

**Entwurf eines BMF-Schreibens zu den
Grundsätzen zur Anwendung des UmwStG
(UmwSt-Erlass) vom 11.10.2023**

EY-Stellungnahme

Stand: 05.12.2023



Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary	1
2.	Anpassungsbedarf des UmwSt-Erlasses	4
2.1	Zu § 1 UmwStG	4
2.2	Zu § 2 UmwStG	6
2.3	Zu § 3 UmwStG	7
2.4	Zu § 4 UmwStG	10
2.5	Zu § 5 UmwStG	10
2.6	Zu § 7 UmwStG	10
2.7	Zu § 11 UmwStG	11
2.8	Zu § 12 UmwStG	11
2.9	Zu § 13 UmwStG	12
2.10	Zu § 15 UmwStG	12
2.11	Zu § 20 UmwStG	15
2.12	Zu § 22 UmwStG	17
2.13	Zu § 23 UmwStG	18
2.14	Zu „Besonderer Teil zum UmwStG“	18
3.	Erstrebenswerte Gesetzesänderungen im UmwStG.....	20
3.1	Zu § 4 und § 7 UmwStG	20
3.2	Zu § 11 UmwStG	20
3.3	Zu § 12 UmwStG	20
3.4	Zu § 15 UmwStG	21
3.4.1	§ 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG	21
3.4.2	§ 15 Abs. 2 S. 4 u. 5 UmwStG	21
3.4.3	Rückwirkung	22
3.5	Zu § 22 UmwStG	23
3.5.1	Veräußerungs-Ersatztatrealisationsbestände	23
3.5.2	Steuerliches Einlagekonto.....	24
3.6	Zu § 23 UmwStG	24
3.7	Zu § 24 UmwStG	24

1. Executive Summary

Mit der Veröffentlichung des Entwurfs des BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (im Folgenden: „UmwSt-Erlass“) am 11.10.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen der Fachöffentlichkeit die Möglichkeit eingeräumt, bis zum 06.12.2023 zum Entwurf Stellung zu nehmen.

Der UmwSt-Erlass formuliert die Verwaltungsauffassung zur Auslegung bedeutender Regelungsbereiche für Steuerpflichtige, die ihre betrieblichen Tätigkeiten neu organisieren wollen, z.B. durch Zusammenführungen oder auch durch Trennung von Tätigkeiten. Das UmwStG bietet Steuerpflichtigen bei solchen Maßnahmen – unter bestimmten Voraussetzungen – die Möglichkeit zur Buchwertfortführung, d.h. die Maßnahmen können ohne steuerliche Mehrbelastungen erfolgen.

Um die Anwendungspraxis – auch unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung und bis dato ergangenen Gesetzesänderungen – praktikabel auszustalten, sollten insbesondere die folgenden Punkte des Erlassentwurfs überarbeitet werden. Darüber

hinaus regen wir in einem separaten zweiten Kapitel auch Änderungen am Gesetzestext an, die u.E. die Anwendung des UmwStG durch den Steuerpflichtigen, aber auch durch die Finanzverwaltung selbst, erleichtern werden. Im Wesentlichen geht es hier um folgende Aspekte:

- ▶ Die Prüfung, ob ein ausländischer Umwandlungsvorgang mit einer inländischen Umwandlung vergleichbar ist, ist zu streichen. Entscheidend sollte die zivilrechtliche Wirksamkeit des ausländischen Vorgangs sein. Sollte man diesem Ansatz nicht folgen, wäre eine sog. „Whitelist“ mit einer Zusammenstellung der vergleichbaren ausländischen Umwandlungen hilfreich.
- ▶ Der UmwSt-Erlass sollte mit Blick auf die zeitlichen Anforderungen für das Vorliegen der Teilbetriebsmerkmale dem Steuerpflichtigen eine gewisse Flexibilität einräumen, wann die (weiterhin) strikten Anforderungen an den steuerlichen Teilbetrieb vorliegen müssen. Für die pragmatische Rechtsanwendung wäre es förderlich, wenn die Teilbetriebsvoraussetzungen entweder zum steuerlichen Übertragungsstichtag oder erst im Zeitpunkt der

tatsächlichen Übertragung des Betriebsvermögens vorliegen.

- ▶ Insgesamt sollte der Wirkung der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge mehr Gewicht zugestanden werden. Schon allein vor dem Hintergrund der jüngsten BFH-Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung bei Organschaften und Umwandlungen sollte im Bereich der Organschaften aber auch beim gewerbesteuerlichen Schachtelpatent nachgebessert werden. Der UmwSt-Erlass sollte anerkennen, dass die erforderlichen zeitlichen Dimensionen (finanzielle Eingliederungen vom Beginn des Wirtschaftsjahres; Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums) als Ausfluss der Gesamtrechtsnachfolge erfüllt sind.
- ▶ Der UmwSt-Erlass sollte klarstellen, dass nicht fremdvergleichskonforme Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger nicht zu verdeckten Gewinnausschüttungen, ggf. verdeckten Einlagen beim gemeinsamen Anteilseigner führen.
- ▶ Es ist wichtig und richtig, dass der Entwurf die Thematik „§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG bei Umwandlungen“ adressiert. Die Aussagen des Erlasses sind nachvollziehbar, können aber in Einzelfällen zu unsachgerechten Ergebnissen führen, wenn z.B. bei einer Verschmelzung ein Verlust untergeht.
- ▶ Die Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttung der offenen Rücklagen sollte abgeschafft werden bzw. in ihrem Anwendungsbereich wesentlich reduziert werden.
- ▶ Bei der Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften sollte ein Übernahmeergebnis nur noch ermittelt werden müssen, wenn eine Beteiligung des Übernehmers an dem übertragenden Rechtsträger besteht, d.h. bei Aufwärtsverschmelzungen und Aufwärtsspaltungen.
- ▶ Die strikte Sicht des UmwSt-Erlasses mit Blick auf die Spaltungshindernisse ist aufzugeben. Bei Spaltungshindernissen sollte auch eine Nutzung des betroffenen Wirtschaftsguts auf vertraglicher Basis ausreichend sein.
- ▶ Bei der Auslegung des Teilbetriebsbegriffs bestehen häufig Rechtsunsicherheiten. Es ist nachvollziehbar, dass Steuerpflichtige hierbei die (verbindliche) Abstimmung mit der Finanzverwaltung vor der Spaltung oder Ausgliederung suchen, um die Teilbetriebseigenschaft abzusichern. Wir regen hierbei eine bundeseinheitliche Auffassung der Finanzverwaltung an, dass die Frage der Teilbetriebseigenschaft einer verbindlichen Auskunft zugänglich ist.
- ▶ Die Vorschriften des § 15 Abs. 2 S. 3 ff. UmwStG sind auf die Änderungen durch das Wachstumschancengesetz hin anzupassen. Hierbei schlagen wir vor, dass die gesetzlichen Änderungen nicht rückwirkend anzuwenden sind, sondern erst ab dem VZ 2024.
- ▶ Bei den Vorschriften über die Besteuerung des

Einbringungsgewinns (§ 22 UmwStG) erfolgt die Qualifikation einer Folgeumwandlung als sperrfristverletzende Veräußerung nicht im Einklang mit dem Normzweck, der die Vermeidung von missbräuchlichen Umstrukturierungen zur Erreichung einer steuerlichen Statusverbesserung des Einbringenden verfolgt (vgl. BT-Drucks. 16/2710, S. 46). Deshalb wären diese Vorschriften insgesamt neu zu fassen. Hilfsweise sollte die verwaltungsseitig vorgesehene Billigkeitsregelung für Folgeumwandlungen (Rz. 22.23) dergestalt angepasst werden, dass eine Kapitalerhöhung nicht mehr notwendig ist.

- ▶ Die Änderungen der Rz. Org. mit Blick auf das Thema „außerorganschaftliche ungleich vororgan-schaftliche Mehr-/Minderabführungen“ sind zu begrüßen. Es sind aber trotzdem Klarstellungen und Ergänzungen notwendig, u.a., dass die Umwandlung des Organträgers stets als wichtiger Grund für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrags anzusehen ist.

2. Anpassungsbedarf des UmwSt-Erlasses

2.1 Zu § 1 UmwStG

§ 1 ist die den Anwendungsbereich des UmwStG 2006 bestimmende Vorschrift. Der Konzeption des UmwStG entsprechend unterscheidet sie zwischen Umwandlungen einerseits und Einbringungsvorgängen andererseits. Erfüllt ein Umwandlungssachverhalt die Voraussetzungen des sachlichen und persönlichen Anwendungsbereichs nicht, ist für ihn das UmwStG nicht eröffnet.

Es war die Intention des Gesetzgebers, den persönlichen Anwendungsbereich des UmwStG durch die Änderungen des KöMoG und des UmRUG zur Umsetzung der EU-Mobilitätsrichtlinie zu erweitern - Stichwort „Internationalisierung des UmwStG“. Die momentane Ausgestaltung des UmwStG sowie auch des UmwG bleibt jeweils in Teilen hinter diesem Ziel zurück. Wir haben bereits i.R. unserer proaktiven Stellungnahme „Reformbedarf bei Umwandlungen im deutschen Steuerrecht (insbes. im UmwStG)“ vom 25. Juli 2023 verdeutlicht, dass der Reformbedarf im Bereich „Vergleichbarkeit“ ausländischer Vorgänge zu inländischen Umwandlungen liegt. Ebenfalls ist der Anwendungsbereich der §§ 20 bis 25 UmwStG nicht internationalisiert worden. Auch der Entwurf des UmwStE schafft hier keine Abhilfe.

