GmbH-Datenbank
Ihre Online-Recherche rund um GmbH- und private Steuern!

Aufsätze
Ausgabe: 5/2012
Seite: 136
Autor: Dipl.-Kaufmann/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Franz Ostermayer

Einbringungsvorgänge in eine GmbH nach den §§ 20 ff. UmwStG

Der neue Umwandlungssteuererlass in der GmbH-Praxis

Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater Franz Ostermayer und Diplom-Betriebswirt (FH), Steuerberater Florian Huber*

Fünf Jahre nach Inkrafttreten des UmwStG 2006 hat die Finanzverwaltung nunmehr den aktualisierten Umwandlungssteuererlass (UmwStE 2011) herausgegeben (BStBl I 2011, S. 1314). Die Autoren nehmen dies zum Anlass, die steuerliche Behandlung von Einbringungsvorgängen in eine GmbH nach der aktuellen Rechtslage sowie die dazu von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung darzustellen.

Überblick:
1. Voraussetzungen für steuerneutraleEinbringungsvorgänge
2. Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und Folgen für die übernehmende GmbH
3. Besteuerung des Einbringenden
4. Übertragungsstichtag und Rückwirkung
5. Besonderheiten beim Formwechsel
6. Fazit

1. Voraussetzungen für steuerneutraleEinbringungsvorgänge

Wird Betriebsvermögen auf eine GmbH übertragen und gewährt diese dafür neue Anteile, handelt es sich aus ertragsteuerlicher Sicht um einen Veräußerungsvorgang (UmwStE 2011, Rn. 20.01), der grundsätzlich zur Gewinnrealisierung führt. Damit erforderliche Umstrukturierungsmaßnahmen nicht behindert werden, ermöglichen die §§ 20 ff. UmwStG, die steuerlichen Buchwerte fortzuführen, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

Zunächst ist erforderlich, dass begünstigte Einbringungsobjekte vorliegen. Hierbei handelt es sich im Einzelnen um ganze Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile sowie mehrheitsvermittelnde Anteile an Kapitalgesellschaften. Diese qualifizierten betrieblichen Einheiten müssen mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die übernehmende GmbH übergehen. Als Gegenleistung muss diese neue Anteile gewähren.

Unkritisch ist dabei regelmäßig die Übertragung ganzer Betriebe. Werden allerdings im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung wesentliche Betriebsgrundlagen (z.B. Grundstücke) in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, will die Finanzverwaltung nach wie vor die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung des BFH überprüfen (UmwStE 2011,Rn. 20.07; vgl. hierzu auch BFH, Urteil vom 9.11.2011, X R 60/09, S. 143 in diesem Heft).

Größere Probleme bereitet in der Regel die Übertragung von Teilbetrieben. Zu deren Abgrenzung verwendet die Finanzverwaltung nunmehr den gemeinschaftsrechtlichen Teilbetriebsbegriff und nicht mehr wie noch imUmwStE 1998 d nationalen. Dem gemeinschaftsrechtlichen Teilbetriebsbegriff liegt eine ausschließlich funktionale Betrachtungsweise

zugrunde. Dies bedeutet, dass funktional unbedeutende Wirtschaftsgüter von der Einbringung ausgenommen werden können, auch wenn sie quantitativ wesentlich sind. Darüber hinaus erfordert der europäische Teilbetriebsbegriff aber, dass auch unwesentliche, aber nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordnenbare Wirtschaftsgüter stets dem entsprechenden Teilbetrieb zuzuordnen sind (UmwStE 2011, Rn. 20.06 i. V. m. Rn. 15.07).

Konnten zum Beispiel Verbindlichkeiten, die grundsätzlich nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen rechnen, bislang beliebig zugeordnet werden, muss nun eine Zuordnung nach wirtschaftlichen Zusammenhängen erfolgen. Nur wenn dies nicht möglich ist, ist eine beliebige Zuordnung erlaubt (UmwStE 2011, Rn. 20.06 i. V. m. Rn. 15.09). Diese Voraussetzung wird wohl nur beim gewillkürten Betriebsvermögen oder bei liquiden Mitteln erfüllt sein. Es besteht daher in der Praxis ein erhöhtes Risiko, dass die fehlerhafte Zuordnung nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen zum Wegfall der Teilbetriebseigenschaft führt.

