

# Der neue UmwStE 2025

So gestalten Sie jetzt richtig

<b>1. Anwendungsregelungen .....</b>	<b>1</b>
1.1 Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG 1	
1.2 Steuerliche Rückwirkung .....	2
<b>2. Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft §§ 3 bis 10 UmwStG .....</b>	<b>4</b>
2.1 Übermittlungspflicht der steuerlichen Schlussbilanz – Neuregelung durch das JStG 2024 .....	4
2.2 Anwendung von §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen .....	5
2.3 Anrechnung von Vorbesitzzeiten .....	5
2.4 Umwandlungskosten .....	6
2.5 Abgrenzung: Einbringungskosten .....	6
<b>3. Verschmelzung auf Körperschaften, §§ 11 bis 13 UmwStG .....</b>	<b>7</b>
3.1 Abwärtsverschmelzung .....	7
3.2 Ermittlung des Übernahmeergebnisses .....	7
3.3 Wertverschiebung zwischen Anteilen .....	7
3.4 Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft .....	8
<b>4. Spaltungen von Gesellschaften §§ 15 bis 16 UmwStG .....</b>	<b>9</b>
4.1 Grundsätze .....	9
4.2 Spaltung zu null .....	9
4.3 Ausschließungsgebot .....	9
4.4 Missbrauchsverhinderungsregelungen, § 15 Abs. 2 UmwStG ..	11
<b>5. Einbringungen in Kapitalgesellschaften, §§ 20 bis 23 UmwStG .....</b>	<b>13</b>
5.1 Weitere Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung .....	13
5.2 Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	14
5.3 Einbringung von Mitunternehmeranteilen .....	14
5.4 Entnahmen im Rückwirkungszeitraum .....	15
5.5 Zurückbehalt einer Gesellschafterforderung .....	16
5.6 Gestaltung: Doppel-Holding-Modell .....	16
5.7 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft .....	17
<b>6. Einbringungen in Personengesellschaften § 24 UmwStG .....</b>	<b>18</b>
6.1 Sachlicher Anwendungsbereich des § 24 UmwStG .....	18
6.2 Gewährung neuer Gesellschaftsrechte .....	19
<b>7. Besonderer Teil zum UmwStG .....</b>	<b>19</b>
7.1 Organschaft .....	19
7.2 Steuerliches Einlagekonto .....	20

**UmwStE**

**Wir helfen Ihnen gern!**

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:**

Horst Rönning  
Chefredakteur  
Telefon 02596 922-17  
Fax 02596 922-80  
E-Mail [roennig@iww.de](mailto:roennig@iww.de)

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Susanne Kreutzer  
Projektleiterin Online  
Telefon 02596 922-42  
Fax 02596 922-99  
E-Mail [kreutzer@iww.de](mailto:kreutzer@iww.de)

LESERSERVICE

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice  
Max-Planck-Straße 7/9  
97082 Würzburg  
Telefon 0931 4170-472  
Fax 0931 4170-463  
E-Mail [kontakt@iww.de](mailto:kontakt@iww.de)

## UMWANDLUNGSSTEUERRECHT

## Der Umwandlungssteuererlass 2025 ist da: Erläuterungen und erste Hinweise für die Praxis

| Bereits am 11.10.23 hatte das BMF einen Entwurf für ein aktualisiertes BMF-Schreiben zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes veröffentlicht. Die Fachverbände hatten bis zum 6.12.23 die Möglichkeit zu diesem Entwurfsschreiben Stellung zu nehmen und haben von dieser Möglichkeit auch umfassend Gebrauch gemacht (vgl. z. B. die Stellungnahme des DStV v. 5.12.23). Dennoch ließ sich die Finanzverwaltung Zeit bis zum 2.1.25, um den finalen Erlass (nachfolgend UmwStE 2025) zu veröffentlichen. Grund waren begleitende gesetzliche Änderungen zur Absicherung der Auffassung der Finanzverwaltung, welche mit dem Jahressteuergesetz 2024 vom 2.12.24 (BGBl I 24, Nr. 387) auch umgesetzt wurden. |

Für die Beratungspraxis besteht nun ein in sich homogenes Gefüge aus gesetzlichem Tatbestand und dessen Auslegung durch die Finanzämter. Zum Teil wurden den Steuerpflichtigen begünstigende BFH-Rechtsprechungsgrundsätze kassiert. Des Weiteren wurde zu bislang offenen Streitfragen Stellung genommen. Vorteilhaft ist insoweit, dass nunmehr keine Hinderungsgründe mehr bei der Beantwortung verbindlicher Auskünfte gem. § 89 Abs. 2 AO seitens der Finanzämter gegeben sein dürften und somit Umstrukturierungen wieder zeitnah abgesichert werden können.

Daneben muss sich die Beraterschaft jedoch zeitnah mit den Auswirkungen der Änderungen auf aktuelle und geplante Umstrukturierungen beschäftigen. Insbesondere müssen

- laufende Umstrukturierungen mit geänderten steuerlichen Rahmenbedingungen abgeglichen,
- „alte“ Gestaltungsmodelle auf ihre Zukunftstauglichkeit geprüft und
- entsprechende Vertrags- und Dokumentationsmuster angepasst werden.

Nachfolgend sollen erste Praxishinweise gegeben werden. Der Fokus wird auf Umstrukturierungen bei mittelständischen Mandanten gelegt. Hierzu geben wir Ihnen ein erstes Rüstzeug für die Gestaltungsberatung an die Hand.

### 1. Anwendungsregelungen

#### 1.1 Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG

Die Regelungen zum sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG wurden aufgrund der jüngeren Änderungen des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG – BGBl I 21, 2050) und des Gesetzes zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie – UmRUG (BGBl I 23, Nr. 51) ergänzt.

Der UmwStE 2025 sieht in den Rn. 01.03 ff. eine umfassende Anpassung an die neue Rechtslage (Streichung des strengen EU-/EWR-Bezugs in § 1 Abs. 2 UmwStG und Erweiterung von § 1 Abs. 4 UmwStG für Verschmelzungen, Ab- und Aufspaltungen sowie Formwechsel von Drittstaatengesellschaften) und

UmwStE 2025 als  
Paukenschlag zum  
Jahresauftakt am  
2.1.25 veröffentlicht

Umstrukturierungen  
können wieder zeitnah  
abgesichert werden

Alle Modelle gehören  
auf den Prüfstand!

UmwStE 2025 sorgt  
für einige völlig neue  
Spielregeln

Finanzverwaltung  
fordert einen  
Vergleichbarkeitstest

Veröffentlichung  
einer „Whitelist“  
leider auf der  
Strecke geblieben

Willkommene  
Klarstellung  
zum Rückwirkungs-  
zeitraum

in den Rn. 01.38b eine Ergänzung um den Fall des grenzüberschreitenden Formwechsels (Hinaus-/Hereinformwechsel) vor.

Damit werden u. a. grenzüberschreitende Verschmelzungen und Formwechsel von Körperschaften außerhalb des EU/EWR-Raums – also etwa Umstrukturierungsvorgänge mit Deutschlandbezug bei US- oder asiatischen Gesellschaften – aus steuerlicher Sicht zu Buchwerten ermöglicht. Allerdings fordert die Finanzverwaltung hier in Rn. 01.24 UmwStE 2025 einen sog. Vergleichbarkeitstest, d. h. den Nachweis, dass der ausländische Umwandlungsvorgang den Strukturmerkmalen einer inländischen Umwandlung entspricht. Daneben darf selbstredend das Besteuerungsrecht Deutschlands durch den Umwandlungsvorgang weder beschränkt noch ausgeschlossen werden.

**MERKE** | Eine notarielle Beglaubigung oder vergleichbare Formerfordernisse sind nicht entscheidend für die Berücksichtigung ausländischer Kapitalerhöhungsverbote oder Wahlrechte, soweit diese der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Vorgangs nach ausländischem Recht nicht entgegenstehen (Rn. 01.32 UmwStE 2025). Die Anregung, einer tabellarischen Darstellung vergleichbarer ausländischer Umwandlungsvorgänge, bzw. der Veröffentlichung einer „Whitelist“ hat das BMF leider nicht aufgegriffen.

**Beachten Sie** | Es erfolgte keine komplette Öffnung des UmwStG für Umwandlungen! Einbringungen nach § 20 UmwStG bleiben inhaltlich unberührt. Die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine inländische (oder EU/EWR-) Kapitalgesellschaft durch eine in einem Drittstaat ansässige Person ist daher weiterhin nicht ohne (ggf. anteiliger) Aufdeckung stiller Reserven möglich.

## 1.2 Steuerliche Rückwirkung

### 1.2.1 Rückwirkungszeitraum

Rn. 02.10 UmwStE 2025 stellt klar, dass der Rückwirkungszeitraum (RWZ) i. S. d. § 2 Abs. 4 UmwStG den Zeitraum zwischen dem steuerlichen Übertragungsstichtag (Beginn) und der Eintragung der Umwandlung in das zuständige öffentliche Register, z. B. Handelsregister, (Ende) umfasst.

**Beachten Sie** | Dieser Grundsatz gilt über § 20 Abs. 6 S. 4 UmwStG auch im Rahmen einer Einbringung in eine KapG in Gesamtrechtsnachfolge.