Rz. 01.20 ff.: Gemäß Rz. 01.20 ff. gilt der zweite bis fünfte Teil des UmwStG auch für mit einer Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG, einer Auf- oder Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 1 oder 2 UmwG sowie einem Formwechsel i.S.d. § 190 Abs. 1 UmwG vergleichbare ausländische Vorgänge. Ein ausländischer Umwandlungsvorgang ist gem. Rz. 01.24 vergleichbar, wenn er seinem Wesen

nach einer Verschmelzung, einer Auf- oder Abspaltung oder einem Formwechsel i.S.d. UmwG entspricht. Die Prüfung und der Maßstab der Vergleichbarkeit erfolgt für die jeweilige Umwandlungsart im Wesentlichen unverändert wie bisher auf Grundlage des UmwStE 2011.

Rz. 01.21 stellt Folgendes fest: „Ausländische Vorgänge i.S.d. § 1 Absatz 1 UmwStG sind auch grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge unter Beteiligung von Rechtsträgern, die dem deutschen Gesellschaftsstatut unterliegen. Die grenzüberschreitende Verschmelzung i.S.d. §§ 305 ff. UmwG ist dabei grundsätzlich ein mit einer Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG, die grenzüberschreitende Spaltung i.S.d. §§ 320 ff. UmwG ein mit einer Spaltung i.S.d. § 123 Absatz 1 oder 2 UmwG und ein grenzüberschreitender Formwechsel i.S.d. §§ 333 ff. UmwG ein mit einem Formwechsel i.S.d. § 190 Absatz 1 UmwG vergleichbarer ausländischer Vorgang. Bei Umwandlungen mit Drittstaatenbezug gilt dies entsprechend.“

Mit Blick auf die folgenden Kriterien für die Prüfung und den Maßstab der Vergleichbarkeit ist unklar, wie Rz. 01.21 zu verstehen ist. Aus unserer Sicht ist die Aussage des Entwurfs an dieser Stelle zu begrüßen, dass grenzüberschreitende Umwandlungen mit EU-/EWR-Bezug und mit Drittstaatenbezug vergleichbar sind. Die strikte Vergleichbarkeitsprüfung der folgenden Rz. für die jeweilige grenzüberschreitende Umwandlungsart erübrigt sich.

Die Prüfung und der Maßstab der Vergleichbarkeit des ausländischen Vorgangs mit einer inländischen Umwandlung i.S.d. UmwG ist auch weiterhin kritisch zu sehen. Die Finanzverwaltung bürdet dem Steuerpflichtigen insoweit weitreichende Prüfungsaufgaben auf. Der Verwaltungsaufwand international tätiger Unternehmen ist dabei sehr hoch und ein wesentlicher „Stolperstein“ für betriebswirtschaftlich sinnvolle Reorganisationen. Die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung i.S.d. Umwandlungsgesetzes sind bekanntlich sehr komplex und in der Rechtsanwendung sehr streitfähig. Wir schlagen deshalb eine Vereinfachungsregelung vor, dass entscheidend auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des ausländischen Vorgangs abzustellen ist. Erkennt das ausländische Zivilrecht die Umwandlung an, sollte das UmwStG dies respektieren. Alternativ wäre die Rechtsprechung des BFH zur einkommensteuerlichen Einordnung des sog. US-Spin-Offs für Zwecke des § 20 Abs. 4a EStG der Vergleichbarkeitsprüfung zu grunde zu legen (BFH vom 01.07.2021, VIII R 9/19, BStBl. II 2022, 359; VIII R 15/20; BStBl. II 2022, 363). Demnach wäre im Rahmen einer typusorientierten Auslegung zu prüfen, ob der ausländische Vorgang in einer Gesamtschau einem inländischen Umwandlungsvorgang vergleichbar ist. Das BMF-Schreiben vom 19.05.2022 (BStBl. I 2022, 844), das die Urteilsgrundsätze allein im Privatvermögen angewendet wissen will, ist aufzuheben. Insbesondere auf Grundlage der

genannten BFH-Rechtsprechung ist auf das Merkmal der Gesamtrechtsnachfolge bzw. partiellen Gesamtrechtsnachfolge zu verzichten (vgl. für die Spaltungen explizit Rz. 01.38).

Als „minimalster Ansatz“ kommt ebenfalls in Betracht, dass Umwandlungsvorgänge auf der Grundlage von rechtlichen Vorschriften eines Mitgliedstaates der EU/EWR ohne weitere Prüfung vergleichbar sind. Hilfreich wäre zudem eine „Whitelist“ von ausländischen Umwandlungsvorgängen, die, vergleichbar der Einordnung ausländischer Gesellschaftstypen i.R.d. sog. Betriebsstättenerlasses (BMF vom 24.12.1999 - IV B 4-S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1067) oder dem „Verzeichnis ausländischer Steuern in Nicht-DBA-Staaten, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen“ (Anlage 6 zu den Einkommensteuerrichtlinien 2012 - „Anlage zu R 34c EStR“), eine Aussage darüber trifft, ob die ausländische Umwandlung von der Finanzverwaltung als „vergleichbar“ angesehen wird. Diese Whitelist wäre dem UmwSt-Erlass als Anlage hinzuzufügen.

Petitum: Die Prüfung der Vergleichbarkeit der ausländischen Umwandlung ist zu streichen; es sollte entscheidend auf die Wirksamkeit des ausländischen Vorgangs nach dem einschlägigen Zivilrecht abgestellt werden. Dies sollte gesetzesübergreifend für Zwecke des UmwStG als auch für Zwecke der Anwendung des AStG (Umwandlungsvorgänge i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG) gelten.

Sollte man diesem Vorschlag nicht folgen, wäre zumindest die Vergleichbarkeitsprüfung auf ein für den Steuerpflichtigen erträgliches Maß zu reduzieren, um betriebswirtschaftlich sinnvolle Reorganisationen im Ausland nicht unnötig zu erschweren. Hierfür wäre es sachgerecht und für die Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen praktikabel, wenn die mit einer inländischen Umwandlung vergleichbaren ausländischen Umwandlungsvorgänge tabellarisch zusammengestellt würden. Diese Zusammenstellung sollte gesetzesübergreifend gelten, sowohl für Zwecke des UmwStG als auch für Zwecke der Anwendung des AStG (Umwandlungsvorgänge i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG).

Für die pragmatische Rechtsanwendung wäre ebenfalls eine „Whitelist“ hilfreich, welche die gängigen Umwandlungen nach ausländischem Recht zusammenstellt und eine Aussage über die Vergleichbarkeit trifft.

Rz. 01.32: Bei der Prüfung des Erfordernisses zur Gewährung von Anteilen sind Kapitalerhöhungsverbote und -wahlrechte entsprechend den im UmwG (z.B. § 54 UmwG) enthaltenen vergleichbaren Regelungen zu berücksichtigen.

Hier sollte der Erlass klarstellen, dass es allein auf die materiellen Erfordernisse der Kapitalerhöhungsverbote und -wahlrechte ankommt und eine notarielle Beglaubigung oder Ähnliches nicht erforderlich ist.

Petitum: Rz. 01.32 sollte klarstellen, dass eine notarielle Beglaubigung oder vergleichbare Formenforderungen nicht entscheidend für die Berücksichtigung ausländischer Kapitalerhöhungsverbote oder Wahlrechte sind.

2.2 Zu § 2 UmwStG

Rz. 02.14: Für das Vorliegen eines Teilbetriebs soll es auch auf die Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungsstichtag ankommen. Der Entwurf hat das Wort „auch“ ergänzt. Insoweit steht die Aussage partiell im Widerspruch zur Rz. 15.03, nach der ein Teilbetrieb zum steuerlichen Übertragungsstichtag vorliegen muss. Diese Entscheidung basiert aus unserer Sicht auf dem BFH-Urteil vom 21.2.2022 (I R 13/19, BFH/NV 2022, 1157), wonach bei einem Formwechsel von einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft jedenfalls im Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung von Mitunternehmeranteilen die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 25 S. 1, 20, 21 UmwStG vorliegen müssen. Den tatsächlichen Einbringungszeitpunkt sah der BFH dort im Zeitpunkt des Beschlusses über den Formwechsel. Daran hatte es in dem genannten BFH-Verfahren gefehlt, weil die Überträgerin zuvor ihren ganzen Gewerbebetrieb i.S.d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG veräußert hat.

Der Zusatz „auch“ in Rz. 02.14 ist aus unserer Sicht so zu verstehen, dass man entweder auf den steuerlichen Übertragungsstichtag für den Teilbetrieb abstellt oder auf den Tag der tatsächlichen Übertragung. Stellt man auf zwei Zeitpunkte ab, nämlich zunächst den (möglichstens) rückwirkenden steuerlichen Übertragungsstichtag und zusätzlich dazu zum eigentlichen Übertragungsakt (Beschlussfassung über die Umwandlung, ggf. auch Eintragung im Handelsregister), ergibt sich eine weitreichende „Sperre“ dergestalt, dass der Steuerpflichtige den Teilbetrieb vom steuerlichen Übertragungsstichtag bis zum eigentlichen Übertragungsakt in der konkreten Art und Weise beibehalten muss. Dies ist aus unserer Sicht nicht gerechtfertigt. Es sollte dem Steuerpflichtigen insoweit ein faktisches Wahlrecht eingeräumt werden, dass die Merkmale eines Teilbetriebs jedenfalls zu einem Zeitpunkt vorliegen müssen. Vereinfachend kann der UmwSt-Erlass auch auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Umwandlungsvorgangs oder den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern des Teilbetriebs abstehen.

