → Rn. 99c). Dem wird entgegengehalten, dass der Wortlaut des § 11 Abs. 1 UmwStG nur vom Ansatz nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener **immaterieller Wirtschaftsgüter** spricht, während unter bilanzsteuerliche Passivierungsverbote fallende Passiva nicht erwähnt werden (Rödder DStR 2011, 1059, 1061; Schumacher/Neitz-Hackstein Ubg 2011, 409); auf Basis dieser Auffassung wären stille Lasten nur im Firmenwert zu berücksichtigen; bei den Geschäftswert übersteigenden stillen Lasten käme die Passivierung und Übernahme eines „**Bad Will**“ in Betracht (Rödder DStR 2011, 1059, 1061; Schumacher/Neitz-Hackstein Ubg 2011, 409).
- Der steuerliche Aufwand, der sich auf Basis der Auffassung der Finanzverwaltung aus dem Ansatz der unter bilanzsteuerliche Passivierungsverbote fallenden Passiva mit dem gemeinen Wert ergibt, kann gemäß § 4f Satz 1 EStG idF des **AIFM-StAnpG** v. 18.12.2013 (BGBI. I 2013, 4316) grundsätzlich nurmehr über 15 Jahre verteilt geltend gemacht werden (hierzu sowie zu den Ausnahmen und der Behandlung beim Erwerber gemäß § 5 Abs. 7 EStG zusammenfassend → Rn. 120ff.).
- 99c Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt gemäß § 11 Abs. 1 Satz 2 UmwStG allerdings stets § 6a EStG. Die Finanzverwaltung versteht dies so, dass „stille Lasten“ in den Pensionsrückstellungen bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht anzusetzen sind (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.04 iVm. Tz. 03.08). Dies führt zu einem über dem Verkehrswert liegenden gemeinen Wert und damit zu einer verfassungsrechtlich problematischen **Übermaß-**

besteuerung (Rödder DStR 2011, 1061). Bewertungstechnisch wird man bei der Ermittlung des gemeinen Wertes in einem ersten Schritt den Equity Value vor Pensionsaufwand zu ermitteln und sodann in einem zweiten Schritt die Pensionsrückstellungen mit dem Wert gemäß § 6a EStG abzuziehen haben (Bogenschütz Ubg 2011, 399).

Der Ansatz einer Rückstellung für Grunderwerbsteuer scheidet in jedem Fall aus, **99d** auch soweit die Grunderwerbsteuer nach den getroffenen Vereinbarungen von der Überträgerin übernommen wird (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.03 iVm. Tz. 03.05). Zur Behandlung der Grunderwerbsteuer bei der Übernehmerin als Anschaffungsnebenkosten → Rn. 124.

b) Antragsgebundenes Wahlrecht gemäß § 11 Abs. 2 UmwStG

Unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UmwStG kann (**steuerrechtliches 100 Wahlrecht**) die übertragende Körperschaft die übergehenden Wirtschaftsgüter auf Antrag auch mit dem Buchwert oder Zwischenwerten ansetzen. Dies ist nur möglich, **soweit** die folgenden drei (→ Rn. 100a bis 100c) Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:

(a) Die Besteuerung der übergehenden Wirtschaftsgüter mit Körperschaftsteuer ist **100a** bei der übernehmenden Gesellschaft sichergestellt (§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Damit wird verhindert, dass Wirtschaftsgüter ohne Aufdeckung der stillen Reserven in den steuerbefreiten Bereich einer Körperschaft übertragen werden (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.07), was zB im Hinblick auf steuerbefreite REITS iSd. Gesetzes zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (v. 28.5.07, BGBl. I 07, 914) von Bedeutung ist (Benecke/Schnitger IStR 2007, 22). Bei Verschmelzung auf eine **Organ-gesellschaft** iSd. §§ 14, 17 KStG ist die Besteuerung mit Körperschaftsteuer nach Ansicht der Finanzverwaltung nur sichergestellt, soweit das **zugerechnete Einkommen** der Besteuerung mit **Körperschaftsteuer** unterliegt, nicht hingegen insoweit, als eine Besteuerung mit Einkommensteuer stattfindet, wenn also zB an der Organträger-Personengesellschaft natürliche Personen beteiligt sind: In solchen Fällen sollen die übergehenden Wirtschaftsgüter nur aus **Billigkeitsgründen** und nur dann einheitlich mit dem Buchwert angesetzt werden können, wenn sich alle an der Verschmelzung Beteiligten (übertragender Rechtsträger, übernehmender Rechtsträger und Anteilseigner des übertragenden und übernehmenden Rechtsträgers) übereinstimmend schriftlich damit einverstanden erklären, dass auf die aus der Verschmelzung resultierenden Mehrabführungen (§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG anzuwenden ist (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.07; aA Rödder DStR 2011, 1059, 1062f.).