Weiter verschärfend wirkt die neue Sichtweise der Finanzverwaltung, wonach die Teilbetriebsvoraussetzungen bereits zum (zurückbezogenen) steuerlichen Übertragungsstichtag vorliegen müssen und nicht wie nach bisheriger Auffassung erst zum Zeitpunkt der Einbringung. Ein Teilbetrieb im Aufbau ist damit nicht mehr begünstigt (UmwStE 2011, Rn. 20.06 i. V. m. Rn. 15.03). In der Praxis wird dies dazu führen, dass Umstrukturierungsvorgänge vielfach zeitlich nach hinten verschoben werden müssen.

Anteile an der übernehmenden GmbH können wie nach bisheriger Auffassung stets zurückbehalten werden, sofern ein entsprechender Antrag gestellt wird (UmwStE 2011, Rn. 20.09). Dies betrifft etwa den Fall der Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebs-GmbH bei Beendigung einer Betriebsaufspaltung.

Neben Mitunternehmeranteilen gelten – wie nach früherer Rechtslage – auch Teile von Mitunternehmeranteilen als begünstigt. Die Finanzverwaltung hat hierzu klargestellt, dass bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auch das zugehörige Sonderbetriebsvermögen anteilig mitübertragen werden muss (UmwStE 2011, Rn. 15.04).

Nach § 21 UmwStG rechnen zu den begünstigten Einbringungsobjekten auch mehrheitsvermittelnde Anteile an Kapitalgesellschaften, d.h. wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung nachweislich unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hält (UmwStE 2011, Rn. 21.09; sog. qualifizierter Anteilstausch). Begünstigt sind dabei neben Anteilen im Betriebsvermögen auch Anteile im Privatvermögen gemäß § 17 EStG sowie einbringungsgeborene Anteile i. S. v. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 (UmwStE 2011, Rn. 21.02).

Liegen die genannten begünstigten Einbringungsobjekte vor, müssen diese mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die aufnehmende GmbH übertragen werden. Dabei ist bereits ausreichend, wenn die GmbH wirtschaftlicher Eigentümer wird; eine bloße Nutzungsüberlassung ist aber nicht ausreichend (UmwStE 2011, Rn. 20.06 i. V. m. Rn. 15.07). Werden hingegen wesentliche Betriebsgrundlagen bei der Übertragung zurückbehalten, scheidet ein Buchwertansatz von vornherein aus.

Weitere Grundvoraussetzung für die Fortführung der Buchwerte ist die Gewährung neuer Gesellschaftsanteile durch die aufnehmende GmbH. Dies kann im Rahmen der Gründung oder einer Kapitalerhöhung erfolgen. Möglich ist auch, die GmbH bar zu gründen und die durch § 20 UmwStG begünstigte Sacheinlage als Aufgeld zu erbringen (UmwStE 2011, Rn. E 20.09). Unschädlich ist im Anwendungsbereich der §§ 20 und 21 UmwStG, wenn der Einbringende neben den neuen Anteilen noch weitere Gegenleistungen, z.B. bare Zuzahlungen oder Gesellschafterdarlehen erhält (UmwStE 2011, Rn. E 20.11). Nur wenn der Wert der weiteren Gegenleistungen den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, muss die GmbH das eingebrachte Betriebsvermögen gem. § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG mindestens mit dem gemeinen Wert der zusätzlich gewährten Gegenleistung ansetzen, was zum Zwischenwertansatz führt.