In diesem Zusammenhang möchten wir außerdem darauf hinweisen, dass auch das Unionsrecht bzw. konkret der europäische Teilbetriebsbegriff nach Art. 2 FRL keinen Zeitbezug kennt. Insoweit könnte eine anderslauende Interpretation/Auslegung sogar ein Verstoß gegen das Unionsrecht darstellen, wenn die nationale Sichtweise davon abweichend weiterhin verschärft angewandt wird.

Petitum: Rz. 02.14 sollte klarstellen, dass der Steuerpflichtige die Merkmale des Teilbetriebs entweder zum steuerlichen Übertragungsstichtag oder im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung erfüllt. Als Vereinfachungsregelung kommt es ebenfalls in Betracht, auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung abzustellen oder auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.

Rz. 02.24: Beim Vermögensübergang auf eine Körperschaft kann es Fälle geben, in denen die übernehmende Körperschaft die Anteile an der übertragenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum erwirbt. § 12 Abs. 2 S. 3, § 5 Abs. 1 UmwStG sieht für diese Fälle vor, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft von der übernehmenden Körperschaft als am steuerlichen Übertragungsstichtag als erworben gelten. Die Ermittlung und Besteuerung des Übernahmegergebnisses ergibt sich gem. § 12 Abs. 2 S. 1 und 2 UmwStG mit Wirkung zum steuerlichen Übertragungsstichtag.

Wir verstehen Rz. 02.24 so, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft auch in der Steuerbilanz für das Jahr auszuweisen sind, in das der steuerliche Übertragungsstichtag fällt. Die gesetzliche Grundlage hierfür ist § 2 Abs. 1 UmwStG: Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers sind so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt (steuerlicher Übertragungsstichtag), ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre. Durch Erfassung der Anteile am steuerlichen Übertragungsstichtag in der Schlussbilanz entspricht der steuerbilanzielle Übernahmegergebnis dem Übernahmegergebnis i.S.d. § 12 Abs. 2 UmwStG (mit Ausnahme der Kosten für den Vermögensübergang). Wir regen insoweit einen klarstellenden Hinweis an.

Petitum: Rz. 02.24 sollte klarstellen, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft in der Steuerbilanz der übernehmenden Körperschaft für das Jahr auszuweisen sind, in das der steuerliche Übertragungsstichtag fällt.

Rz. 02.34: Ausschüttungen an Anteilseigner, für die die Rückwirkungsfiktion nicht gilt, sind als Ausschüttungen der übertragenden Körperschaft und als Einnahmen nach § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG zu behandeln sowie nach den allgemeinen Grundsätzen zu besteuern (z.B. § 8b KStG).

Aus unserer Sicht ist der Erlass so zu verstehen, dass es trotz fehlender Rückwirkung beim Anteilseigner nicht zu verdeckten Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum kommt. Ein Beispiel:

Die M GmbH ist jeweils zu 100 Prozent an der T1 GmbH und T2 GmbH beteiligt. Die T2 GmbH wird rückwirkend auf die T1 GmbH verschmolzen. Die T1 GmbH hat fortlaufend Dienstleistungen an die T2 GmbH erbracht,

auch im Rückwirkungszeitraum. Das Entgelt, das die T2 GmbH an die T1 GmbH gezahlt hat, ist aus Fremdvergleichsgesichtspunkten zu hoch bemessen gewesen.

Aus Sicht der T2 GmbH liegt an sich eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Soweit die verdeckte Gewinnausschüttung sich auf Dienstleistungen bezieht, die im Rückwirkungszeitraum erbracht wurden, sind die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung bei der T2 GmbH zu „neutralisieren“. Denn gem. § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG sind das Einkommen und das Vermögen der T1 GmbH und der T2 GmbH jeweils so zu ermitteln, als ob das Vermögen mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt (steuerlicher Übertragungsstichtag), ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger (T1 GmbH) übergegangen wäre. Hieraus ergibt sich (u.a.), dass die Dienstleistungsbeziehung zwischen der T1 GmbH und der T2 GmbH im Rückwirkungszeitraum für ertragsteuerliche Zwecke nicht berücksichtigt werden (siehe auch Rz. 02.13).

U.E. ist auch auf Ebene der M GmbH kein Beteiligerertrag in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung zu erfassen. Die verdeckte Gewinnausschüttung setzt eine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag der leistenden Körperschaft gem. § 4 Abs. 1 EStG voraus. Bei der T2 GmbH ergibt sich keine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag, weil die T2 GmbH im Rückwirkungszeitraum kein Einkommen mehr ermittelt. Das Einkommen wird bereits der T1 GmbH zugerechnet. Einen Unterschiedsbetrag i.S.d. Kriterien der verdeckten Gewinnausschüttung gibt es bei der T2 GmbH nicht mehr. Diese Auffassung findet sich auch in der Literatur, nach der in solchen Fällen keine Einkommensminderung vorliegt (van Lishaut, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 2 UmwStG, Rn. 70).

Sofern man einen Beteiligerertrag dennoch annimmt, sollte klargestellt werden, dass die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der M GmbH nicht dem materiellen Korrespondenzprinzip gem. § 8b Abs. 1 S. 2 KStG unterfällt. Gegen die Anwendung des Korrespondenzprinzips spricht gerade, dass eine Einkommensauswirkung bei der T2 GmbH nicht vorliegt, weil die T2 GmbH kein Einkommen mehr ermittelt, das gemindert sein könnte (Pyszka, DStR 2016, 2683).

Petitum: Bei nicht fremdvergleichskonformen Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum sollte eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne eines Beteiligerertrags auf Ebene des Anteilseigners ausscheiden. Der Erlass sollte dies klarstellen.

Sollte dennoch eine verdeckte Gewinnausschüttung beim Anteilseigner angenommen werden, sollte der Erlass klarstellen, dass das materielle Korrespondenzprinzip gem. § 8b Abs. 1 S. 2 KStG keine Anwendung findet.

2.3 Zu § 3 UmwStG

Rz. 03.05 und Rz. 04.16: Für i.R.d. Verschmelzung übertragene Verpflichtungen soll eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG ausscheiden. Bestehende Rücklagen nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG im Zusammenhang mit von der übertragenden Körperschaft übernommenen Verpflichtungen sollen bei einem Ansatz mit dem gemeinen Wert mit 0 Euro zu bewerten sein, da es sich lediglich um buchtechnische Passivposten handelt (Rz.03.05). Der übernehmende Rechtsträger hat eine vor der Umwandlung begründete Aufwandsverteilung gem. § 4f EStG als Rechtsnachfolger entsprechend § 4f Abs. 1 S. 7 EStG fortzuführen. Entsprechendes gilt für eventuelle Rücklagen nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG im Zusammenhang mit vom übertragenden Rechtsträger übernommenen Verpflichtungen (Rz. 04.16).

Wir begrüßen es ausdrücklich, dass die Finanzverwaltung das Thema „stille Lasten“ i.R.d. Aktualisierung des UmwStE aufnimmt - zumal die bisherigen Verlautbarungen lediglich bedingt zur Klärung beitragen konnten. Dieses Thema ist sehr praxisrelevant und bedarf einer praktikablen Lösung für den Steuerpflichtigen genauso wie für die Finanzverwaltung. Bei Zugrundelegung der in Rz. 03.05 im Groben skizzierten Herangehensweise ergeben sich zahlreiche Fragen, die nicht nur im Bereich der Verschmelzung relevant sind, sondern auch bei den sonstigen betriebsbezogenen Umwandlungen:

Was ist die Grundlage für die Aussage, dass § 4f EStG bei einer Verschmelzung nicht gilt? Sieht die Finanzverwaltung die Ausnahme des § 4f Abs. 1 S. 3 EStG hier als Rechtsgrundlage an, weil die Verschmelzung eine betriebsbezogene Veräußerung des übertragenden Rechtsträgers ist (Rz. 00.02) oder ergibt sich die fehlende Anwendung daraus, dass in der Schlussbilanz die Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen und -verbote nicht gelten? In welchem Verhältnis stehen diese Aussagen zu den (recht kryptischen) Hinweisen zur Anwendung von § 4f EStG auf Umwandlungsfälle im BMF-Schreiben vom 30.11.2017 (IV C 6 - S 2133/14/10001 BStBl. I 2017, 1619) und der dortigen Rz. 19, nach der bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebes der Übertragungsaufwand nach § 4f Abs. 1 S. 1 und 2 EStG auf 15 Jahre verteilt wird, soweit ein Verlust begründet wird oder sich erhöht, was entsprechend auch bei Umwandlungen und Einbringungen von Teilbetrieben nach dem Umwandlungssteuergesetz gelten sollte. Bei Zugrundelegung des Verständnisses von Rz. 03.05 kann es offensichtlich dazu kommen, dass der übertragende Rechtsträger einen Verlust realisiert, der im Zuge der Verschmelzung untergeht. Wir halten dies in bestimmten Bereichen für nicht sachgerecht und verweisen insoweit auf unsere Ausführungen zu Rz. 03.12 (dort unter Nr. 1).