(b) Das deutsche Besteuerungsrecht bzgl. des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter ist bei der Übernehmerin weder ausgeschlossen noch beschränkt, § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG. Siehe hierzu im Einzelnen → Form. A.8 Rn. 116c. Nach im Schrifttum (RHL/Rödder UmwStG § 11 Rn. 256ff.; Rödder DStR 2011, 1059, 1064f.; Schumacher/Neitz-Hackstein Ubg 2011, 412; Kessler/Philipp DB 2011, 1658; aA DPM/Dötsch/Stimpel UmwStG § 11 Rn. 92) überwiegend kritischer, nunmehr jedoch vom **BFH** (v. 30.5.2018, I R 31/16, BStBl II 2019, 136) bestätigter Ansicht der **Finanzverwaltung** soll diese Regelung beim **Down-Stream-Merger** in modifizierter Form auf die bislang von der übertragenden Mutter gehaltenen **Anteile an der übernehmenden Tochter** anzuwenden sein: Diese Anteile gehen nicht – auch **nicht** im Wege des **Durchgangserwerbs** – auf die Übernehmerin, sondern direkt auf die Anteilsinhaber der Überträgerin über (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.18). Abzustellen sei daher bei der Anwendung von § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG insoweit auf einen Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nicht bei der Übernehmerin, sondern bei den Gesellschaftern der Überträgerin (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011;

A. 3

Verschmelzung

BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.19). Damit ist ein Buchwertansatz der Anteile an der Übernehmerin bei der Übertragerin insoweit ausgeschlossen, als die Anteile an der Übernehmerin auf Steuerausländer übergehen, bei denen das deutsche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung dieser Anteile durch DBA ausgeschlossen oder eingeschränkt ist (BFH v. 30.5.2018, I R. 31/16, BStBl II 2019, 136), wobei auf den resultierenden Gewinn § 8b Abs. 2, 3 und ggf. 7 KStG anwendbar ist (BFH v. 30.5.2018, I R. 31/16, BStBl II 2019, 136, Tz. 14 und Tz. 41; *Kessler/Philipp* DB 2011, 1658). Immerhin sieht die Finanzverwaltung in Bezug auf die Anteile an der Übernehmerin von einer Prüfung des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG ab, so dass ein Buchwertansatz auch insoweit möglich ist, als die Anteile auf steuerinländische natürliche Personen übergehen (so interpretieren jedenfalls *Kessler/Philipp* DB 2011, 1658, 1659ff. die Nacherwähnung von § 11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG in UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.19).