### ■ Beispiel

A bringt den Betrieb seines kaufmännischen Einzelunternehmens (e.K.) im Wege der Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 i. V. m. § 152 UmwG in die A-GmbH (zur Neugründung) ein. Der Ausgliederung wird die Schlussbilanz des e.K. zum 31.12.23 zu Grunde gelegt. Die Ausgliederungserklärung wird vom Notar am 18.3.24 beurkundet und dem Registergericht der A-GmbH zugeleitet. Die Eintragung im HRA erfolgt am 23.4.24. Danach meldet der Notar die Ausgliederung auch dem HRA, in welchem A als e.K. eingetragen ist. Die Eintragung der Ausgliederung erfolgt dort am 4.5.24.

Steuerlicher Einbringungsstichtag ist gem. § 20 Abs. 6 S. 2 UmwStG der Tag, auf den die Ausgliederungsbilanz erstellt ist – also der 31.12.23. Bei Spaltungen tritt die Wirksamkeit nach § 131 Abs. 1 UmwG mit der Eintragung in das Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers (A) ein. Ende des RWZ ist somit der 4.5.24. Dies ist insbesondere hinsichtlich sog. Entnahmen im RWZ zu beachten, welche gem. § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG nicht an der Rückwirkung teilnehmen.

### 1.2.2 Verlustverrechnung

Der UmwStE 2025 nimmt in den Rn. 02.40a und 02.40b erstmals zu den mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz im Jahr 2013 eingeführten Sätzen 3 bis 6 des § 2 Abs. 4 UmwStG Stellung. Nach § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG ist bei einer rückwirkenden Umwandlung der Ausgleich oder die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten und verbleibenden Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig.

**Beachten Sie** | Anders als in den Fällen der Verschmelzung einer Verlustgesellschaft (vgl. § 12 Abs. 3 Hs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG) gehen die Verluste bzw. Verlustvorträge in diesen Fällen jedoch nicht unter, es erfolgt „lediglich“ eine Verrechnungssperre für den Rückwirkungszeitraum. Erzielt beispielsweise der übernehmende Rechtsträger im „Restjahr“ nach der Eintragung im Handelsregister Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven entweder im bereits zuvor vorhandenen oder im eingebrachten Betriebsvermögen, wird ein Ausgleich mit laufenden Verlusten oder Verlustvorträgen nicht durch § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG gesperrt (vgl. Drüen/Wöhrle in: Frotscher/Drüen, § 2 UmwStG, Rn. 173).

**PRAXISTIPP** | In Rn. 02.40a UmwStE 2025 wird bereits die aktuelle Rechtsprechung des BFH vom 12.4.23 (I R 48/20, BStBl II 23, 888) zu einer Einbringung eines EU in eine GmbH gem. § 20 UmwStG mit aufgenommen. Das Urteil hat eine hohe praktische Relevanz. Denn der BFH bestätigt dort die Auffassung, dass ein im RWZ durch den übernehmenden Rechtsträger (GmbH) erzielt negatives Ergebnis für eine Verrechnung der positiven Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers (EU) im Jahr der Einbringung faktisch gesperrt ist. Im Urteilsfall führte dies z. B. dazu, dass bereits im RWZ gezahltes GF-Gehalt i. H. v. ca. 89.000 EUR nicht mit dem in dieser Zeit noch vom EU erzielten Gewinn verrechnet werden konnte.

Der Berechnungsmechanismus des § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG erfordert im Ergebnis die Erstellung einer (steuerlichen Schluss-)Bilanz auf den Zeitpunkt des Endes des Rückwirkungszeitraums („RWZ-Bilanz“). Es ist daher in entsprechenden Fällen durchaus anzuraten, zumindest für steuerliche Zwecke einen Zwischenabschluss zu erstellen, um der Betriebsprüfung (wie im Urteilsfall) nicht die Tür für eine Schätzung zu öffnen.

Stichtage für sog. Entnahmen im RWZ wichtig

Verrechnungssperre wirkt lediglich für den Rückwirkungszeitraum

Geschäftsführergehalt von rd. 90.000 EUR im Jahr der Einbringung faktisch gesperrt

Zwischenabschluss für steuerliche Zwecke durchaus zu empfehlen

## 2. Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft §§ 3 bis 10 UmwStG

### 2.1 Übermittlungspflicht der steuerlichen Schlussbilanz – Neuregelung durch das JStG 2024

Steuerliche  
Schlussbilanz auf  
elektronischem  
Wege ...

Nach § 3 Abs. 1 S. 1 UmwStG ist die übertragende Körperschaft zur Erstellung und Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungsstichtag verpflichtet, in welcher diese das ihr zustehende Wertansatzwahlrecht ausübt. Nach Rn. 03.01 UmwStE 2025 stellt diese steuerliche Schlussbilanz eine von der Steuerbilanz abzugrenzende eigenständige Bilanz dar. Das heißt in der Praxis, es ist neben der „normalen“ Steuerbilanz auch eine ggf. deckungsgleiche steuerliche Schlussbilanz zur Ausübung des Wertansatzwahlrechts einzureichen. Darauf kann verzichtet werden, wenn eine ausdrückliche unwiderrufliche Erklärung abgegeben wird, dass die Steuerbilanz der steuerlichen Schlussbilanz entspricht. Diese Erklärung gilt dann gleichzeitig als Antrag auf Buchwertfortführung.

... binnen 14 Monaten  
zu übermitteln

Mit dem JStG 2024 wurde nun in § 3 Abs. 2a UmwStG neu geregelt, dass diese gesonderte Schlussbilanz innerhalb von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in den der steuerliche Übertragungsstichtag fällt, elektronisch zu übermitteln ist. Rn. 03.01 und 11.02 übernehmen diese Neuregelung (zu der Bestimmung des steuerlichen Übertragungsstichtags siehe Beitrag Ott, „Die (Rück-)Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen“, der in der Ausgabe 3/2025 der GStB erscheinen wird).

Nicht auf Risiko  
spielen und Antrag  
vorab separat  
abgeben

**Beachten Sie |** Unklar ist, ob ein Fristversäumnis der Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz i. S. d. § 3 Abs. 1 UmwStG zu einer Versagung des Antrags auf Buchwertfortführung führen kann. In der Literatur wird dies mit Verweis auf die Gesetzesbegründung abgelehnt (vgl. Bergan/Lätsch, DStR 24, 2848). In der Praxis sollte man hier nicht „auf Risiko spielen“ und den (formlosen) Antrag, immer schon separat vor Abgabe der entsprechenden Schlussbilanz, bspw. bereits nach Eintragung der Umwandlung im zuständigen öffentlichen Register, einreichen (vgl. auch Krohn, Stbg 24, 346).

**PRAXISTIPP |** Ganz aktuell hat der BFH mit Urteil vom 10.7.24 (IV R 8/22) entschieden, dass ein wirksamer Buchwertantrag für den Fall eines Formwechsels einer GmbH in eine GmbH & Co. KG bereits in dem notariell beurkundeten Formwechselbeschluss gestellt werden könne (siehe mit Musterformulierung: Eberhardt, GStB 25, 18).

#### INFORMATION

Wichtiges anhängiges  
Verfahren beachten

Offen ist, ob diese Grundsätze auch auf Einbringungsfälle gem. §§ 20 ff. UmwStG übertragen werden können. Aufgrund der grundverschiedenen Systematik der Regelungsbereiche ist dies nicht zweifelsfrei. Daneben ist fraglich, ob der BFH überhaupt einen sog. konkludenten Buchwertantrag in Einbringungssachverhalten anerkennen wird; hier bleibt das unter dem Az. X R 32/23 anhängige Revisionsverfahren zu einem qualifizierten Anteilstausch nach § 21 UmwStG abzuwarten.



## 2.2 Anwendung von §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen

Im UmwStE 2025 finden sich erstmals Aussagen zur Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG im Rahmen von Umwandlungen.

Das BMF hat dahin gehend seine Auffassung im Erlass-Entwurf revidiert, dass bei im Zuge einer Verschmelzung übertragenen Verpflichtungen eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG ausscheidet. Nunmehr sieht Rn. 03.05 UmwStE 2025 ausdrücklich vor, dass bei im Zuge der Verschmelzung übertragenen Verpflichtungen eine Aufwandsverteilung entsprechend § 4f EStG vorzunehmen ist, soweit die übertragenen Verpflichtungen in der Steuerbilanz des übertragenden Rechtsträgers Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben und die Verpflichtungen in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert anzusetzen sind. Damit reagierte das BMF auf die teilweise vorgebrachte Kritik, dass die Regelung nicht schlüssig sei und auch im Widerspruch zu der Auffassung im BMF-Schreiben vom 30.11.17 (IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl I 17, 1619) stehe.

**MERKE |** Damit dürfte klargestellt sein, dass das Verteilungsverbot nach § 4f Abs. 1 S. 3 EStG im Rahmen einer Umwandlung zu einem Zwischen- oder Verkehrswert nicht anzuwenden ist, sodass bei passivierungsbeschränkten Verpflichtungen nach § 4f Abs. 1 S. 1 EStG eine außerbilanzielle Aufwandsverteilung über 15 Jahre erfolgt, welche vom übernehmenden Rechtsträger als Rechtsnachfolger entsprechend § 4f Abs. 1 S. 7 EStG fortzuführen ist.