Rz. 03.05 gilt über die Verweistechnik des UmwSt-Erlasses ebenfalls für die Verschmelzung von

Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften (Rz. 11.04), die Spaltung von Kapitalgesellschaften (Rz. 15.14), die Einbringung in Kapitalgesellschaften (Rz. 20.17) und Personengesellschaften (Rz. 24.03) und den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Rz. 25.01). Bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften kann es bei Ansatz des gemeinen Werts der Verpflichtung zu einem Verlust kommen. Insofern stellt sich die Frage, wie dieser Verlust zu erfassen ist und ob die Regelung des § 15 Abs. 3 UmwStG Anwendung finden soll. Gem. § 15 Abs. 3 UmwStG mindern sich (u.a.) nicht ausgeglichene negative Einkünfte, der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht.

Aus unserer Sicht ist es wichtig, hier einen einheitlichen Ansatz für alle Umwandlungen zu finden, der von dem gleichen Konzept ausgeht. Der Entwurf lässt dies in der derzeitigen Fassung vermissen.

Petitum: Der UmwStE sollte ein in sich schlüssiges Konzept erhalten, wie mit stillen Lasten bei sämtlichen Umwandlungsvorgängen umzugehen ist. Derzeit ist dies über die Verweistechnik des Erlasses sehr selektiv dargestellt und erläutert. Wir verweisen ebenfalls auf unsere Ausführungen zu Rz. 03.07 und 03.12.

Rz. 03.07 und 03.12: Ein Ansatz zum Buchwert oder einem Zwischenwert scheidet grds. aus, wenn der gemeine Wert der Sachgesamtheit niedriger ist als die Summe der Buchwerte des übertragenden Vermögens (BFH vom 28.04.2016, I R 33/14, BStBl. II 2016, 913). Gerade in wirtschaftlich volatilen Zeiten kann es zu Umwandlungen von Unternehmen kommen, bei denen der gemeine Wert der Sachgesamtheit unter den Buchwerten der Einzelwirtschaftsgüter liegt. Der UmwStE ließ bisher eine Aussage über die Abbildung solcher Fälle vermissen. Auch der Entwurf trifft hierzu keine Aussagen. Um in diesen höchst praxisrelevanten Fällen Rechtssicherheit zu schaffen, sollte der Erlass um ein entsprechendes Konzept ergänzt werden.

Ist der gemeine Wert der Sachgesamtheit geringer als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter, ist ein Ansatz zum Buchwert ausgeschlossen.

Die Formulierung des § 3 Abs. 2 UmwStG „oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert nach Absatz 1“ könnte tendenziell dafür sprechen, dass der Gesetzgeber nur den Fall eines den Buchwert übersteigenden gemeinen Werts und damit eine ausschließliche Bezugnahme auf den Zwischenwertansatz vor Augen hatte (Mertgen, in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 3 Rn. 134; Schumacher/Neitz-Hackstein, Ubg 2011, 409, 411; Neu/Schiffers/Watermeyer, GmbHR 2011, 729, 732; Helios/Philipp, DB 2014, 2923, 2927).

Der Gesetzgeber gibt in der Gesetzesbegründung keine Anhaltspunkte für die Annahme des gemeinen Werts als absolute Bewertungsobergrenze. So ist aus den Gesetzesmaterialien für § 3 Abs. 2 als auch § 11 Abs. 2 UmwStG das folgende zu entnehmen (BT-Drucks. 16/2710, 37, 40): „Abweichend von dem Grundsatz nach Absatz 1 können auf Antrag des übertragenden Rechtsträgers auch die steuerlichen Buchwerte des übertragenen Vermögens oder Zwischenwerte in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzt werden, soweit die in den Nummern 1 bis 3 genannten Voraussetzungen vorliegen.“

Vor diesem Hintergrund sprechen gewichtige Gründe dafür, dass die Höchstgrenze des gemeinen Wertes gerade nicht bei einer Buchwertübertragung zur Anwendung kommen sollte. Ferner führt diese restriktive Auslegung dazu, dass möglicherweise ein ganzer Sektor, bspw. Banken, keine Verschmelzung zu Buchwerten vornehmen können, weil der gemeine Wert, gemessen an Börsenkursen unter dem Buchwert der Sachgesamtheit liegt.

Sollte die Finanzverwaltung dennoch an dem Konzept festhalten, dass die Höchstgrenze des Ansatzes zum gemeinen Wert auch für einen unter dem Buchwert liegenden gemeinen Wert der Sachgesamtheit gelten soll, sollte ein schlüssiges Gesamtkonzept für die folgenden Aspekte gefunden werden, die zu einem niedrigeren gemeinen Wert führen können:

1. Übernommene Verpflichtungen, die einem steuerlichen Bewertungsvorbehalt unterliegen und für die stillen Lasten aufgrund des Bewertungsvorbehaltes erst in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft realisiert werden können.
2. Übernommenes sonstiges Vermögen, das einem steuerlichen Bewertungsvorbehalt unterliegt und für die stillen Lasten aufgrund eines steuerlichen Bewertungsvorbehaltes erst in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft realisiert werden können, da steuerbilanzielle Teilwertabschreibungen von der Finanzverwaltung nur sehr restriktiv anerkannt werden (BMF-Schreiben vom 02.09.2016 - sog. Teilwerterlass) und bspw. Währungskursschwankungen oder Änderungen von Anleihewerten bei festverzinslichen Wertpapieren nicht generell als voraussichtlich dauernde Wertminderungen anerkannt werden, was in Zeiten einer Zinswende und volatiler Devisenmärkte Probleme mit überhöhten Buchwerten von Aktiva aufwirft.
3. Steuerliche Sonderposten, die lediglich buchungstechnischer Natur sind, die aber aufgrund Berücksichtigung in der Steuerbilanz den Netto-Buchwert des übertragenen Vermögens

- erhöhen (z.B. Ausgleichsposten für ausschüttungsgleiche Erträge / Vorabpauschale).
4. Negative Wertdifferenzen zwischen dem gemeinen Wert der Sachgesamtheit und dem steuerlichen Netto-Buchwert des übertragenen Vermögens, die nicht stillen Lasten in Buchwerten des übertragenen Vermögens/Schulden zuordnenbar sind, sondern bspw. aus erwarteten negativen zukünftigen Ertragsaussichten resultieren, die ihren Niederschlag in einer ertragswert-/zahlungsstromorientierten Bewertung der Sachgesamtheit finden (typischerweise werden derartige Wertdifferenzen im Rahmen eines Unternehmenserwerbs als Badwill erfasst).

Generell können die genannten Punkte dazu führen, dass der steuerliche Buchwert des übertragenen Vermögens/Schulden über dem gemeinen Wert der Sachgesamtheit liegt, weil sie im Rahmen einer (ertragswert-/zahlungsstromorientierten) Bewertung der Sachgesamtheit regelmäßig ihren Niederschlag finden. Weiterhin ist diesen Punkten (mit Ausnahme von Nr. 3) gemein, dass die Realisation der stillen Lasten (wenn überhaupt) frühestens in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers möglich ist.

Petitum: Die Höchstgrenze des gemeinen Wertes kann sich nur auf den Zwischenwertansatz beziehen. Sollte die Finanzverwaltung dennoch daran festhalten wollen, dass die Höchstgrenze des gemeinen Wertes auch für einen unter dem Buchwert liegenden gemeinen Wert gilt, sollte ein schlüssiges Konzept zum Umgang mit den dargestellten Problemkreisen erarbeitet werden.

Rz. 03.14: Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person, sind die aktiven und passiven Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert bzw. bei Pensionsrückstellungen mit dem Teilwert i.S.d. § 6a EStG anzusetzen (vgl. Rz. 03.07).

Wir hatten bereits in unserer proaktiven Stellungnahme im Sommer darauf hingewiesen, dass die Fälle der Verschmelzung auf eine Treuhand-KG oder auch der Formwechsel in eine Treuhand-KG derzeit durch die Finanzverwaltung nicht sachgerecht behandelt werden (vgl. OFD Niedersachsen vom 07.02.2014 zur steuerlichen Behandlung der Umwandlung einer GmbH in eine KG im Rahmen des Treuhandmodells). Für die aufgezeigten Fälle soll eine Buchwertfortführung nicht möglich sein, weil die Wirtschaftsgüter nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft werden. Vereinfacht gesprochen sei auf den zivilrechtlichen Vorgang abzustellen, weil eine Verschmelzung auf bzw. ein Formwechsel in eine Personengesellschaft erfolge und die Treuhand-KG kein eigenes Betriebsvermögen habe.