Die Finanzverwaltung hat klargestellt, dass derjenige, der die neuen Anteile erhält, steuerlich als einbringender Rechtsträger gilt (UmwStE 2011, Rn. 20.02). Dies ist eine Abweichung von der im UmwStE 1998 vertretenen Auffassung, wonach bei Einbringungen durch Personengesellschaften stets die Gesellschafter als Einbringende galten. Die Abgrenzung erfolgt nunmehr danach, ob die Personengesellschaft nach der Einbringung fortbesteht oder nicht. Besteht die Personengesellschaft fort und stehen ihr die Anteile am übernehmenden Rechtsträger zu – z.B. im Rahmen einer Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 UmwG – so gilt sie selbst als einbringender Rechtsträger (UmwStE 2011, Rn. 20.03). Bedeutsam ist die Abgrenzung der Person des Einbringenden u.a. für die nachgelagerte Besteuerung während der Siebenjahresfrist gem. § 22 UmwStG, so z.B. für die Frage, wer die Nachweise gem. § 22 Abs. 3 UmwStG zu erbringen hat (vgl. hierzu Pkt. 3).

2. Bewertung des eingebrachten Betriebs-vermögens und Folgen für dieübernehmende GmbH
§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sieht grundsätzlich vor, dass die übernehmende GmbH das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen hat. Nur auf Antrag ist eine darunter liegende Bewertung möglich. Voraussetzung für einen Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz ist im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG, dass

- sichergestellt ist, dass das übernommene Vermögen später bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
- das übernommene Betriebsvermögen kein negatives Kapital ausweist und
- das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des übernommenen Betriebsvermögens nicht eingeschränkt wird.

Beim auf das Inland beschränkten Anteilstausch ist Voraussetzung für den Buch- bzw. Zwischenwertansatz, dass mehrheitsvermittelnde Anteile eingebracht werden (qualifizierter Anteilstausch).

Der Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz erfolgt durch die übernehmende GmbH. Er muss spätestens bis zur erstmaligen Abgabe ihrer steuerlichen Schlussbilanz, in der das übernommene Betriebsvermögen erstmals anzusetzen ist, bei dem örtlich zuständigen Finanzamt gestellt werden (UmwStE 2011, Rn. 20.21). Maßgeblich ist damit die Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, in das der steuerliche Übertragungsstichtag fällt bzw. in Neugründungsfällen die Eröffnungsbilanz (vgl. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rn. 154).

Nach herrschender Auffassung kann der Antrag auch konkludent gestellt werden, d.h. durch Einreichen einer entsprechenden steuerlichen Schlussbilanz. Die Finanzverwaltung verlangt in diesem Fall zusätzlich eine ausdrückliche Erklärung, dass die eingereichte Bilanz die steuerliche Schlussbilanz sein soll (UmwStE 2011, Rn. 20.21 i. V. m. Rn. 03.29). Schon aus Gründen der Rechtssicherheit empfiehlt sich daher in der Praxis, stets einen ausdrücklichen, gesonderten Antrag zu stellen.

Wird ein wirksamer Buchwertantrag gestellt, kommt es zu keiner Aufdeckung stiller Reserven. Beim Zwischenwertansatz sind die in den einzelnen Wirtschaftsgütern – einschließlich der selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter – enthaltenen stillen Reserven um einen einheitlichen Prozentsatz aufzulösen (UmwStE 2011, Rn. 20.18 i. V. m. Rn. 03.25). Dies bedeutet eine Abkehr von der bislang vertretenen Stufentheorie, wonach ein selbstgeschaffener Firmenwert erst anzusetzen war, wenn die in den übrigen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven bereits vollständig aufgedeckt waren.

3. Besteuerung des Einbringenden
Erfolgt die Einbringung zum Buchwert, errechnet sich kein Einbringungsgewinn. Beim Ansatz von Zwischenwerten bzw. gemeinen Werten erzielt der Einbringende einen Gewinn, der nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern ist (UmwStE 2011, Rn. 20.25 bzw. 21.16).

Der Schwerpunkt der Darstellung im UmwStE 2011 liegt auf den Rechtsfolgen, die eintreten, wenn der Einbringende die gewährten Anteile veräußert bzw. die eingebrachten Anteile von der übernehmenden GmbH veräußert werden. Nach früherer Rechtslage galten die gewährten Anteile als einbringungsgeborene Anteile, deren Verkauf innerhalb von sieben Jahren voll steuerpflichtig war. Hatte die übernehmende GmbH im Rahmen eines Anteilstausches eingebrachte Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert, unterlag dieser Vorgang ebenfalls der vollen Besteuerung. Damit sollte verhindert werden, dass Einbringungsvorgänge nur durchgeführt werden, um bei einem bereits geplanten Verkauf in ein günstigeres Besteuerungsregime zu gelangen.