## 2.3 Anrechnung von Vorbesitzzeiten

Eine wichtige Neuerung sieht Rn. 04.15 UmwStE 2025 vor. Die Anrechnung von Vorbesitzzeiten nach § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG auf die Mindestbeteiligungshöhe nach § 9 Nr. 2a und 7 GewStG (Dividendenkürzung bei Schachtelbeteiligung von mindestens 15 %) soll insoweit keine Anwendung mehr finden.

Eine Kürzung kommt somit nur noch dann in Betracht, wenn der übernehmende Rechtsträger zu Beginn des Erhebungszeitraums bereits selbst über eine solche Schachtelbeteiligung verfügt hat oder die Umwandlung, aufgrund derer die 15 %-Grenze erreicht wurde, auf den Beginn des Erhebungszeitraums erfolgte. Die Regelung betrifft insbesondere „Holdingmodelle“ die im Wege eines qualifizierten Anteilstausches i. S. d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG errichtet werden. Hier besteht keine Möglichkeit der Rückbeziehung des Einbringungsvorgangs. Soweit der Anteilstausch daher nicht auf den Schnittpunkt der Jahre erfolgt, nehmen entsprechende Ausschüttungen im ersten Jahr auf Ebene der „Holding“ nicht an der Gewerbesteuerkürzung des § 9 Nr. 2a GewStG teil.

**GESTALTUNGSTIPP |** Gestalterisch kann dem Dilemma entgangen werden, indem entgegen der üblichen Praxis der Anteilstausch nicht zur Aufnahme (d. h. im Wege einer Sachkapitalerhöhung), sondern im Wege einer Sachgründung der aufnehmenden Gesellschaft durchgeführt wird. Denn dann dürften die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG schon in tatsächlicher Hinsicht erfüllt werden, da der Übernehmerin die Anteile bereits bei Eintritt in die Gewerbesteuerpflicht (d. h. mit Eintragung der Übernehmerin in das Handelsregister) und damit zu Beginn des in diesem Zeitpunkt beginnenden abgekürzten Erhebungszeitraums (§ 14 S. 3 GewStG) zuzurechnen sind.

Aufwandsverteilung nach § 4f EStG nun ausdrücklich vorgesehen

Außerbilanzielle Aufwandsverteilung über 15 Jahre

Im Wege eines Anteilstausch errichtete Holdings betroffen

Sachgründung als Alternative zur Sachkapitalerhöhung

## 2.4 Umwandlungskosten

Mit Urteil vom 23.11.22 (I R 25/20, BStBl II 23, 612) hat der BFH geklärt, dass die im UmwStG in § 4 Abs. 4 S. 1 und § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG geregelten „Kosten für den Vermögensübergang“ so auszulegen sind, dass diese alle durch die Umwandlung veranlassten Aufwendungen erfassen. Erwartungsgemäß nimmt Rn. 04.34 UmwStE 2025 diese Rechtsprechungsgrundsätze nun auf.

Auch vorbereitende  
Kosten sind ins  
Übernahmeergebnis  
einzubeziehen

Das heißt, auch die Umwandlung vorbereitende Kosten – z. B. für die Planung und Abstimmung einer Verschmelzung – sind als „Kosten für den Vermögensübergang“ einzuordnen. Vereinfacht muss die Frage gestellt werden: Wären die Aufwendungen auch ohne die Umwandlung angefallen? Lautet die Antwort „Nein“, sind diese im Übernahmeergebnis mit einzubeziehen, es sei denn, es handelt sich um aktivierungspflichtige Anschaffungskosten der übernommenen Wirtschaftsgüter (sog. objektbezogene Kosten, bspw. GrESt bei umwandlungsbedingter Übertragung von Grundvermögen)

IT-Kosten trotz  
Kausalität keine  
Kosten des Vermö-  
gensübergangs?

**PRAXISTIPP** | Mit Urteil vom 19.10.23 hat das FG Bremen zu den Kosten der Zusammenführung von IT-Systemen nach einer Umwandlung entschieden, dass diese keine Kosten für den Vermögensübergang darstellen. Obwohl die IT-Kosten kausal durch die Verschmelzung ausgelöst wurden, hätten diese eine größere Nähe zum laufenden Gewinn als zur Verschmelzung. Die Tatsache, dass bestimmte Kosten ohne die Umwandlung nicht angefallen wären, reiche jedoch nicht aus, um sie als Kosten des Vermögensübergangs zu qualifizieren. Das FA hat gegen die Entscheidung Revision beim BFH eingelegt, diese ist dort unter X R 34/23 anhängig.

**Beachten Sie** | Da entsprechende Kosten des übernehmenden Rechtsträgers im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses – unabhängig vom Zeitpunkt des Entstehens – zu berücksichtigen sind, führt dies im Ergebnis aufgrund § 4 Abs. 6 und 7 UmwStG i. d. R. zu einer vollen bzw. 40%igen (TEV) Nichtabziehbarkeit der Kosten.

**MERKE** | Dies soll gem. Rn. 04.43 UmwStE 2025 auch die Kosten betreffen, die dem übertragenden Rechtsträger ab dem steuerlichen Übertragungstichtag entstehen.

Berücksichtigung  
von Einbringungs-  
kosten

## 2.5 Abgrenzung: Einbringungskosten

Gemäß § 22 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 3 UmwStG sind Einbringungskosten bei der Ermittlung des Einbringungsgewinns I oder II zu berücksichtigen und mindern somit den entsprechenden Einbringungsgewinn (EBG), sofern innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist ein schädlicher Veräußerungs- oder Ersatztatbestand realisiert wird. Ansonsten sind diese (unabhängig vom Wertansatz) laufende BA der beteiligten Rechtsträger.

Wären die Kosten  
dem Einbringenden  
zuzurechnen?

**PRAXISTIPP** | Oftmals werden jedoch die Aufwendungen einer Einbringung vollständig vom übernehmenden Rechtsträger (i. d. R. GmbH) getragen. Soweit diese jedoch nach dem Verursacherprinzip dem Einbringenden zuzurechnen wären, liegt insoweit eine vGA vor.



### 3. Verschmelzung auf Körperschaften, §§ 11 bis 13 UmwStG

#### 3.1 Abwärtsverschmelzung

In gleich mehreren Rn. (11.06, 11.09a, 11.18 und 11.19) nimmt der UmwStE 2025 zu der Frage Stellung, ob bei einer Abwärtsverschmelzung die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern gehört. Hierbei folgt der Erlass der Entscheidung des BFH vom 30.5.18 (I R 31/16, BStBl II 19, 136).

Dieser hatte entschieden, dass im Fall der Abwärtsverschmelzung auch die unmittelbar auf den Gesellschafter der Muttergesellschaft übergehende Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i. S. d. § 11 Abs. 1 S. 1 UmwStG gehört (Direkterwerb) und bei einem im Ausland ansässigen Gesellschafter der Buchwertansatz voraussetzt, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Beteiligung an der Tochtergesellschaft gehört zu den übergehenden WG

#### 3.2 Ermittlung des Übernahmeergebnisses

Die Finanzverwaltung hält in Rn. 12.05 an ihrer Auffassung fest, dass ein Übernahmeergebnis unabhängig von dem Vorliegen einer Beteiligung an dem übertragenden Rechtsträger in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung zu ermitteln ist.

**Beachten Sie** | Dieses gilt gem. Rn. 15.14a auch für Spaltungsvorgänge einer Körperschaft nach § 15 UmwStG.

#### 3.3 Wertverschiebung zwischen Anteilen

Im Rahmen von Verschmelzungen und Spaltungen kommt es zu sog. Wertverschiebungen zwischen den Anteilseignern, soweit die Beteiligungsverhältnisse an den beteiligten Körperschaften nicht nach den Verkehrswertverhältnissen ausgestaltet werden.

Die Finanzverwaltung wollte in diesen Fällen grundsätzlich das Wahlrecht zur Fortführung der entsprechenden Buchwerte der Anteile gem. § 13 Abs. 2 UmwStG versagen. In Rn. 13.03 UmwStE 2025 folgt die Finanzverwaltung nun der entgegenstehenden Auffassung des BFH (28.5.20, IV R 17/17, BStBl II 23, 607), wonach § 13 UmwStG unabhängig davon Anwendung findet, ob es sich um eine verhältnismäßige oder nicht verhältnismäßige Umwandlung mit oder ohne Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner handelt.

Wahlrecht zur Fortführung der Buchwerte bleibt bestehen ...

**Beachten Sie** | Dies ist kein Freibrief für die Beratungspraxis! Denn derartige Wertverschiebungen sind steuerlich relevant, auch wenn diese die Möglichkeit der Fortführung der Buchwerte/Anschaffungskosten nicht tangieren:

- Erhält dabei eine an dem übertragenden Rechtsträger beteiligte Kapitalgesellschaft zugunsten eines ihrer Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person eine geringerwertige Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger, stellt die Vorteilsgewährung an den Anteilseigner grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen dar.

... was aber keinen Freibrief für die Beratungspraxis darstellt!