U.E. sollte in den beschriebenen Fällen für die steuerliche Beurteilung hingegen nicht auf die zivilrechtliche Ausgestaltung der Umwandlung abgestellt werden. Vielmehr wird die Treuhand-KG ertragsteuerlich bereits nicht als Personengesellschaft anerkannt; sie tritt ertragsteuerlich überhaupt nicht in Erscheinung. In Konstellationen, bei denen nach der Umwandlung ertragsteuerlich keine Personengesellschaft besteht, sondern eine Betriebsstätte oder ein Betriebsteil eines einzelnen Anteilseigners, dürfte § 9 UmwStG gar nicht anwendbar sein (vgl. BB 2016, Heft 11, 683). Daher sollte ertragsteuerlich eine Umwandlung (Verschmelzung) auf den alleinigen Unternehmer vorliegen. Handelt es sich dabei um eine Kapitalgesellschaft, wäre u.E. § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG mit der Möglichkeit anwendbar, die Buchwertfortführung zu beantragen. Das bedeutet, unseres Erachtens sollte stets auf den Gesellschafter bzw. Träger des Unternehmens der Treuhand KG abgestellt werden und nicht auf die Treuhand KG selbst, die kein Betriebsvermögen hat.

Für den Fall, dass die gegensätzliche Meinung vertreten wird, dass die zivilrechtliche Ausgestaltung maßgeblich sei, wird in der Literatur die Meinung vertreten, dass jedenfalls in dem Umfang Buch- bzw. Zwischenwerte anzusetzen sind, in dem die übernehmende Personengesellschaft kein Betriebsvermögen hat und auch nicht erhält (vgl. Cordes/Dremel/Carstens, in: FGS/BDI (Hrsg.), UmwSt-Erlass 2011, 224; Brinkhaus/Grabbe, in: Haritz/Menner (Hrsg.), UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 3 UmwStG, Rz. 111.). Denn dann sei auf den Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft abzustellen und ein Buch- oder Zwischenwertansatz sollte insoweit möglich sein, wie inländisches Betriebsvermögen bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft besteht (fortbestehende Verstrickung des Betriebsvermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft). Zudem würde eine Umwandlung zunächst auf eine gewerbliche KG mit einer sich anschließenden sofortigen Umwandlung auf eine Treuhand-KG einen erheblichen Unterschied in den Besteuerungsfolgen auslösen. Eine Harmonisierung der Folgen wäre daher zu begrüßen.

Petitum: Um der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Ertragsteuerrechts Rechnung zu tragen, sollte die Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine Treuhand-KG im Rahmen des UmwStG nicht mehr nach der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Umwandlung beurteilt und der Buch- oder Zwischenwertansatz ermöglicht werden. Im Rahmen der Anwendung der umwandlungssteuerrechtlichen Normen sollte dabei stets auf den Gesellschafter bzw. Träger des Unternehmens der Treuhand KG und nicht auf die betriebsvermögenslose Treuhand-KG selbst abgestellt werden.

2.4 Zu § 4 UmwStG

Rz. 04.15: Die Anwendung des § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG ist in den Fällen der gewerbesteuerlichen Schachtelpri-vilegien (§ 9 Nr. 2a u. 7 GewStG) ausgeschlossen, da diese zeitpunkt- und nicht zeitraumbezogen sind. Eine „Anrechnung“ der Vorbesitzzeiten des übertragenden Rechtsträgers soll allein dann möglich sein, wenn die Verschmelzung rückwirkend auf den Beginn des Erhe-bungszeitraums erfolgt.

Dieses Ergebnis halten wir für unzutreffend. Die Ver-schmelzung erfolgt per Gesamtrechtsnachfolge und der übernehmende Rechtsträger tritt gem. § 4 Abs. 2 S. 1 UmwStG in die steuerliche Rechtsstellung der übertra-genden Körperschaft ein. Die Vorschrift stellt aus unse-rer Sicht eine geeignete Rechtsgrundlage dar, um die Vorbesitzzeiten des Rechtsvorgängers auch für Zwecke des gewerbesteuerlichen Schachtelpri-privilegs anzurechnen. Insoweit würde sich die Diskussion um die zeit-punkt- und zeitraumbezogene Betrachtungsweise erüb-riegen.

Insbesondere vor dem Hintergrund der jüngsten BFH-Rechtsprechung zur Wirkung und Reichweite des Ein-tritts in die steuerliche Rechtsnachfolge im Zusam-menhang mit Umwandlungen (BFH vom 11.07.2023, I R 45/20, I R 36/20, I R 40/20 und I R 21/20) sollte der Erlass anerkennen, dass das die Vorbesitzzeiten des übertragenden Rechtsträgers für Zwecke des gewerbe-steuerlichen Schachtelpri-privilegs gem. § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG auf den übernehmenden Rechtsträger über-gehen.

Petitum: Rz. 04.15 sollte bestimmen, dass die Vor-besitzzeiten für Zwecke der Anwendung des gewerbe-steuerlichen Schachtelpri-privilegs gem. § 9 Nr. 2a Ge-wStG und Nr. 7 GewStG auf Grundlage des § 4 Abs. 2 S. 1 UmwStG auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen.

Rz. 04.34: Die Zuordnung von Kosten zu den "Kosten für den Vermögensübergang" soll dem Veranlassungs-prinzip folgen. Abzustellen ist dabei auf das "auslö-sende Moment" für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum lau-fenden Gewinn (BFH vom 23.11.2022, I R 25/20, BStBI. II 2023, 612).

In der Praxis ist die Zuordnung von Kosten zu den Kos-ten des Vermögensübergangs häufig ein Streitpunkt zwischen Steuerpflichtigem und der Finanzverwaltung. Der Wortlaut der Vorschrift spricht von den Kosten „für“ den Vermögensübergang und hat ein finales Ele-ment. Vorbereitende Kosten wie z.B. Kosten für die Pla-nung und Analyse der Verschmelzung sollten auszu-scheiden sein. Ebenfalls sollten hierbei die Kosten für eine etwaige verbindliche Auskunft zur Absicherung der steuerlichen Folgen der Verschmelzung nicht erfasst sein. Wir schlagen insoweit vor, dass die Ausführungen

des UmwStE mit Beispielen unterlegt werden, um die Rechtsanwendung zu erleichtern.

Petitum: Der Begriff „Kosten für den Vermögensüber-gang“ sollte im UmwStE eng ausgelegt werden. Allein solche Kosten, die unmittelbar durch die Vermögens-übertragung veranlasst sind, sollten erfasst werden. Kosten für die Konzeptionierung und Planung der Um-wandlung sollten von vornherein auszuscheiden sein.

2.5 Zu § 5 UmwStG

Rz. 05.09: Für die Überführungsfigtion gilt Rz. 05.07 entsprechen. Wir gehen davon aus, dass auch die Aus-sage der Rz. 05.07a des Entwurfs ("Besteuerung der offenen Rücklagen als Gewinn der Gesamthand zu be-handeln") auch für die Überführungsfigtion des § 5 Abs. 3 UmwStG gelten soll.

Petitum: Rz. 05.09 sollte ergänzt werden, dass auch Rz. 05.07a für die Überführungsfigtion entsprechend gilt.

2.6 Zu § 7 UmwStG

Rz. 07.08 f.: Die Ausschüttung der offenen Rücklagen unterliegt nach Verwaltungsauffassung dem Kapitaler-tragsteuerabzug gem. §§ 43 ff. EStG. Der Kapitaler-tragsteuerabzug entbehrt aus unserer Sicht aber einer Rechtsgrundlage. § 7 UmwStG bestimmt: „Dem Anteilseigner ist der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals abzüglich des Bestands des steuerli-chen Einlagekontos i.S.d. § 27 des Körperschaftsteuer-gesetzes, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt, in dem Verhältnis der Anteile zum Nennkapital der übertragenden Körperschaft als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zuzurechnen.“ Bei der Zurechnung zu den Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt es sich um eine Fiktion, weil „echte“ Einnahmen nach dieser Norm einen Zufluss, zu-mindest aber eine Vermögensmehrung beim Anteilseigner voraussetzen. Ist dies nicht der Fall, bedarf es einer gesetzlichen Anordnung in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wie beispielsweise in S. 2 der Vorschrift, die verdeckte Ge-winnausschüttungen auch zu den Einnahmen aus Kapi-talvermögen zählt. Erkennt man dennoch die Qualität der Ausschüttung der offenen Rücklagen als Einnah-men i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG an, scheitert der Ka-pitalertragsteuerabzug daran, dass es keinen Gläubiger der Kapitalerträge i.S.d. § 44 Abs. 1 S. 1 EStG gibt (Klingberg/Loose, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuer-recht, § 7 UmwStG, Rz. 21). Der Begriff „Gläubiger“ ist ein rechtlicher Begriff und beschreibt eine Person, die eine bestimmte Leistung von einer anderen Person, nämlich dem Schuldner, verlangen kann (vgl. § 241 BGB). Bei der Ausschüttung der offenen Rücklagen kann der übernehmende Rechtsträger jedoch nichts

vom übertragenden Rechtsträger fordern. Es handelt sich um einen rein fiktiven Sachverhalt.

Sollte man dies anders sehen, ist aber zu beachten, dass es sich aufgrund der umwandlungsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge bei der übertragenden Körperschaft und dem übernehmenden Rechtsträger um ein und dieselbe Person handelt. In diesen Fällen sieht § 43 Abs. 2 S. 1 EStG gerade vor, dass ein Steuerabzug nicht vorzunehmen ist.