Das gleiche Ziel verfolgt der Gesetzgeber im UmwStG 2006 dadurch, dass er den Verkauf der gewährten bzw. eingebrachten Anteile zwar unabhängig vom Zeitpunkt der Veräußerung den regulären Vorschriften unterwirft, gleichzeitig den vormaligen Einbringungsvorgang aber rückwirkend steuerpflichtig stellt, sofern die Veräußerung der gewährten bzw. eingebrachten Anteils innerhalb von sieben Jahren erfolgt (sog. Einbringungsgewinn I und II).

Der Einbringungsgewinn I bzw. II berechnet sich wie folgt:

Gemeiner Wert des eingebrachten Betriebsvermögens (ohne miteingebrachte Anteile an Kapitalgesellschaften) bzw. gemeiner Wert der eingebrachten Anteile im Zeitpunkt der Einbringung

./.	Kosten für den Vermögensübergang	
./.	Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat (EG I)	Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile angesetzt hat (EG II)
=	Einbringungsgewinn I bzw. II im Zeitpunkt der Einbringung	
./.	Verringerung um ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile abgelaufene Zeitjahr	
=	Zu versteuernder Einbringungsgewinn I bzw. II	

Beim Einbringungsgewinn I handelt es sich um einen Gewinn i.S.v. § 16 EStG. Die Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und 34 EStG kommen dabei nicht zur Anwendung (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Ist der Einbringende eine natürliche Person, unterliegt der Einbringungsgewinn II als Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft der Einkommensteuer, wobei das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung kommt.

Von Vorteil für die Beteiligten im Vergleich zur Rechtslage nach dem UmwStG 1995 ist die Tatsache, dass der Einbringungsgewinn für jedes Jahr, das seit der Einbringung vergangen ist, um ein Siebtel verringert wird und insoweit bereits die "reguläre" Besteuerung zur Anwendung kommt (Teileinkünfteverfahren bzw. 95%ige Steuerfreistellung).

Das neue Konzept birgt indes auch Risiken. Kommt es im Siebenjahreszeitraum zum Wertverfall bei den Anteilen und werden diese veräußert, sind gleichwohl die zum Einbringungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven nachzuversteuern. Der daraus resultierende Gewinn unterliegt dann der vollen Besteuerung bzw. der Besteuerung im Teileinkünfteverfahren, während der Veräußerungsverlust nur im Teileinkünfteverfahren bzw. gar nicht geltend gemacht werden kann.

Die rückwirkende Versteuerung eines Einbringungsgewinns erfolgt nur, soweit sperrfristbehaftete Anteile veräußert worden sind, d.h. wird nur ein Teil der Anteile veräußert, kommt es auch nur zur anteiligen Besteuerung (UmwStE 2011, Rn. 22.04). Ist Einbringender eine Personengesellschaft, stellt sowohl die Veräußerung der Anteile durch die Personengesellschaft selbst, als auch die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, zu dessen Betriebsvermögen die Anteile gehören, einen schädlichen Vorgang dar (UmwStE 2011, Rn. 22.02).

Damit es im Rahmen des Anteilsverkaufs zu keiner Doppelbesteuerung kommt, regelt § 23 Abs. 2 Satz 1 bzw. Satz 3 UmwStG, dass sich bei der übernehmenden GmbH im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Anteile auf Antrag der Wertansatz für das übernommene Betriebsvermögen bzw. die Anschaffungskosten für die eingebrachten Anteile um den versteuerten Einbringungsgewinn I bzw. II erhöhen. Voraussetzung dafür ist, dass die Versteuerung des Einbringungsgewinns durch Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Finanzamts nachgewiesen wird. Führt der Einbringungsgewinn aufgrund von Verlustvorträgen zu keiner zusätzlichen Steuer, tritt an die Stelle der Bescheinigung der geänderte Verlustfeststellungsbescheid (UmwStE 2011, Rn. 23.12).