Anteile gelten grds.  
als zum gemeinen  
Wert veräußert

Faktisch doppelter  
Buchwertantrag  
erforderlich

Vorsicht: Antrag  
nach JStG 2024 nun  
fristgebunden

aber: Konkludenter  
Antrag auf Fortfüh-  
rung der AK möglich

- Sowohl bei einer verhältnismäßigen als auch bei einer nichtverhältnismäßigen Umwandlung ist darüber hinaus zu prüfen, ob die Wertverschiebung zwischen den Anteilseignern eine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt oder einen der Tatbestände des § 7 Abs. 8 ErbStG erfüllt.

### 3.4 Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft

Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gelten nach § 13 Abs. 1 UmwStG grundsätzlich als im Zuge der Verschmelzung zum gemeinen Wert veräußert und korrespondierend hierzu die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert angeschafft. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft können jedoch auf Antrag des betreffenden Anteilseigners gem. § 13 Abs. 2 S. 1 UmwStG mit dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft angesetzt werden.

**Beachten Sie |** In den Fällen der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft) aber auch der Ab- oder Aufspaltung einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 123 UmwG (die Ausgliederung unterfällt dem Anwendungsbereich des § 20 UmwStG) bedarf es daher faktisch eines doppelten Buchwertantrags – einmal auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers und daneben auch eines gesonderten Antrags des Anteilseigners. Die Möglichkeit der Wahl eines Zwischenwertansatzes ist dem Anteilseigner verwehrt.

### ■ Änderung durch das JStG 2024

Bis dato war der Antrag gem. § 13 Abs. 2 UmwStG nicht fristgebunden und konnte bis zur Bestandskraft der Veranlagung des betroffenen Anteilseigners, in der der Anteilstausch als Vorgang i. S. d. § 17 EStG oder § 21 UmwStG a. F. zu erfassen ist, gestellt werden (vgl. Neumann in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 13 UmwStG Rn. 48).

Mit dem durch das JStG 2024 neu eingefügten § 13 Abs. 2 S. 2 UmwStG wird nun geregelt, dass der Antrag des Anteilseigners spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung des Anteilseigners zuständigen FA zu stellen ist.

**Beachten Sie |** Die Antragsfrist greift bei Umwandlungen, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem Tag der Gesetzesverkündung am 5.12.24 liegt und ist daher auch bei aktuellen Umwandlungen mit Rückbezug auf den 31.12.24 bereits zu beachten.

**PRAXISTIPP |** Die Antragsfrist orientiert sich an den Regelungen des § 21 Abs. 2 S. 4 UmwStG (so Bergan/Lätsch, DStR 24, 2849). Von daher dürfte ein konkludenter Antrag auf Fortführung der Anschaffungskosten dergestalt möglich sein, dass kein steuerpflichtiger Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen im Rahmen des § 17 EStG erklärt wird. Zu empfehlen ist freilich ein ausdrücklicher und schriftlicher Antrag, welcher nach allgemeiner Auffassung auch zusammen mit der Abgabe der maßgebenden Steuererklärung gestellt werden kann (vgl. Patt in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 21 UmwStG Tz. 64a).

## 4. Spaltungen von Gesellschaften §§ 15 bis 16 UmwStG

### 4.1 Grundsätze

§ 15 UmwStG ermöglicht – unter Vorliegen der strengen Teilbetriebsvoraussetzungen (s. u.) – die steuerneutrale Trennung der unternehmerischen Aktivitäten der übertragenden Körperschaft (i. d. R. GmbH) und deren Zuordnung zu einer oder mehrerer übernehmenden Körperschaften. Hierbei ordnet § 15 Abs. 1 UmwStG die entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG an. Es sind also – entsprechend der Behandlung bei der Verschmelzung – zwei Ebenen zu betrachten:

- Die Fortführung der Buchwerte des übergehenden Betriebsvermögens gem. § 11 Abs. 2 UmwStG → kein Übertragungsgewinn der übertragenen Gesellschaft.

**Beachten Sie** | Dieser Grundsatz wird jedoch durch § 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG (Trennung von Gesellschafterstämmen) eingeschränkt (s. u.)

- Fortführung der (anteiligen) Anschaffungskosten der übertragenen Gesellschaft für die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gem. § 13 Abs. 2 UmwStG → kein Veräußerungsgewinn der Anteilseigner

### 4.2 Spaltung zu null

Zivilrechtlich ist anerkannt, dass eine nichtverhältnismäßige Spaltung auch dergestalt möglich ist, dass einzelnen Gesellschaftern überhaupt keine Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt werden, sog. Spaltung zu null (vgl. OLG München 10.7.13, 31 Wx 131/13; Weiler in W/M, § 123 UmwG Rz. 80).

Die Finanzverwaltung hat zwar im UmwStE 2011 auch nicht verhältnismäßige Spaltungen anerkannt, es war jedoch nicht eindeutig, ob darunter auch eine Spaltung zu null fällt. Dieses wird in den Rn. 01.15 und 15.43 UmwStE 2025 nunmehr ausdrücklich geregelt.

### 4.3 Ausschließlichkeitsgebot

§ 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG regelt, dass § 11 Abs. 2 u. § 13 Abs. 2 UmwStG nur anzuwenden sind, wenn auf die übernehmenden Körperschaften ein Teilbetrieb übertragen wird und im Fall der Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt (sog. doppeltes Teilbetriebserfordernis).

Die Finanzverwaltung interpretierte diese Regelung trotz heftiger Kritik im Schrifttum (siehe zum Streitstand auch: Kraft in: Ubg 19, 95) weiterhin so, dass sowohl das gesamte übertragene Vermögen als auch das gesamte im Rahmen einer Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen zu einem Teilbetrieb gehören muss. Mithin besteht nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Ausschließlichkeitserfordernis (synonym: Nur-Teilbetriebserfordernis). Diese Auslegung führt dazu, dass die Abspaltung eines Teilbetriebs zu Buchwerten nur möglich ist, wenn sich das gesamte bei der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen einem oder mehreren Teilbetrieben zuordnen lässt.

Wie bei der Verschmelzung immer zwei Ebenen zu betrachten

Spaltung zu null ausdrücklich anerkannt

Finanzverwaltung bleibt bei heftig kritizierter Sichtweise

Hochrelevante  
Ausnahme für durch  
mehrere Teilbetriebe  
genutzte Grundstücke

Neutrales Vermögen  
kann weiter jedem  
Teilbetrieb frei  
zugeordnet werden

„Spaltungssperre“  
bei Holdinggesell-  
schaften

#### 4.3.1 Spaltungshindernis

Wesentliche Betriebsgrundlagen müssen immer dem Teilbetrieb, zu dem sie gehören, zugeordnet werden. Bei einer gleichzeitigen Nutzung durch mehrere Teilbetriebe kann der Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG nicht erfüllt werden – die Spaltung wäre also nicht steuerneutral realisierbar.

Von diesem Grundsatz macht Rn. 15.08 UmwStE 2025 eine praktisch hochrelevante Ausnahme: Durch mehrere Teilbetriebe genutzte Grundstücke können

- entweder bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses real geteilt (= flächenmäßig oder nach WEG) werden oder
- soweit eine solche Teilung nicht zumutbar ist, kann eine ideelle Teilung zu Bruchteilseigentum im Verhältnis der unmittelbar nach der Spaltung bestehenden rechtlichen Verhältnisse erfolgen.

**Beachten Sie** | Eine bloße Vermietung genügt insoweit nicht. Bei einer realen Teilung des Grundstücks muss diese vor der Beurkundung des Spaltungsvertrags bewirkt sein, da unvermessene Teilflächen nicht nach § 28 GBO bezeichnet werden können (siehe Heckschen, GmbHR 15, 897).

#### 4.3.2 Abgrenzung: Neutrales Vermögen

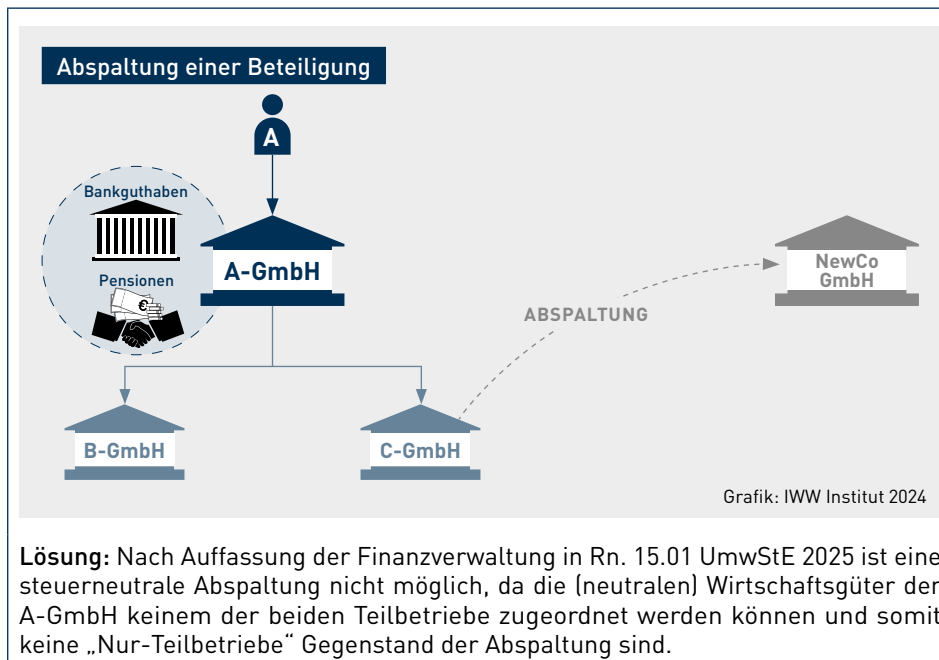
Abgrenzung: WG der übertragenden Körperschaft, die weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren WG gehören, werden als sog. neutrales Vermögen bezeichnet. Dieses neutrale Vermögen kann gem. Rn. 15.09 UmwStE unverändert grundsätzlich jedem der erforderlichen Teilbetriebe frei zugeordnet werden.