Sollte verwaltungsseitig daran festgehalten werden, dass der Steuerabzug vorzunehmen ist, ist Folgendes zu beachten: Nach der alten Fassung des § 7 UmwStG (vor SEStEG) konnte bei ausländischen Anteilseignern eine Besteuerungslücke bestehen. Für die ausländischen Anteilseigner war das Übernahmevergebnis (ausschließlich) nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG unter der Voraussetzung, dass Deutschland ein Besteuerungsrecht für den Übernahmegewinn hatte, zu ermitteln. Dies war insbesondere in Nicht-DBA-Fällen der Fall (das Besteuerungsrecht für einen Übernahmegewinn steht nach h.M. gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Ansässigkeits-/Wohnsitzstaat des ausländischen Gesellschafters zu). Entsprechend bestand vor der Änderung des § 7 UmwStG durch das SEStEG in diesen Fällen auch kein deutsches Quellensteuerrecht. Dieses wird nunmehr durch die Fiktion einer anteiligen Ausschüttung an sämtliche Anteilseigner der übertragenden Körperschaft sichergestellt (vgl. Birkemeier in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, II. Bedeutung und Telos, Rz. 3). Sind beschränkt Steuerpflichtige an der übertragenden Körperschaft beteiligt, wird die Kapitalertragsteuer nach § 50 Abs. 2 S. 1 EStG definitiv, soweit die Beteiligung nicht einer inländischen Betriebsstätte (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG) zuzuordnen ist. In letzterem Fall kommt es zu einer Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Rahmen der durchzuführenden Veranlagung. In diesen Fällen, wenn also der Kapitalertrag in einer inländischen Betriebsstätte anfällt, könnte u.E. zur Vereinfachung der Besteuerung auf den Einbehalt und die folgende Anrechnung verzichtet werden.

Petitum: Die Rz. 07.08 f. sind zu streichen. Hilfsweise ist der Anwendungsbereich von § 7 UmwStG entsprechend seines originären Anti-Steuervermeidungs-Hintergrunds der gestalt anzupassen, dass kein Einbehalt von Kapitalertragsteuer erfolgen muss, wenn der fiktive Kapitalertrag in einer inländischen Betriebsstätte anfällt.

2.7 Zu § 11 UmwStG

Rz. 11.08: Die Abschaffung der sog. Billigkeitsregelung zeigt, dass auch die Finanzverwaltung die Auffassung vertritt, dass es für § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UmwStG nicht entscheidend sein kann, ob das bei der Verschmelzung auf eine Organgesellschaft übergehende Vermögen (d.h. in Fällen der Verschmelzung einer Körperschaft auf

eine Organgesellschaft) infolge der organschaftlichen Zurechnung des Einkommens an den Organträger beim Organträger der KSt oder ESt unterliegt (vgl. auch Nitschke in: Brandis/Heuermann, § 11 UmwStG, Rz. 47 f.). Auch wenn dies mit den Ausführungen in Rz. 11.08 sicherlich gemeint ist, wäre u.E. eine Klarstellung des Wortlauts wünschenswert, dass eine Besteuerung mit ESt sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Gesellschaftern von Personengesellschaften als Organträger unschädlich ist.

Petitum: Es könnte - um Auslegungsfragen proaktiv zu vermeiden - klargestellt werden, dass es unschädlich ist, wenn das i.R. einer Organgesellschaft an den Organträger zugerechnete Einkommen beim Organträger oder, im Fall von Personengesellschaften als Organträger, auf Ebene der Gesellschafter der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegt.

2.8 Zu § 12 UmwStG

Rz. 12.05: Es wird ausgeführt, dass ein Übernahmevergebnis i.S.d. § 12 Absatz 2 Satz 1 UmwStG in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung - ungeachtet einer Beteiligung an der übertragenden Körperschaft - zu ermitteln sei (unter Hinweis auf BFH vom 09.01.2013, I R 24/12, BStBl. II 2018, 509). Hierzu möchten wir unter Bezugnahme auf den Fall einer Verschmelzung von Schwestergesellschaften mit Kapitalerhöhung Bezug nehmen. Auch in diesem Fall sollen nach den Ausführungen in Rz. 12.05 die Vorschriften des § 12 UmwStG auf die übernehmende Körperschaft anzuwenden sein. Mangels Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der Überträgerin ist nach überwiegender Auffassung des Schrifttums sowie unserer Meinung nach ein Übernahmeverfolg i.S.d. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG jedoch nicht zu ermitteln. Auch gibt dies insbesondere der Wortlaut des § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG u.E. nicht her, weshalb wir keine Rechtsgrundlage für die Auffassung der Finanzverwaltung sehen.

Denn der Wortlaut der Norm bestimmt: „Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang, außer Ansatz.“

Damit steht dieses Verständnis u.E. in klarem Widerspruch zum Wortlaut der Norm, ungeachtet dessen, dass die gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung mittlerweile vom BFH bestätigt wurde (BFH vom 09.01.2013, I R 24/12; s. auch Rödder/Schmidt-Fehrenbacher in FGS/BDI, UmwSt-Erlass 2011, 257; Ruoff in Schneider/Ruoff/Sistermann, UmwSt-Erlass 2011, 295 f.; Schumacher/Neitz-Hackstein, Ubg 2011, 409 (414); Ley/Bodden, FR 2007, 265 (273). S. auch Dötsch/Stimpel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die

Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG Rz. 49 ff., Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, § 12 UmwStG Rz. 42 ff., Halterbach in UmwStG - e Kommentar, § 12 UmwStG Rz. 61, Goß in Dürrschmidt/Mückl/Weggenmann, § 12 UmwStG Rz. 122 ff., Klingberg in Brandis/Heuermann, § 12 UmwStG, Klingberg in Brandis/Heuermann, § 12 UmwStG, Rz. 34 ff.).

Insoweit schließen wir uns der in der Literatur verbreiteten Auffassung an, dass die Voraussetzungen für die Anwendung von § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG nicht erfüllt sind, wenn mangels Beteiligung der Übernehmerin an der Überträgerin kein Buchwert der wegfallenden Anteile vorhanden ist. Vielmehr sollten in diesen Fällen die allgemeinen Einlagegrundsätze greifen (§ 4 Abs. 1 Sätze 1 und 7 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG). Dafür spricht auch, dass auch handelsrechtlich insoweit ein Zugang zur Kapitalrücklage erfolgt. Zudem weist auch der BFH auf beide Auslegungsmöglichkeiten hin (BFH vom 09.01.2013, I R 24/12).

Aufgrund dessen, dass die Norm ohnehin anordnet, dass das Übernahmevergebnis außer Ansatz zu lassen ist und auch § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 8b KStG mangels Beteiligung bei einer Seitwärtsverschmelzung nicht zur Anwendung gelangt, sollte die Rz. 12.05 geändert werden. Darüber hinaus wäre auch eine gesetzliche Klarstellung, wie der Wortlaut der Norm gemeint ist, im Lichte der u.E. ebenso fehlgehenden Interpretation des BFH, wünschenswert.

Im Ergebnis sollte gelten, dass ein Übernahmevergebnis nur in Fällen einer Beteiligung an der übertragenden Körperschaft zu ermitteln ist.

Petitum: Rz. 12.05 sollte entsprechend dem Wortlaut von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG dahingehend geändert werden, dass kein Übernahmevergebnis zu ermitteln ist, sofern keine Beteiligung der Übernehmerin an der übertragenden Körperschaft besteht. Um etwaigen weiteren Missinterpretationen vorzubeugen, wäre außerdem eine entsprechende gesetzliche Klarstellung in § 12 Abs. 2 UmwStG wünschenswert.

2.9 Zu § 13 UmwStG

Rz. 13.07: Bezuglich des in Rz. 13.07 aufgeführten Beispiels bzw. der dazugehörigen Lösung, möchten wir darauf aufmerksam machen, dass in der Lösung auch ein Zwischenwertansatz vorgesehen ist. Insoweit handelt es sich vermutlich um einen redaktionellen Fehler. Denn § 13 Abs. 2 S. 1 UmwStG sieht keinen Zwischenwertansatz, sondern lediglich den Buchwertansatz vor.

Petitum: Korrektur des redaktionellen Fehlers in Form der Streichung des „Zwischenwertansatzes“ i.R.d. § 13 Abs. 2 S. 1 UmwStG.

2.10 Zu § 15 UmwStG

Rz. 15.01 ff. und Rz. 20.06 ff: Der Teilbetrieb ist für eine steuerneutrale Spaltung und Ausgliederung zu Buchwerten die elementare Voraussetzung: Gegenstand der Abspaltung und Ausgliederung/Einbringung muss ein Teilbetrieb sein; bei der Abspaltung muss beim übertragenden Rechtsträger auch ein Teilbetrieb verbleiben.

In der Praxis sind solche Vorgänge vielfach nur nach Abstimmung der steuerlichen Auswirkungen der Umwandlung mit der Finanzverwaltung möglich. Eine Aufdeckung stiller Reserven ist in der Regel ein wesentliches Hindernis bzw. sogar ein „Show-Stopper“. Das Thema „verbindliche Auskünfte bei Umwandlungen“ ist deshalb zentral bei der Vorbereitung von betrieblichen Restrukturierungen, um die steuerlichen Folgen abzusichern. Mit Blick auf die Teilbetriebseigenschaft ergibt sich dies im Besonderen: Denn die Anforderungen an den Teilbetrieb sind zwar im UmwSt-Erlass dargelegt, jegliche denkbaren Sachverhalte kann der Erlass aber nicht abdecken. Es ergibt sich also vermehrt der Bedarf zur Abstimmung mit der Finanzverwaltung.