§ 22 Abs. 1 Satz 6 bzw. § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG sehen eine Reihe von Ersatzrealisationstatbeständen vor, bei deren Verwirklichung die gleichen Rechtsfolgen eintreten wie bei einer Veräußerung der gewährten bzw.

eingebrachten Anteile (UmwStE 2011, Rn. 22.18; z.B. unentgeltliche Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft, Liquidation der übernehmenden GmbH etc.). Ausgenommen hiervon sind lediglich Weiterübertragungen zu Buchwerten.

Damit das Finanzamt von der Veräußerung der Anteile bzw. von der Verwirklichung eines Ersatzrealisationstatbestands Kenntnis erlangt, enthält § 22 Abs. 3 UmwStG umfassende Nachweispflichten. Danach ist der Einbringende verpflichtet, dem Finanzamt jährlich bis zum 31.5. nachzuweisen, wem mit Ablauf des dem Einbringungszeitpunkt entsprechenden Tages in den folgenden sieben Jahren die erhaltenen bzw. in den Fällen des Anteilstauschs die eingebrachten Anteile steuerlich zuzurechnen sind. Die gleiche Verpflichtung besteht für etwaige auf diesen Anteilen beruhende Anteile, d.h. Anteile die durch Weitereinbringung der sperrfristverhafteten Anteile zum Buchwert entstanden sind (sog. Ketteneinbringungen). Wird der Nachweis nicht erbracht, gelten die Anteile als zu Beginn des jeweiligen jährlichen Überwachungszeitraumes innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist veräußert (UmwStE 2011, Rn. 22.28). Der Nachweis hat durch eine schriftliche Erklärung bzw. durch eine Gesellschafterliste etc. zu erfolgen.

Die Finanzverwaltung weist darauf hin, dass die Nachweisfrist nicht verlängert werden kann, verspätet eingereichte Nachweise aber noch bis zum Abschluss eines Klageverfahrens berücksichtigt werden können (UmwStE 2011, Rn. 22.33). Damit erweist sich die Regelung als "zahnloser Tiger".

Es ist damit zu rechnen, dass ein Großteil der Einbringenden innerhalb der gesetzten Frist den Nachweis nicht erbringen, sondern erst auf entsprechende Aufforderung durch das Finanzamt reagieren wird. Erste Praxiserfahrungen zeigen, dass die Finanzämter die Überwachung dieser Nachweispflicht organisatorisch noch überhaupt nicht umgesetzt haben. Es wäre sinnvoller gewesen, wenn der Gesetzgeber – entsprechend den Regelungen in § 13a Abs. 6 ErbStG – den Einbringenden verpflichtet hätte, dem Finanzamt eine Veräußerung der Anteile bzw. die Verwirklichung eines Ersatzrealisationstatbestands anzuzeigen, anstatt hier ohne Anlass jährliche Meldungen vorzusehen. Vor dem Hintergrund, dass eine Anteilsveräußerung innerhalb der Sperrfrist zur Versteuerung eines Einbringungsgewinns I bzw. II führt, ist nämlich nicht davon auszugehen, dass die Mehrzahl der Einbringenden bzw. der übernehmenden Gesellschaften die Anteile innerhalb der Siebenjahresfrist veräußern wird.

4. Übertragungsstichtag und Rückwirkung

Einbringungsvorgänge i. S. d. §§ 20 und 21 UmwStG erfolgen steuerlich grundsätzlich zu dem Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum an dem eingebrachten Vermögen bzw. an den eingebrachten Anteilen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht (UmwStE 2011, Rn. 20.13). Abweichend hiervon ermöglicht § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG, bei der Einbringung von Betriebsvermögen den steuerlichen Übertragungsstichtag auf Antrag der übernehmenden Kapitalgesellschaft um bis zu acht Monate zurückzubeziehen. Es ist nicht erforderlich, dass die übernehmende Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt gesellschaftsrechtlich bereits existiert hat (UmwStE 2011, Rn. 20.15 i. V. m. Rn. 02.11). Beim Anteilstausch besteht eine derartige Rückbeziehungsmöglichkeit nicht (UmwStE 2011, Rn. 21.17).