Eine solche freie Zuordnung scheidet nach Rn. 15.08 UmwStE jedoch aus, wenn ein nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbares Wirtschaftsgut in einem der Teilbetriebe überwiegend genutzt wird. Dann soll nur eine einheitliche Zuordnung zu diesem (überwiegend nutzenden) Teilbetrieb möglich sein. Welche Beurteilungskriterien hierbei greifen sollen (zeitanteilige Nutzung, Wertschöpfung etc.), lässt der Erlass offen und schafft hiermit für die Praxis ein zusätzliches Spaltungshindernis.

**Beachten Sie** | Gemäß Rn. 15.11 UmwStE 2025 können fiktiven Teilbetrieben i. S. d. § 15 Abs. 2 UmwStG (100 %-Beteiligung an einer KapG oder einem Mitunternehmeranteil) jedoch nur die Wirtschaftsgüter einschließlich Schulden zugeordnet werden, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung bzw. dem Mitunternehmeranteil stehen. Eine freie Zuordnung von neutralem Vermögen zu einem fiktiven Teilbetrieb scheidet daher aus! Insbesondere bei Holdinggesellschaften führt dies regelmäßig zu einer „Spaltungssperre“.

#### ■ Beispiel

Die A-GmbH verfügt über 100 %-Beteiligungen an der B-GmbH und der C-GmbH. Daneben hält die A-GmbH neutrales Vermögen, das aus Bankguthaben sowie Verbindlichkeiten aus Versorgungszusagen an die Geschäftsführer besteht, die keine stillen Reserven enthalten. Die Beteiligung an der C-GmbH soll abgespalten werden.



Beteiligung an C-GmbH soll auf NewCo GmbH abgespalten werden

Steuerneutrale Abspaltung nicht möglich

Die Folgen einer „missglückten“ Spaltung führen zu einem steuerlichen „Doppelschaden“:

- Auf Ebene der übertragenden Körperschaft sind gem. § 11 Abs. 1 UmwStG für das übergehende BV zwingend die gemeinen Werte anzusetzen. Der hierdurch entstehende Übertragungsgewinn unterliegt der vollen Besteuerung mit KöSt + GewSt.

**Beachten Sie |** Soweit dieser Gewinn auf die Beteiligung einer anderen Körperschaft entfällt (bspw. fiktiver Teilbetrieb siehe Ausgangsfall), ist § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden.

- Auf der Ebene des Gesellschafters gilt gleichzeitig bei einer Aufspaltung gem. § 13 Abs. 1 UmwStG der gesamte Anteil an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert, bei einer Abspaltung entsprechend ein Teil der Beteiligung (Maßstab: Verhältnis der gemeinen Werte des BV).

**FAZIT |** Die Finanzverwaltung hält an ihrer umstrukturierungsfeindlichen Auffassung im Rahmen der Spaltung von Kapitalgesellschaften (über § 16 UmwStG gilt dies auch für die Spaltung auf PersG) fest. Für die Praxis heißt dies, Auf- und Abspaltungen von Körperschaften immer durch vorherige verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO abzusichern oder spaltungshindernde Wirtschaftsgüter, vor dem steuerlichen Übertragungstichtag zu veräußern, um die Teilbetriebsvoraussetzungen gemäß Rn. 15.03 UmwStE 2025 zu erfüllen.

Steuerlicher Doppelschaden nicht zu unterschätzen

Auf- und Abspaltungen von Körperschaften immer absichern oder vorbeugen

#### 4.4 Missbrauchsverhinderungsregelungen, § 15 Abs. 2 UmwStG

§ 15 Abs. 2 UmwStG schränkt im Rahmen eines Missbrauchskatalogs die Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG auf einen Spaltungsvorgang weiter ein.

Ansatzwahlrecht bei  
übertragender  
Gesellschaft nicht  
anzuwenden

**Beachten Sie** | Anders als die Nichterfüllung von § 15 Abs. 1 UmwStG hat ein Verstoß gegen die Regelungen des § 15 Abs. 2 UmwStG „nur“ zur Folge, dass das Wertansatzwahlrecht nach § 11 Abs. 2 UmwStG bei der übertragenden Gesellschaft (und zwar nur für das übergehende BV, vgl. Rn. 15.21 UmwStE 2025) nicht anzuwenden ist. Auf der Ebene der Anteilseigner bleibt dagegen das Wahlrecht des § 13 Abs. 2 UmwStG anwendbar.

Von schädlicher  
Aufstockung nur  
ausnahmsweise  
auszugehen

#### 4.4.1 Erwerb und Aufstockung fiktiver Teilbetriebe

§ 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG stellt eine praktisch bedeutsame Zusatzvoraussetzung für fiktive Teilbetriebe gem. § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG (MU-Anteile und 100%ige KapG-Beteiligungen) auf. Diesen wird faktisch die Qualität eines begünstigten Teilbetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 UmwStG wieder aberkannt, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag durch Übertragung von WG, die keinen (originären) Teilbetrieb darstellen, erworben oder aufgestockt worden sind.

Von einer schädlichen Aufstockung ist jedoch gem. der unveränderten Rn. 15.16 UmwStE nur dann auszugehen ist, wenn die stillen Reserven in den zur Aufstockung verwendeten Wirtschaftsgütern nicht oder nicht in vollem Umfang aufgedeckt wurden. Dies sind Fälle der Übertragung bzw. Überführung nach § 6 Abs. 5 EStG oder der Einbringung zum Buchwert nach §§ 20 f. UmwStG.

#### 4.4.2 Nachspaltungs-Veräußerungssperre

Durch das Wachstumschancengesetz (27.3.24, BGBl I 24, Nr. 108) wurde die sog. Veräußerungssperre des § 15 Abs. 2 UmwStG neu gefasst. Ursächlich hierfür war die Entscheidung des BFH vom 11.8.21 (I R 39/18), welche den Anwendungsbereich der „Altregelung“ deutlich einschränkte.

Unwiderlegbare  
Vermutung der  
„Vorbereitung einer  
Veräußerung“

Nunmehr sieht § 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG n.F. vor, dass die Möglichkeit der Buchwertfortführung gem. § 11 Abs. 2 UmwStG ausscheidet, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen entweder vollzogen oder vorbereitet wird. Von einer solchen „Vorbereitung einer Veräußerung“ soll gemäß § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG n.F. unwiderlegbar auszugehen sein, wenn „innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden“. Als Außenstehende Person definiert § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG Personen, die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren. Die Veräußerung des Anteils gilt insoweit als rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

Verbundene  
Unternehmen bei  
Beteiligungsquote  
miteinzubeziehen

Während der Entwurf des UmwStE noch keine Ausführungen zu der oben dargestellten Gesetzesänderung enthielt, wurde dies erwartungsgemäß im nun veröffentlichten UmwStE 2025 nachgeholt. In Rn. 15.25a UmwStE 2025 stellt das BMF klar, dass es unerheblich sei, ob es weitere, außersteuerliche Beweggründe für die Spaltung gab. Die Veräußerung der Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag stellt somit eine unwiderlegbare Vermu-



tung einer schädlichen Veräußerungsvorbereitung auf, sofern diese mehr als 20 % des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag ausmachen. Rn. 15.35a UmwStE 2025 sieht zur Verhinderung von Umgehungsgestaltungen einen Einbezug von verbundenen Unternehmen zur Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsquote vor.

**Beachten Sie |** Ein Unterschreiten der 20 %-Schwelle allein sichert jedoch nicht die Steuerneutralität der Umwandlung, da ja gerade das Ziel des Gesetzgebers war, auch solche Fälle zu erfassen, in denen zwar im Nachgang einer Spaltung zwar nicht mehr als 20 % der betroffenen Anteile veräußert wurden, aber bei der Spaltung schon eine feste Veräußerungsabsicht bestand. Der Erlass stellt dahin gehend in Rn. 15.25a klar, dass die reine Schaffung einer Veräußerungsstruktur durch die Spaltung für sich noch keine solche konkrete Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Spaltung begründet. Allerdings können entsprechende Abreden – wie z. B. Letter of Intent, Memorandum of Understanding – das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht implizieren. Hier sind Streitigkeiten in zukünftigen Betriebsprüfungen vorprogrammiert. In Zweifelsfällen sollte immer die 5-Jahresfrist abgewartet werden.

**PRAXISTIPP |** Keine schädliche Veräußerung i. S. d. § 15 Abs. 2 S. 2 bis 7 UmwStG ist eine unentgeltliche Anteilsübertragung (Erbfolge, Erbauseinandersetzung). Hiervon umfasst dürften auch Anteilsabtretungen im Rahmen der Übertragung auf eine Stiftung sein. Dies gilt nicht für Erbauseinandersetzungen mit Ausgleichszahlungen (Rn. 15.23 UmwStE 2025).