In der Vergangenheit sind uns Fälle bekannt geworden, bei denen die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft versagt hat mit der Begründung, dass die Frage nach dem steuerlichen Teilbetrieb eine Sachverhaltsfrage und keine rechtliche Frage sei. Dies ist offensichtlich enttäuschend für die Steuerpflichtigen. Zugegebenermaßen basiert die Feststellung, ob ein steuerlicher Teilbetrieb vorliegt auf Tatsachen. Allerdings bedarf es ebenfalls der Subsumtion unter die von Rechtsprechung und Finanzverwaltung aufgestellten Anforderungen u.a. mit Blick auf die eigenständige Lebensfähigkeit sowie die sachgerechte Zuteilung von Wirtschaftsgütern zu den betrieblichen Einheiten.

Es ist aus unserer Sicht ungerecht, wenn es davon abhängt, wo der Steuerpflichtige seinen Sitz hat und/oder seinen Tätigkeiten nachgeht, ob eine verbindliche Auskunft zum Thema „Teilbetrieb“ erteilt wird oder nicht. Insoweit regen wir hier eine bundeseinheitliche abgestimmte Sichtweise der Finanzverwaltung an, dass verbindliche Auskünfte zum Thema „Teilbetrieb“ erteilt werden.

Petitum: Der UmwSt-Erlass sollte klarstellen, dass die Frage darüber, ob die Voraussetzungen eines Teilbetriebs oder mehrerer Teilbetriebe vorliegen, als Rechtsfrage einer verbindlichen Auskunft zugänglich ist.

Rz. 15.02 ff.: Der Erlass-Entwurf bleibt bei der Bestimmung des Teilbetriebsbegriffs für Zwecke des § 15 UmwStG bei der strikten Auslegung, wie sie bereits in der Fassung aus 2011 vertreten war.

Dies wird insbesondere ersichtlich bei den Spaltungshindernissen (Rz. 15.08): wird eine funktional

wesentliche Betriebsgrundlage von mehreren Teilbetrieben eines Unternehmens genutzt, liegen die Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Spaltung nicht vor.

Diese strikte Sichtweise kann im Einzelfall unbillig sein und auch die von Rz. 15.08 vorgesehenen Möglichkeiten, Spaltungshindernisse zu überwinden (reale oder ideelle Teilung von Grundstücken), können nur in Einzelfällen schwerlich umzusetzen sein. Nutzt ein Teilbetrieb ein Grundstück nur in einem geringen Umfang, sollte die Finanzverwaltung von der sehr strikten Sichtweise betreffend der Spaltungshindernisse abrücken und die Teilbetriebseigenschaft insoweit anerkennen. Bspw. ist es aus Sicht des Steuerpflichtigen unbillig, wenn die Steuerneutralität der Spaltung daran scheitert, dass ein Teilbetrieb ein Grundstück zu 5 Prozent nutzt, während ein anderer Teilbetrieb das Grundstück zu 95 Prozent nutzt. In diesen Fällen sollte die Möglichkeit geschaffen werden, dass eine auf schuldrechtlicher Basis zugesicherte Nutzung für die Teilbetriebseigenschaften ausreichend ist.

Petitum: Bei einer sehr geringen Nutzung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage sollte eine schuldrechtlich vereinbarte Nutzung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlage nach der Spaltung ausreichend sein.

Alternativ sollte u.E. – unabhängig vom Umfang der Nutzung – eine wesentliche Betriebsgrundlage auch in zeitlichem Zusammenhang vor der Umwandlung veräußert oder übertragen werden dürfen, ohne dass es zu negativen Auswirkungen hinsichtlich der Steuerneutralität der Spaltung kommt; wir verweisen insoweit auf die nachfolgenden Ausführungen zur Rz. 20.07, die im Übrigen die Forderung beinhalten, dass auch in den Rz. 15.02 ff., die sich mit dem Teilbetrieb i.R.d. § 15 UmwStG beschäftigen, Ausführungen zur Möglichkeit von aufeinanderfolgenden Übertragungen ohne Anwendung des Gesamtplannedankens aufgenommen werden, da sie thematisch bereits i.R.v. § 15 UmwStG zum Tragen kommen.

Im regulatorischen Bereich, bspw. Banken, Versicherungsunternehmen, WPG, StBG oder Zahlungsdienstleister, sind aufsichtsrechtliche Genehmigungen notwendig, um das Geschäft zu betreiben. Diese „Erlaubnisse“ sind Verwaltungsakte aus dem Bereich des öffentlich-rechtlichen Gefahrenabwehrrechts und sind damit personengebunden, da sie einer konkreten Person bzw. einem konkreten Unternehmen eine persönliche Eigenschaft (z.B. die „Zuverlässigkeit“ bzw. die Eignung zum Betreiben der betreffenden Geschäfte) bescheinigen. Die Erlaubnis vermittelt keinen allgemein verkehrsfähigen Vermögenswert des jeweiligen Unternehmens, sondern stellt für die konkrete Person bzw. das konkrete Unternehmen eine unübertragbare sog. Personalkonzession dar, die ihm allein bescheinigt, die gefahrenabwehrrechtlichen Voraussetzungen zu erfüllen. Es sollte

daher klargestellt werden, dass derartige aufsichtsrechtlichen Erlaubnisse keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen können. Ein Teilbetrieb ist die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen. Eine entsprechende aufsichtsrechtliche Genehmigung stellt mangels fehlender Übertragbarkeit gerade kein Wirtschaftsgut dar und fällt damit nicht in die von der Finanzverwaltung vertretene Definition eines Teilbetriebs. Auch wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass es beim europäischen Teilbetriebsbegriff auf die Sichtweise des aufnehmenden Unternehmens ankommt (Asmus in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG-Kommentar, 5. Aufl., München 2019, § 15 UmwStG, Rz. 98). Läge man diese Sichtweise zu Grunde, spielen die aufsichtsrechtlichen Erlaubnisse bei der abgebenden Gesellschaft keine Rolle.

Petitum: Rz. 15.02 sollte klarstellen, dass aufsichtsrechtliche Erlaubnisse keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

Rz. 15.08: Falls vorstehendes mit der Ergänzung in Rz. 15.08 zum Ausdruck gebracht werden soll, bitten wir um Klarstellung und entsprechende Anpassung im Erlass. Denn gleichermaßen wird zuvor unverändert die Aussage getroffen, dass mehrheitlich genutzte funktional wesentliche Betriebsgrundlagen sog. Spaltungshindernisse seien oder, dass Grundstücke zivilrechtlich real bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses aufgeteilt werden müssen. Insofern ist es u.E. nachbesserungswürdig auszuführen, wann genau von einer Teilung bzw. der Qualifikation als Spaltungshindernis abgesehen wird.

Petitum: Wir bitten um Klarstellung, in welchen Fällen funktional wesentliche Wirtschaftsgüter, die von mehreren Teilbetrieben genutzt werden, keine Spaltungshindernisse darstellen, sondern vielmehr dem überwiegend nutzenden Teilbetrieb zugerechnet werden dürfen.

Rz. 15.09: Es bleibt auch in Zukunft dabei, dass Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft, das weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordnbaren Wirtschaftsgütern gehört, jedem der Teilbetriebe zugeordnet werden kann. Dies ist u.E. im Grundsatz richtig. In der Praxis treten aber häufig Zweifelsfragen auf, wann z.B. Forderungen, Verbindlichkeiten und liquide Mittel zum neutralen Vermögen gehören. Hier wäre eine Klarstellung im UmwStE erforderlich.

Petitum: Rz. 15.09 sollte um eine Klarstellung ergänzt werden, dass Forderungen und Verbindlichkeiten und sonstige liquide Mittel stets zu den Wirtschaftsgütern

gehören, die jedem Teilbetrieb zugeordnet werden können.

Rz. 15.14a: Analog zu Rz. 12.05 (s.o.) ist ein Übernahmevergebnis auch in den Fällen der Abwärts- und Seitwärtsbspaltung zu ermitteln, in denen die übernehmende Körperschaft zuvor nicht an der übertragenden Körperschaft beteiligt war. Die Kosten für den Vermögensübergang sollen dann nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein (unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 09.1.2013, I R 24/12), obwohl Kapitalbeschaffungskosten grundsätzlich steuerlich abzugsfähig sind. Dies ist u.E. systemwidrig und vom Gesetzgeber nicht intendiert. Wir verweisen insoweit auf unsere obenstehenden Ausführungen zu Rz. 12.05. Ziel sollte es sein, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen zu fördern und den Steuerpflichtigen nicht mit zusätzlichen Abgaben zu belasten, die gesetzesystematisch zudem noch nicht einmal geboten sind.

Petitum: Die Ermittlung eines Übernahmevergebnisses bei Seitwärts- und Abwärtsbspaltungen sollte entsprechend dem Wortlaut des § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG abgeschafft werden.

Rz. 15.16 ff: Hinsichtlich der Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 UmwStG, sollte der Erlass unmittelbar auf die Neuregelung der Norm i.R.d. Wachstumschancengesetzes angepasst werden, um nicht einen neuen Erlass zu veröffentlichen, der bereits inhaltlich überholt ist.

Petitum: Der Erlass sollte die Änderungen durch das Wachstumschancengesetz unmittelbar aufnehmen und berücksichtigen.