Durch die steuerliche Rückbeziehung kann der Übertragungsstichtag so gewählt werden, dass er mit einem regulären Bilanzstichtag zusammenfällt, sodass die Erstellung bzw. Prüfung eines Zwischenabschlusses vermieden werden kann. Problematisch dabei ist aber, dass nach geänderter Auffassung der Finanzverwaltung eine etwa erforderliche Teilbetriebsvoraussetzung nunmehr bereits an diesem zurückbezogenen steuerlichen Übertragungsstichtag vorgelegen haben muss und nicht mehr erst zum Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum übergeht (UmwStE 2011, Rn. 20.14).

Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden GmbH sind auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Vermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen wäre (§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG). Nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erzielte Einkünfte sind daher bereits der übernehmenden GmbH zuzurechnen. Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen führt die steuerliche Rückbeziehung dazu, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Rückwirkungszeitraum auf Vergütungen der Gesellschaft an die Mitunternehmer nicht mehr anwendbar ist. Soweit die Vergütungen angemessen sind, gelten sie bereits als Betriebsausgaben der übernehmenden Kapitalgesellschaft (UmwStE 2011, Rn. 20.16).

Die Rückbeziehung hat aber nicht zur Folge, dass zum Beispiel Dienstverträge als bereits im Zeitpunkt der Einbringung abgeschlossen gelten. Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen empfiehlt sich daher, entsprechende Verträge spätestens am steuerlichen Übertragungsstichtag abzuschließen (und in der Folgezeit entsprechend durchzuführen), damit die Vergütungen bereits als Betriebsausgaben der übernehmenden GmbH

gelten.

5. Besonderheiten beim Formwechsel
Obwohl zivilrechtlich beim Formwechsel kein Vermögensübergang vorliegt, wird dieser ertragsteuerlich wie eine Einbringung behandelt, sodass die §§ 20 bis 23 UmwStG entsprechend anzuwenden sind (§ 25 Satz 1 UmwStG). Gleiches gilt für die Verwaltungsanweisungen zu den §§ 20 ff. UmwStG (UmwStE 2011, Rn. 25.01).

Auch beim Formwechsel ist es möglich, die Buchwerte im Rahmen der Einbringung auf einen Zwischenwert oder den gemeinen Wert aufzustocken, um etwa gewerbesteuerliche Verlustvorträge der übertragenden Personengesellschaft zu "verbrauchen". Sofern wesentliches Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist, muss beachtet werden, dass dieses gesondert auf die aufnehmende GmbH übertragen wird, da es vom zivilrechtlichen Formwechsel nicht erfasst wird.

6. Fazit
Mit dem UmwStE 2011 liegt erstmals eine umfassende Verwaltungsanweisung zu dem seit Ende 2006 geltenden neuen Umwandlungssteuerrecht vor. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Leider ist die Neufassung des Erlasses aber auch mit einigen Verschärfungen verbunden, zu nennen sind hier etwa höhere Hürden bei der Abgrenzung von Teilbetrieben bzw. dass deren Voraussetzungen nunmehr bereits am steuerlichen Übertragungsstichtag vorliegen müssen. Nicht alle Praxisprobleme im Zusammenhang mit dem neuen Recht sind aber der Finanzverwaltung zuzuschreiben. Vielmehr hätte bereits der Gesetzgeber die Regelungen praxisfreundlicher ausgestalten müssen, etwa durch Verzicht auf überzogene Nachweispflichten wie zum Beispiel bei der Zuordnung der gewährten bzw. eingebrachten Anteile innerhalb der Siebenjahresfrist oder bei der Steuerentrichtung nach Versteuerung eines Einbringungsgewinns. Es wäre wünschenswert, wenn hier noch Nachbesserungen erfolgen würden.