#### 4.4.3 Trennung von Gesellschafterstämmen

Ebenfalls kommt es bei einer sog. Trennung von Gesellschafterstämmen zur Versagung der Buchwertbegünstigung des § 11 Abs. 2 UmwStG. Voraussetzung für eine Buchwertfortführung oder einen Zwischenwertansatz ist, dass die Beteiligungen an der übertragenden Kapitalgesellschaft mindestens fünf Jahre vor dem Übertragungstichtag bestanden haben. Die Regelung ist durch das Wachstumschancengesetz von § 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG a. F. in § 15 Abs. 2 S. 8 UmwStG n. F. überführt worden. Da diese Regelung autonom von der Neufassung von § 15 Abs. 2 S. 2 bis 7 UmwStG ist, ergeben sich insoweit keinerlei Änderungen des UmwStE 2025.

## 5. Einbringungen in Kapitalgesellschaften, §§ 20 bis 23 UmwStG

### 5.1 Weitere Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung

Die Finanzverwaltung hält in Rn 20.07 UmwStE 2025 unverändert an ihrer Auffassung fest, dass die Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen einer Einbringung greifen soll, soweit funktional wesentliche Betriebsgrundlagen und bei der Einbringung eines Teilbetriebs sogar diesem nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren WG „im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung ... in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen“ worden sind.

Unterschreiten der 20 %-Schwelle allein reicht nicht aus

Unentgeltliche Anteilsübertragung keine schädliche Veräußerung

5-Jahresfrist weiterhin im Blick behalten

Gesamtplanrechtsprechung weiterhin im Blick zu behalten

Vorsicht bei  
entsprechenden  
Vorschaltmodellen  
angebracht

Gewährung eigener  
Anteile keine  
taugliche  
Gegenleistung

Sonder-BV immer  
zivilrechtlich  
gesondert zu  
übertragen

Praktische Relevanz  
der Differenzierung  
ab 2024 noch höher

**PRAXISTIPP** | Weiterhin fehlen für die Praxis wesentliche Aussagen zu der Frage, ob diese Grundsätze auch bei der vorherigen Ausgliederung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen unter Aufdeckung der stillen Reserven greifen sollen und welche Zeiträume insoweit zu betrachten sind. In der Praxis wird teilweise bei einem Zeitraum ab 18 Monaten von einer Unschädlichkeit ausgegangen. Soweit ersichtlich hat sich aus den Reihen der Finanzverwaltung bis dato einzig die OFD Karlsruhe geäußert. Sie nimmt hier grundsätzlich einen Gesamtplan bei einem Zeitraum der Ausgliederung von bis zu 24 Monaten vor der Einbringung an. Beachten Sie bei entsprechenden Vorschaltmodellen, dass die Finanzämter hierbei regelmäßig nicht auf das Datum des maßgeblichen Einbringungsvertrags, sondern dem (rückbezogenen) Einbringungsstichtag abstellen.

## 5.2 Gewährung von Gesellschaftsrechten

Rn. E 20.10 UmwStE 2025 wurde dahin gehend ergänzt, dass nunmehr klargestellt wird, dass auch die Gewährung eigener Anteile keine taugliche Gegenleistung i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG darstellt. Ebenso wird Rn. 20.09 UmwStE 2025 (Zurückbehalt von Anteilen an der übernehmenden KapG) erweitert. Die im Rahmen der Einbringung unschädlich zurückbehaltenen Anteile (bspw. bei Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft) stellen keine neuen Anteile i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG dar. Es muss also immer auch eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft erfolgen.

## 5.3 Einbringung von Mitunternehmeranteilen

Hinsichtlich der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine KapG gem. § 20 UmwStG trifft der UmwStE 2025 an verschiedenen Stellen wichtige Aussagen für die Beratungspraxis:

- Insbesondere zivilrechtliche Umwandlungsvorgänge (Beispiel Formwechsel, s. u.) umfassen nur das Gesellschaftsvermögen bzw. den zivilrechtlichen Gesellschaftsanteil. Das Sonder-BV muss in den Fällen einer Einbringung (insb. im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge) immer zivilrechtlich gesondert übertragen werden, soweit dies als funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Einbringungsgegenstandes qualifiziert. Rn. 20.05 UmwStE 2025 stellt insoweit klar, dass auch in diesen Fällen ein einheitlicher Einbringungsvorgang vorliegt, soweit die Übertragung des „Gesamthandsvermögens“ (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO n.F.) und des Sonder-BV in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang erfolgt. Für die Praxis ist anzuraten, die Verknüpfung der Übertragungsvorgänge in den entsprechenden Umwandlungsbeschlüssen sicherzustellen.
- Rn. 20.05 UmwStE 2025 stellt nun ausdrücklich klar, dass beim Formwechsel einer PersG gem. § 25 UmwStG i. V. m. § 20 UmwStG Einbringungsgegenstand der Mitunternehmeranteil ist.

**Beachten Sie** | Der Anwendungsbereich des § 20 UmwStG erfordert jedoch eine Mitunternehmerschaft. Allein die zivilrechtliche Möglichkeit, eine Gesellschaft gem. §§ 190 ff. UmwG formwechseln zu können, heißt noch nicht, dass eine Begünstigung nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG eröffnet ist (= Buchwertfortführung). Die praktische Relevanz dieser Differenzierung dürfte ab dem Jahr 2024 durch die Aufnahme der eGbR als möglichen

Rechtsträger einer Umwandlung deutlich gestiegen sein (entsprechendes gilt für die Option nach § 1a KStG).

- Auch die Einbringung nur eines Teils eines MU-Anteils fällt unstreitig unter den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG. In der Praxis wird jedoch oft vergessen, dass es in diesen Fällen erforderlich ist, auch das funktional wesentliche Sonder-BV quotale (regelmäßig Grundstücke) zu übertragen.

Rn. 20.11 UmwStE 2025 wurde um eine entsprechende Klarstellung ergänzt: „Bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils muss auch jedes zugehörige (funktional wesentliche) Wirtschaftsgut des Sonder-BV anteilig mindestens in demselben Verhältnis übergehen, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.“

**Beachten Sie |** Die Finanzverwaltung fordert eine Übertragung „mindestens“ im Verhältnis des Gesamthandsvermögens und scheint damit der Auffassung zu folgen, dass ein „überquotale“ eingebrachter Teil des SonderBV ebenfalls an der Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG teilnimmt. Eine ausdrückliche Klarstellung im UmwStE wäre dahin gehend wünschenswert gewesen.

#### 5.4 Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Nach § 20 Abs. 5 S. 3 UmwStG sind die Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile um den Buchwert der Entnahmen zu vermindern und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung im UmwStE 2011 sollte, soweit Entnahmen im Rückwirkungszeitraum das Eigenkapital des eingebrachten Betriebs übersteigen, eine Wertaufstockung nach § 20 Abs. 5 i. V. m. Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG mit Versteuerung der insoweit aufgedeckten stillen Reserven vorzunehmen sein, um das Entstehen negativer Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile zu vermeiden. Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 7.3.18 (I R 12/16) gegen diese Auffassung der Finanzverwaltung ausgesprochen. Nach dessen Auffassung seien entsprechende Entnahmen nur von den Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile abzuziehen. Hierdurch könnten auch negative Anschaffungskosten entstehen.

Mit dem JStG 2024 hat nun der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH mit der Anfügung eines neuen S. 5 in § 20 Abs. 2 UmwStG n. F. reagiert. Danach soll sich das eingebrachte Betriebsvermögen i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 und 4 sowie S. 4 UmwStG „unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen i. S. d. Abs. 5 S. 2 UmwStG“ ermitteln. Damit wird praktisch die alte Auffassung der Finanzverwaltung ins Gesetz geschrieben.

Für die Praxis heißt dies also, dass „Überentnahmen“ im Rückwirkungszeitraum zu einer Wertaufstockung und somit einer Einbringung zu einem Zwischenwertansatz führen können (siehe zu den bilanziellen Folgen solcher Entnahmen im Rückwirkungszeitraum: Mayer, GStB 25, 63 ff.). Rn. 20.19 UmwStE 2025 nimmt nun auch diese gesetzliche Neuregelung auf.

**Beachten Sie |** Nach § 27 Abs. 23 UmwStG n. F. ist § 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. erstmals auf Einbringungen anzuwenden, wenn in den Fällen der Ge-

Grundstücke des Sonder-BV quotale mitübertragen

Überquotale Übertragung begünstigt?

Langjähriger Streit zwischen BFH und Finanzverwaltung

Alte Sichtweise der Finanzverwaltung im JStG nun festgeschrieben



**ARCHIV**  
Ausgabe 2 | 2025  
Seiten 63–72

Gesetzliche  
Regelung nicht nur  
von klarstellender  
Bedeutung

samtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.23 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.23 geschlossen worden ist. Damit soll die Neuregelung faktisch schon für alle in 2024 realisierten Einbringungssachverhalte greifen.