- 100c (c) Es wird gar keine Gegenleistung oder es werden nur Gesellschaftsrechte als Gegenleistung gewährt (§ 11 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG). Hierzu → Rn. 113.
- 100d Maßgeblich für die Beurteilung der og. Voraussetzungen sind die Verhältnisse am steuerlichen Übertragungstichtag (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.05).
- 100e Liegt der Buchwert der übergehenden Wirtschaftsgüter als Gesamtheit wegen sog. „**stiller Lasten**“, die sich aus steuerlichen Ansatzverboten (zB **Verbot** der Bildung von **Drohverlustrückstellungen** gemäß § 5 Abs. 4a EStG) ergeben können, über dem gemeinsamen Wert iSv. § 11 Abs. 1 UmwStG (zur Aufdeckung stiller Lasten bereits → Rn. 99b und → Rn. 120ff; zur abweichenden Behandlung von Pensionsrückstellungen → Rn. 99c), soll wegen der einschränkenden Formulierung in § 11 Abs. 2 UmwStG („höchstens jedoch mit dem Wert nach Abs. 1“) nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Buchwertansatz ausscheiden (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.06 iVm. Tz. 03.12 iVm. Tz. 01.57; kritisch unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung *Schumacher/Neitz-Hackstein* Ubg 2011, 411: Einschränkung beziehe sich nur auf den unmittelbar vorangehenden „höheren Wert“). In diesen Fällen wäre dann konsequenterweise zwingend der **niedrigere gemeine Wert** anzusetzen (*Bogenschütz* Ubg 2011, 397). Dadurch ergäbe sich ein **Übertragungsverlust**, der – falls er nicht mit positiven Einkünften der Übertragerin verrechnet werden kann – gemäß §§ 12 Abs. 3, 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG im Zuge der Verschmelzung verloren gehen würde (zu möglicher Abhilfe bei Bestehen einer ertragsteuerlichen Organschaft → Rn. 102), wenn und soweit der aus der Aufdeckung der stillen Lasten herrührende Aufwand nicht gemäß § 4f Abs. 1 Sätze 1 oder 2 EStG idF des **AIFM-StAnpG** v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4316) zwingend über die folgenden 14 Jahre zu verteilen ist (dazu → Rn. 120ff.).
- Ein unter dem Buchwert liegender gemeiner Wert einzelner Wirtschaftsgüter hindert hingegen, solange der gemeine Wert der Sachgesamtheit nicht unter dem Buchwert liegt, den Ansatz des Buchwertes nicht (*Rödder* DStR 2011, 1059, 1061 Fn. 4).
- 100f Ob die Ausübung des antragsgebundenen Wahlrechts gemäß § 11 Abs. 2 UmwStG außerdem noch gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme in das durch BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) eingeführte besondere, laufend zu führende Verzeichnis (zu diesem siehe BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239, Tz. 19ff.) voraussetzt, ist im UmwSt-Erl. 2011 nicht ausdrücklich geregelt; richtigerweise dürfte die Frage zu verneinen sein (glA *Rödder* DStR 2011, 1059, 1060; *Schumacher/Neitz-Hackstein* Ubg 2011, 410), da die umwandlungsteuerlichen Transparenzvorschriften, namentlich das Erfordernis der gesonderten Schlussbilanz, insoweit eine speziellere Regelung darstellen und der von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG vorausgesetzte Maßgeblichkeitsgrundsatz bei Umwandlungen sowieso nicht gilt (→ Rn. 110f.).
- 100g Das Wahlrecht kann für alle übergehenden Wirtschaftsgüter nur **einheitlich** ausgeübt werden (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.06 und Tz. 11.12 iVm. Tz. 03.13 und Tz. 03.28).

Der Antrag ist gemäß § 11 Abs. 3, § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG bei dem für die übertragende Körperschaft zuständigen Finanzamt zu stellen (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.12 iVm. Tz. 03.27); falls – wie im Regelfall – die Verschmelzung zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits durch Eintragung im Handelsregister der übernehmenden Gesellschaft wirksam geworden ist, erfolgt die Antragstellung durch die übernehmende Gesellschaft als Rechtsnachfolgerin gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG iVm. § 45 AO (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011; BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.12 iVm. Tz. 03.28). Die Verschmelzung führt zu einem Zuständigkeitswechsel iSv. § 26 Abs. 1 AO (Schumacher/Neitz-Hackstein Ubg 2011, 412 unter Hinweis auf FinMin NRW v. 13.6.2008, DB 2008, 1888). Der Antrag ist **bedingungsfeindlich** (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.12 iVm. Tz. 03.29), kann also zB nicht von der Höhe eines Verlustvortrages abhängig gemacht werden (Bogenschütz Ubg 2011, 401), und **unwiderruflich** (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.12 iVm. Tz. 03.29; aA Schumacher/Neitz-Hackstein Ubg 2011, 412: Änderung bis zur Einreichung der steuerlichen Schlussbilanz möglich).

Spätester Zeitpunkt für die Stellung eines Antrages ist gemäß § 11 Abs. 3, § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die erstmalige Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übertragenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt. Anders als bei der Einbringung (→Form. A.8 Rn. 117a; → Form. A.9 Rn. 113a) verlangt die FinVerw. gemäß § 11 Abs. 1 UmwStG grundsätzlich immer eine – von der **Steuerbilanz** iSd. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG zu unterscheidende – gesonderte **Schlussbilanz**. Nur wenn die Steuerbilanz der Schlussbilanz entspricht, also bei Buchwertansatz gemäß § 11 Abs. 2 UmwStG, genügt die **ausdrückliche** Erklärung, dass die Steuerbilanz gleichzeitig steuerliche Schlussbilanz sein soll; in dieser Erklärung liegt dann gleichzeitig ein konkludenter Antrag gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf Buchwertfortführung (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.02 iVm. Tz. 03.01). Daraus, dass diese Erklärung „ausdrücklich“ sein muss, wird man schließen müssen, dass die FinVerw. die bloße Einreichung der Steuerbilanz nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG ohne entsprechende Erklärung, dass diese auch „Schlussbilanz“ iSv. § 11 UmwStG sein solle, womöglich nicht mehr als konkludenten Antrag auf Ansatz eines unter dem gemeinen Wert liegenden Wertes anerkennen wird (kritisch Rödder DStR 2011, 1059, 1060). Dies wirft dann die weitere, im UmwSt-Erl. 2011 nicht geklärte Frage auf, wie lange ein solcher Antrag noch nachgeholt werden kann. Richtigerweise dürfte die Nachholung solange noch möglich sein, wie die entsprechenden Veranlagungszeiträume noch offen sind (Bogenschütz Ubg 2011, 401; Blümich/Klingberg UmwStG 2006 § 11 Rn. 37).

c) Zwischenwertansatz – Verlustnutzung

Die Wahl eines über dem Buchwert liegenden Wertes (sog. Zwischenwert) gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 (2. Alt.) UmwStG kann Sinn machen, wenn die übertragende Kapitalgesellschaft über **steuerliche Verlustvorträge** verfügt, da diese im Rahmen der Verschmelzung **untergehen** würden (→ Rn. 119). Allerdings ist die durch § 10d Abs. 2 EStG idF des Korb II-Gesetzes v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840) sowie durch § 10a Satz 2 GewStG idF des GewStÄndG 2003 v. 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2922) mit Wirkung ab VZ/EZ 2004 eingeführte Beschränkung der Verrechnung von Verlustvorträgen, die sog. **Mindestbesteuerung**, zu beachten. Zur Ausnutzung von Verlustvorträgen empfiehlt sich regelmäßig ein Ansatz von **Zwischenwerten**, da diese nicht nur durch einen Prozentsatz, sondern auch unter Angabe absoluter Beträge konkretisiert werden können (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011; BStBl. I 2011, 1314 Tz. 11.12 iVm. Tz. 03.29), was die Steuerplanung erleichtert (Bogenschütz Ubg 2011, 401; Schumacher/Neitz-Hackstein Ubg 2011, 412).