**Beachten Sie** | Damit stellt der Gesetzgeber jedoch auch klar, dass für in 2023 oder früher realisierte Einbringungssachverhalte die obige Rechtsprechung des BFH, welche nunmehr auch im BStBl II 24, 613 veröffentlicht wurde, anzuerkennen ist und entsprechende Überentnahmen nicht zu einem Einbringungsgewinn aus dem Ansatz eines Zwischenwertes führen. Es handelt sich daher nicht um eine lediglich „klarstellende“ gesetzliche Regelung (a.A. offenbar Krohn, Stbg 24, 346)

Erfreulich:  
Zurückbehalt  
Darlehenskonto ...

### 5.5 Zurückbehalt einer Gesellschafterforderung

Ein oft übersehenes steuerliches Risiko entstand bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen insbesondere in Fällen eines Formwechsels. Hier war nicht klar, ob es sich beim Wechsel des Gesellschafter-Darlehenskontos vom steuerlichen EK (aufgrund des korrespondierenden Ausweises im SBV I) in „echtes“ Fremdkapital der übernehmenden Körperschaft um eine sonstige Gegenleistung i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG handelt, welche dem Einbringenden im Zuge der Umstrukturierung gewährt wird (vgl. Rapp, DStR 17, 580).

... stellt keine  
Gewährung  
einer sonstigen  
Gegenleistung dar

Erfreulicherweise hat sich die Finanzverwaltung nun in Rn. 20.19a UmwStE 2025 zu dieser Streitfrage positioniert: „Die Zurückbehaltung bestehender Forderungen des einbringenden Mitunternehmers gegen die Mitunternehmerschaft stellt keine Gewährung sonstiger Gegenleistungen dar.“

### 5.6 Gestaltung: Doppel-Holding-Modell

Ein sog. Einbringungsgewinn II wird gem. § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG ausnahmsweise nicht besteuert, wenn zwar unter dem gemeinen Wert (mit-)eingebrachte Anteile bspw. im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs i. S. d. § 21 UmwStG durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert werden, aber der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits vor dem schädlichen Ereignis veräußert hat.

Gestaltungschance,  
die 7-jährige  
Sperrfrist  
auszuhebeln?

In der Praxis wurde hier eine Gestaltungschance gesehen, sich auch ohne Abwarten der siebenjährigen Sperrfrist des § 22 UmwStG den Steuervorteil des § 8b KStG für die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu sichern.

### ■ Beispiel

Die natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH. A ist in aktuellen Verkaufsverhandlungen bzgl. der Geschäftsanteile mit dem Investor I. Zur steuerlichen „Optimierung“ des zu erwartenden Veräußerungsgewinns bringt A die Anteile an der A-GmbH in einem ersten Schritt zu Buchwerten gem. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG (qualifizierter Anteilstausch) in eine ihm wiederum zu 100 % zuzurechnende X-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die Anteile an der A-GmbH unterliegen hiernach der siebenjährigen Sperrfrist gem. § 22 Abs. 2 UmwStG.

Um diese Sperrfrist „auszuhebeln“, bringt A in einem zweiten Anteilstausch i. S. d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG die Anteile an der X-GmbH wiederum in die Y-GmbH ein, deren alleiniger Gesellschafter wiederum A ist. Anschließend veräußert die X-GmbH die Geschäftsanteile an der A GmbH an den I.

Sperrfrist soll  
„ausgehebelt“  
werden

**Beachten Sie** | Nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG a. F. galt: „S. 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat; ...“

Da nun die Einbringung in die Y-GmbH gem. Rn. 00.02, 22.07, 22.23 UmwStE eine Veräußerung der Anteile an der X-GmbH durch den Einbringenden A darstellt, wäre es konsequent, dass mit der Folgeeinbringung auch die Sperrfristbehaftung der Anteile an der A-GmbH endet.

In der Literatur wurde diese als „Doppelstock-Holding“ bezeichnete Gestaltung überwiegend als zulässig anerkannt, da § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG a. F. gerade nicht voraussetzte, dass der Veräußerungsvorgang zu einer Aufdeckung stiller Reserven führen muss (vgl. Patt in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 22 UmwStG, Rz. 75b). Durch das JStG 2024 wurde diese vermeintliche Steuerlücke nun geschlossen. § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG n. F. sieht nunmehr vor, dass eine sperrfristbeendende Veräußerung nur noch in den Fällen gegeben ist, in denen „der Einbringende die erhaltenen Anteile unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert hat“ – damit hat der Gesetzgeber auch dieses Gestaltungsmodell kassiert.

Gestaltungsmodell  
durch JStG 2024  
kassiert

**Beachten Sie** | Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine klarstellende Formulierung, weil sich in systematischer und teleologischer Auslegung von § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG eindeutig ergäbe, dass nur Veräußerungen unter Aufdeckung stiller Reserven unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen sollen – so auch Rn. 22.17 des UmwStE 2025. Insoweit dürfte sich die Frage einer verfassungswidrigen Rückbewirkung von Rechtsfolgen stellen (vgl. m. w. H. Ott, GStB 25, 56 ff.).



ARCHIV  
Ausgabe 2 | 2025  
Seiten 56–62

### 5.7 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft

In Rn. 23.06 UmwStE 2025 wurde dahin gehend der Hinweis aufgenommen, dass der übernehmende Rechtsträger zwar grundsätzlich an die Abschreibungs-Bemessungsgrundlage der übertragenen Wirtschaftsgüter gebunden ist, im Fall eines Zwischenwertansatzes aber die Sonderregelungen des § 23 Abs. 3 UmwStG zu beachten sind und steuerfreie Rücklagen bei Buchwertansatz nur dann von der übernehmenden Gesellschaft fortgeführt werden dürfen, wenn diese auch von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gebildet werden können.

Sonderregelungen  
des § 23 Abs. 3  
UmwStG zu beachten

Rücklage wäre beim  
Einbringenden  
erfolgswirksam  
aufzulösen

**PRAXISTIPP** | Dies dürfte in der Praxis insbesondere eine übernommene Rücklage gem. § 6b Abs. 10 S. 5 EStG betreffen. Eine solche hätte eine KapG selbst nicht bilden dürfen. Nach h. M. hindert dies jedoch bei einer Buchwertfortführung über den Verweis auf die Anwendung des § 12 Abs. 3 nicht deren Fortführung. Der UmwStE 2025 möchte sich jedoch offensichtlich gegen die Übernahme aussprechen. Entsprechende Rücklagen wären somit auf Ebene des Einbringenden noch erfolgswirksam aufzulösen. Die Übernahme einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG bleibt hiervon jedoch unberührt.

Einbringungs-  
vorgang beim  
Schenker nach  
§ 24 UmwStG

## 6. Einbringungen in Personengesellschaften § 24 UmwStG

### 6.1 Sachlicher Anwendungsbereich des § 24 UmwStG

Eine für die Praxis wichtige Klarstellung enthält die Rn. 01.47 UmwStE 2025. Sowohl die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen als auch die unentgeltliche Zuwendung von Teil-Mitunternehmeranteilen gem. § 6 Abs. 3 EStG führt beim Schenker jeweils zu einem Einbringungsverfahren nach § 24 UmwStG. Damit folgt die Finanzverwaltung nun ausdrücklich der Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 18.9.13 (X R 42/10, BStBl II 16, 639). Bis dato war dies nicht zweifelsfrei. Das heißt für die Praxis, dass in entsprechenden Nachfolgefällen die Buchwertfortführung sich insoweit nach der Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzung des § 24 UmwStG richtet, als dies die weitergehende Beteiligung des Übergebers betrifft.

### ■ Beispiel

V ist Inhaber eines Einzelunternehmens. Der Buchwert des Einzelunternehmens beträgt 300.000 EUR, der Verkehrswert 600.000 EUR. V nimmt seinen Sohn S unentgeltlich in das Unternehmen auf. An der neu gegründeten OHG sind V und S zu je 1/2 mit einem Kapitalkonto i. H. v. 150.000 EUR beteiligt.

**Lösung:** Es handelt sich um eine unentgeltliche Aufnahme in das Einzelunternehmen des V. In der Eröffnungsbilanz der OHG sind gem. § 6 Abs. 3 S. 1 2. Hs. EStG die Buchwerte fortzuführen, soweit diese als unentgeltlich auf den S übertragen gelten.

Soweit der V an der OHG beteiligt ist, ist nach der überholten Auffassung der Finanzverwaltung eine Buchwertfortführung auch hinsichtlich des auf den V entfallenden Anteils an der neu gegründeten Personengesellschaft gem. § 6 Abs. 3 S. 1 2. Hs. EStG zwingend (vgl. Rz. 01.47 UmwStE 2011).

Nach Auffassung des BFH – welche die Finanzverwaltung nunmehr im UmwStE 2025 teilt – handelt es sich hingegen insoweit um eine Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG. Wird daher das der übernehmenden Gesellschaft (OHG) zustehende Wahlrecht gem. § 24 Abs. 2 UmwStG nicht, bzw. nicht fristgemäß, ausgeübt, würde ein Ansatz des Einbringungsgegenstandes zum gemeinen Wert erfolgen. Dieser würde auf Ebene des V zu einem Veräußerungsgewinn i. S. d. §§ 16, 34 EStG führen, welcher gem. § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG i. V. m. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG als nicht tarifbegünstigter, laufender Gewinn zu qualifizieren wäre.

Unentgeltliche  
Aufnahme des Sohns  
in das Einzelunter-  
nehmen

Veräußerungsgewinn  
als nicht tarifbe-  
günstigter laufender  
Gewinn einzustufen



## 6.2 Gewährung neuer Gesellschaftsrechte

Entsprechend den Grundsätzen der Einbringung in KapG nach §§ 20 f. UmwStG ist auch im Rahmen einer Einbringung in eine PersG gem. § 24 UmwStG Voraussetzung, dass diese im Wege eines Tausches gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte erfolgt.

### 6.2.1 Maßgebende Gesellschaftsrechte

Die im UmwStE 2011 in Rn. 24.07 vertretene Auffassung, dass insoweit eine entsprechende Gutschrift auf einem variablen und/oder gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ausreicht, war bereits durch BMF vom 26.7.16 (BStBl I 16, 684) aufgegeben worden. Nunmehr wird auch der UmwStE entsprechend revidiert. Gefordert wird – auch bei einem bereits zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter –, dass ein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten (das ist i. d. R. das Kapitalkonto I). Danach führt die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ist als Einlage zu behandeln (vgl. Rn. 24.07 UmwStE 2025).

**Ausschließliche  
Buchung auf dem  
Kapitalkonto II reicht  
insoweit nicht**

### 6.2.2 Sonstige Gegenleistungen

Des Weiteren erfolgt in Rn. 24.07 eine Aufnahme der gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG auch im Bereich der Einbringung in PersG anzuwendenden Grundsätze der Begrenzung sonstiger Gegenleistungen. Insoweit kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Leider lässt der Erlass hierbei unbeantwortet, ob die Einräumung einer Darlehensforderung auch im Bereich des § 24 UmwStG als Gegenleistung zu qualifizieren ist, auch wenn diese spiegelbildlich im Sonder-BV zu aktivieren ist. Steuersystematisch handelt es sich hierbei um EK, sodass eine „Gegenleistung“ ausscheidet. Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung dennoch von einer sonstigen Gegenleistung ausgehen wird.

**Finanzverwaltung  
dürfte dennoch von  
einer Gegenleistung  
ausgehen**

### 6.2.3 Abgrenzung

Soweit der Einbringende Zuzahlungen von dritter Seite erhält, die nicht Betriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft werden, handelt es sich um einen von der Einbringung nach § 24 Abs. 1 UmwStG getrennt zu beurteilenden Veräußerungsvorgang. Derartige Leistungen sind somit keine sonstigen Gegenleistungen in obigem Sinne (vgl. BFH 17.9.14, IV R 33/11, BStBl II 15, 717). Unverändert geht Rn. 24.11 UmwStE 2025 davon aus, dass eine solche Zuzahlung von anderen Mitunternehmern erfolgt, sofern die Zuzahlung zunächst Betriebsvermögen der Personengesellschaft und erst später entnommen wird.

**Behandlung von  
Zuzahlungen von  
dritter Seite an den  
Einbringenden**

## 7. Besonderer Teil zum UmwStG

### 7.1 Organschaft

In den Rn. Org wurde im Rahmen der Aktualisierung an verschiedenen Stellen der mit dem KöMoG vorgenommene Wechsel von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung bei Mehr- oder Minderabführungen berücksichtigt.

**Fußstapfentheorie  
bezüglich der  
Eingliederungs-  
merkmale**

In den Rn. Org. 02 wurde die Rechtsprechung des BFH vom 11.7.23 (I R 36/20 und I R 45/20) u.a. zur finanziellen Eingliederung bei ertragsteuerlicher Organschaft im Zusammenhang mit Umwandlungen des Organträgers bzw. auf den Organträger aufgenommen. Damit gilt eine Fußstapfentheorie bzgl. der Eingliederungsmerkmale auch dann, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird.

Neu ist in Rn. Org. 27 UmwStE 2025, dass nunmehr entsprechend dem Urteil des BFH vom 11.8.21 (I R 27/18, BStBl II 23, 195) ein verschmelzungsbedingter Übertragungsgewinn einer OG auf Ebene des OT zuzurechnen ist. Das heißt zur (letztmaligen) Nutzung vororganschaftlicher Verluste muss der GAV vor der Verschmelzung beendet werden (vgl. auch BMF 10.2.23, BStBl I 23, 250).

**Weitere wichtige  
Klarstellungen****7.2 Steuerliches Einlagekonto**

In Rn. K.02 UmwStE 2025 wurde die Aussage aufgenommen, dass § 29 KStG (Kapitalveränderungen bei Umwandlungen) auf ausländische Umwandlungen mit ausschließlich unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften entsprechend anwendbar ist. In Rn. K.03 UmwStE 2025 wird klargestellt, dass bei optierenden Gesellschaften i. S. d. § 1a KStG § 29 Abs. 1 und 4 KStG mangels Nennkapital keine Anwendung finden. Zudem wurde in Rn. K.10 UmwStE 2025 das Beispiel zu den Auswirkungen einer Aufwärtsumwandlung bei der übernehmenden Körperschaft präzisiert und um eine Abwandlung ergänzt.

**REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung?** Schreiben Sie an  
IWW Institut, Redaktion „GSTB“

Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen

Fax: 02596 922-80, E-Mail: [gstb@iww.de](mailto:gstb@iww.de)

Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet. Gerne vermitteln wir Ihnen den Kontakt zu einem professionellen Gutachtendienst.

**ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der**

IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: [kontakt@iww.de](mailto:kontakt@iww.de)

Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg

IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



**IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media**

**Online:** Unter [gstb.iww.de](http://gstb.iww.de) finden Sie

- Downloads (Checklisten, Musterformulierungen u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 1994)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf [iww.de/registrieren](http://iww.de/registrieren), schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

**Mobile:** Lesen Sie „GSTB“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



**Social Media:** Folgen Sie „GSTB“ auch auf [facebook.com/gstb.iww](https://facebook.com/gstb.iww)



**NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf [iww.de/newsletter](http://iww.de/newsletter):**

- GSTB-Newsletter
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren



**SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: [seminare.iww.de](http://seminare.iww.de)**

## GESTALTENDE STEUERBERATUNG (ISSN 0947-501X)

**Herausgeber und Verlag |** IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99,

E-Mail: [info@iww.de](mailto:info@iww.de), Internet: [iww.de](http://iww.de), Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

**Redaktion |** RA Dipl.-Finw. Horst Rönig (Chefredakteur); Dipl.-Kffr. Christiane Nöcker (stellv. Chefredakteurin); StB Dipl.-Volksw. Jürgen Derlath (stellv. Chefredakteur)

**Wissenschaftlicher Beirat |** RiFG Dipl.-Finw. Dr. Rainer Braun, Köln; RA Prof. Dr. Annemarie Butz-Seidl, FAin Steuerrecht, Deuerling; Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg; Dipl.-Finw. Georg Harle, Regierungsoberst, Frankfurt a.M.; RiFG Dipl.-Finw. Prof. Dr. Volker Kreft, Bielefeld; StB Dipl.-Finw. Christoph Lanz, Arnsberg; RA Dr. Wolfgang Leibner LL.M., Hannover; Prof. Dr. Hans Nieskens, Nordkirchen; LRD Dr. Hansjörg Pflüger, Stuttgart; Dipl.-Finw. StB Michael Seifert, Troisdorf; Dipl.-Finw. Jürgen Serafini, Troisdorf; RA StB Dipl.-Finw. Dr. Hans-Gerd Wienands, Köln

**Bezugsbedingungen |** Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 32,30 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

**Hinweise |** Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

**Zitierweise |** Beispiele: „Müller, GSTB 11, 20“ oder „GSTB 11, 20“

**Bildquellen |** Titelseite: © New Africa – stock.adobe.com; Umschlag-Seite 2: René Schwerdtel (Rönig, Kreutzer)

**Druck |** H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

**Zentrale Anlaufstelle für Fragen zur Produktsicherheit |** Bernhard Münster, Tel. 02596 922-13,

E-Mail: [produktsicherheit@iww.de](mailto:produktsicherheit@iww.de)

**GOGREEN**

Wir versenden klimafreundlich  
mit der Deutschen Post

# IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.  
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =  
3 Nutzer**

## Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

*GStB Gestaltende Steuerberatung* unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen enthalten**.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

**Und so einfach geht's:** Auf [iww.de](http://iww.de) anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

**IWW**  
INSTITUT

**In Ihrem Abonnement enthalten:**  
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, grafische Arbeitsblätter u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachinhalte zu Ihrem Arbeitsgebiet.  
Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Praxis/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

**Schritt 1: Anmeldung**

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter  
■ [www.iww.de/anmelden](http://www.iww.de/anmelden)  
Sie haben noch kein IWW Konto?  
Dann registrieren Sie sich zunächst unter  
■ [www.iww.de/registerkonto](http://www.iww.de/registerkonto)

**Anmeldung**

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.  
max.muellermann@kanzlei.de  
.....  
[Anmelden] [Abbrechen]

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter  
■ [Mein Konto > Meine Aktivitäten](#)  
oder geben Sie den Link [www.iww.de/kundenservice](http://www.iww.de/kundenservice) ein.

**Mein Konto** ▾  
[Letzte Aktivitäten]

**Kurzanleitung  
herunterladen unter:  
[www.iww.de/s7219](http://www.iww.de/s7219)**