A. 3

Verschmelzung

- 101a Der Ausgleich bzw. die Verrechnung von verrechenbaren Verlusten, **Verlustvorträgen** und **nicht ausgeglichenen negativen Einkünften** ebenso wie eines Zinsvortrags nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG und eines EBITDA-Vortrags nach § 4h Abs. 1 Satz 3 der übertragenden Kapitalgesellschaft mit dem durch einen Ansatz über dem Buchwert entstehenden **Übertragungsgewinn** (→ Rn. 102) ist gemäß § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nur insoweit zulässig, als dies auch ohne die Rückwirkung gemäß § 2 Abs. 1, 2 UmwStG möglich wäre. Nach ganz hM greift diese Ausgleichs- bzw. Verrechnungsbeschränkung nur dann ein, wenn (**ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal**) im Rückwirkungszeitraum, also zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem Wirksamwerden der Verschmelzung, ein verlustschädlicher Anteilserwerb oder ein anderes Ereignis eintritt, welches gemäß **§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** zum Untergang dieser Verluste führen würde (s. etwa WM/Widmann UmwStG § 2 Rn. R 120.9; RHL/van Lishaut UmwStG § 2 Rn. 179; HMB/Slabon UmwStG § 2 Rn. 110; Rödder/Schönfeld DStR 2009, 560, 562; Viebrock/Loose DStR 2013, 1364; ebenso FM Brandenburg v. 17.3.2015, BeckVerw 313155, unter Ziff. 2.2; zweifelnd hingegen Böttcher NWB 2014, 3146); dies folge aus der Anwendungsregelung des § 27 Abs. 9 UmwStG, die ausdrücklich an einen schädlichen Beteiligungserwerb oder ein anderes die Verlustnutzung **ausschließendes** Ereignis anknüpft (Rödder/Schönfeld DStR 2009, 560, 562), und aus dem in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gekommenen Normzweck (Viebrock/Loose DStR 2013, 1364): Die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG solle nicht dazu genutzt werden können, durch entsprechende Wahl des Übertragungstichtages zur Realisierung eines Übertragungsgewinns auf einen Zeitpunkt „zurückzuspringen“, der vor dem gemäß § 8c KStG für die Verlustnutzung schädlichen Beteiligungserwerb liegt (BT-Drs. 16/11108, S. 33). Ob die Auffassung, dass § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ein im Rückwirkungszeitraum eintretendes verlustschädliches Ereignis iSv. § 8c KStG voraussetze, von der Finanzverwaltung geteilt wird, ist allerdings nicht völlig klar. Der Umwandlungssteuererlass nennt § 8c KStG lediglich beispielhaft (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.39). Ob die Auffassung des FM Brandenburg v. 17.3.2015, BeckVerw 313155, unter Ziff. 2.2, ein verlustschädliches Ereignis iSv. § 8c KStG sei erforderlich, bundeseinheitlich abgestimmt ist, ist dem Erlass nicht zu entnehmen (Böttcher NWB 2014, 3146).

Würde man § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG entgegen der hM streng nach dem Wortlaut anwenden und daher kein „verlustschädliches Ereignis“ als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal verlangen, wäre die Vorschrift zB auch insoweit anwendbar, als ohne steuerliche Rückverlagerung des Übertragungsgewinns dessen Verrechnung mit einem im Wirtschaftsjahr des steuerlichen Übertragungstichtags anfallenen Verlust an § 10d Abs. 2 EStG scheitern würde (Rödder/Schönfeld DStR 2009, 560, 562 Fall 2; Böttcher NWB 2014, 3146 Beispiel 1).

Darauf, ob das verlustschädliche Ereignis im Rückwirkungszeitraum vor oder nach der Fassung der Umwandlungsbeschlüsse eintritt, kommt es jedenfalls nicht an (UmwSt-Erl. 2011, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.39).

Die Bedeutung des § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG wird allerdings durch die mit WachstBeschlG v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950, aufgenommene Verschonungsregelung in Höhe der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG relativiert (Böttcher NWB 2014, 3146). Einen Anwendungsbereich behält § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG freilich insoweit, als im Wege einer anderen ebenfalls rückwirkenden Umwandlung auf die Übertragerin übergegangene stillen Reserven gemäß § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG von der Verschonungsregelung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG ausgenommen sind (RHL/van Lishaut UmwStG § 2 Rn. 176), oder wenn sich die am steuerlichen Übertragungstichtag vorhandenen stillen Reserven im Rückwirkungszeitraum vor dem verlustschädlichen Ereignis verringern (s. etwa das in FM Brandenburg v. 17.3.2015, BeckVerw 313155, unter Ziff. 2.2 gebildete Beispiel).