Rz. 15.17: § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG soll nach den Ausführungen in Rz. 15.17 sowohl für das abgespaltene Vermögen als auch für den zurückbleibenden Teil des Vermögens gelten. Damit soll laut Erlass-Entwurf § 11 Abs. 2 UmwStG auch nicht anzuwenden sein, wenn ein bei der übertragenden Körperschaft zurückbleibender Mitunternehmeranteil oder eine zurückbleibende 100 Prozent-Beteiligung i.S.d. § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden ist. Dies ist u.E. eine fehlgehende Interpretation des Gesetzeswortlauts; dieser stellt auf Mitunternehmeranteile und Beteiligungen i.S.d. Abs. 1 ab, die innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden sind. Abs. 1 wiederum stellt auf das übergehende Vermögen ab; der zurückbleibende Teil des Vermögens ist hingegen gesetzlich unbeachtlich. Zudem stellt auch § 11 Abs. 2 UmwStG, auf den § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG klar verweist, ausdrücklich auf die übergehenden Wirtschaftsgüter ab: „Auf Antrag können die übergehenden

Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert nach Absatz 1, angesetzt werden [...].

Petitum: Die Ausführungen in Rz. 15.17 sollten ersetzt werden.

Rz. 15.18: Der Erlass bleibt weiterhin dabei, dass bei der Anwendung des § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG „jede Einlage und Überführung von Wirtschaftsgütern“ in das „Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen“ schädlich sein soll. Mit Blick auf die Überführung von Wirtschaftsgütern in das Sonderbetriebsvermögen ist diese Auffassung nicht vom Wortlaut des § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG gedeckt; denn die Vorschrift spricht insoweit lediglich von „Übertragung“.

Petitum: Rz. 15.18 sollte nur noch die Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen erfassen.

Rz. 15.24: Eine schädliche Veräußerung soll auch im Falle einer Umwandlung der unmittelbar an der vorangegangenen Umwandlung beteiligten Rechtsträger sowie der Muttergesellschaft als Gesellschafter der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger vorliegen. Eine Veräußerung der Muttergesellschaft sei jedoch unschädlich.

Unter dieser Formulierung könnte auch der Formwechsel als schädliche Umwandlung bzw. Veräußerung i.R.d. Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG betrachtet werden, obwohl dieser lediglich ein Wechsel des Rechtskleids darstellt und gerade kein Rechtsträgerwechsel erfolgt. U.E. ist dies gesetzesystematisch nicht intendiert und daher abzulehnen (vgl. Oppel/Rehberg in: BeckOK, § 15 UmwStG, Rz. 766)

Weiter soll nach den Ausführungen in Rz. 15.24 eine schädliche Übertragung von Anteilen an einem beteiligten Rechtsträger im Zuge der Umwandlung der Muttergesellschaft anzunehmen sein. U.E. darf aber die Umwandlung der Muttergesellschaft als Gesellschafter der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger kein schädlicher Veräußerungsvorgang sein, da dies nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckt ist.

Zwar gilt eine Umwandlung nach den Grundsätzen der Rz. 00.02 des Umwandlungssteuererlasses als Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang hinsichtlich des übertragenen Vermögens, in dem die Anteile an den beteiligten Unternehmen inkludiert sind, jedoch liegt darin nur eine indirekte Übertragung der vorliegend relevanten Anteile i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG im Rahmen einer Sachgesamtheitsübertragung (Übertragung des gesamten Vermögens der Muttergesellschaft), während die Nachspaltungsveräußerungssperre isoliert auf eine **Anteilsübertragung** von Anteilen an einer spaltungsbeteiligten Körperschaft abstellt (*dass die Sachgesamtheitsübertragung des Vermögens der Mutter eine*

schädliche Veräußerung darstellen soll, könnte bei Anwendung des UmwStG schon deswegen verneint werden, weil der übernehmende Rechtsträger unter Besitzzeitanrechnung in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Anteilseigners eintritt (§§ 12 Abs. 3 Satz 1, 4 Abs. 2 UmwStG)). Zu einer **Anteilsübertragung** kommt es in Fällen der Umwandlung der Muttergesellschaft hingegen nur aus Sicht ihrer eigenen Anteilseigner, diese ist jedoch nicht von § 15 Abs. 2 UmwStG erfasst. Denn § 15 Abs. 2 UmwStG erfasst exklusiv unmittelbare Beteiligungen an den übernehmenden Rechtsträgern und am übertragenden Rechtsträger der ursprünglichen Abspaltung (vgl. Jacobsen/Happel in: UmwStG - eKommentar, § 15 UmwStG, Rz. 97 m.w.N.). D.h. § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG bezieht sich nur auf die unmittelbare Veräußerung der Anteile, nicht auf die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die an einer der an der Spaltung beteiligten Körperschaften beteiligt ist (d.h. nicht auf Anteile an der Muttergesellschaft; vgl. Schumacher in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG, Rz. 254).

Petitum: Der Formwechsel eines unmittelbar an der vorangegangenen Umwandlung beteiligten Rechtsträgers darf nicht unter die Nachspaltungsveräußerungssperre fallen, weshalb der Erlass hier entsprechend angepasst werden sollte.

Ebenfalls sollte die Rz. 15.24 dahingehend angepasst werden, dass die Umwandlung der Muttergesellschaft als Gesellschafter der an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger keine schädliche Veräußerung i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG darstellt.

2.11 Zu § 20 UmwStG

Rz. 20.07: Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das Thema „Teilbetrieb“ bereits im Rahmen der die Spaltung i.S.v. § 15 UmwStG betreffenden Rz. geregelt ist. Dies macht u.E. auch Sinn, da dies der chronologischen Reihenfolge im UmwStG entspricht, wann steuerliche Teilbetriebe erstmalig genannt und gefordert werden. So ist es nicht verwunderlich, dass die Rz. des UmwSt-Erlasses zum Teilbetriebsbegriff i.R.d. § 20 UmwStG (Rz. 20.06 ff.) im Wesentlichen auf die Rz. 15.02 f. zurückverweisen. In diesem Zusammenhang möchten wir anregen, sämtliche Ausführungen zum Teilbetrieb und insbes. auch die Ausführungen in Rz. 20.07 zur möglichen Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung, wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werden, in die Rz. 15.02 ff. zu verlagern bzw. konkret gesagt, nur an einer - einheitlichen - Stelle im Erlass zu regeln und im weiteren Verlauf mit Zurückverweisungen zu arbeiten. Denn insbesondere, wenn nachfolgende inhaltliche Ausführungen und Einwendungen zur (Nicht-

)Anwendung des Gesamtplangedankens berücksichtigt werden, könnten bspw. auch sich ergebende Anwendungsfragen oder Probleme betreffend der Teilbetriebsdiskussion i.R.v. § 15 UmwStG, etwa zu den sog. Spaltungshindernissen, geklärt werden, indem aufeinanderfolgende Übertragungen ermöglicht werden.

Inhaltlich bleibt der Erlass weiterhin dabei, dass die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen ist, wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werden. Die seitens der Finanzverwaltung zitierte Rechtsprechung erging zur Gewährung des begünstigten Steuersatzes gem. §§ 16, 34 EStG. Diese sollen lediglich Anwendung finden, wenn sämtliche stillen Reserven aufgedeckt werden sind. § 20 UmwStG verfolgt aber eine davon abweichende Intention, nämlich wirtschaftlich notwendige Umstrukturierungsvorgänge möglichst steuerneutral zu gestalten. Dieses Ziel kann aber auch erreicht werden, wenn vor der Einbringung wesentliche Betriebsgrundlagen bereits übertragen werden (Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 UmwStG, Rz. 106; Hötzler/Kaeser in FGS/BDI, UmwSt-Erlass 2011, 326). Zudem ist bereits fraglich, ob das Rechtsinstitut eines „Gesamtplans“ überhaupt existiert (ablehnend: BFH-Urteil vom 16.12.2015, IV R 8/12).

Beispiel: In zeitlichem Zusammenhang vor einer Einbringung eines Teilbetriebs nach § 20 UmwStG wird eine wesentliche Betriebsgrundlage unter steuerpflichtiger Aufdeckung der stillen Reserven veräußert. In diesen Fällen kann u.E. der Steuerneutralität der Einbringung nicht der Gesamtplangedanke im Weg stehen, insbesondere da die stillen Reserven des dann nicht mehr im Teilbetrieb enthaltenen Wirtschaftsguts aufgedeckt und besteuert wurden.

U.E. sollte vor diesem Hintergrund, d.h. bereits aufgrund des Gesetzeszwecks, von der Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in diesem sowie im Übrigen in vergleichbaren Fällen abgesehen werden. Aus Sicht der Steuerpflichtigen wirft die „Gesamtplanrechtsprechung“ ohnehin nur Fragen auf, aufgrund dessen, dass bekanntlich eine Rechtsgrundlage für die Anwendung dieses Rechtsinstituts fehlt. Und auch seitens des BFH wird das ehemals aus der Rechtsprechung abgeleitete „Richterrecht“ gar nicht mehr verfolgt: Neben dem Urteilsfall IV R 8/12, in dem der BFH die Rechtsfigur des Gesamtplans mittlerweile als Teil des Richterrechts verneint („Ein daneben bestehendes oder darüberhinausgehendes Rechtsinstitut eines „Gesamtplans“ gibt es nicht“), hat er außerdem zahlreiche Entscheidungen zu Fällen betrieblicher Umstrukturierungen mit Abweichung vom Gesamtplangedanken gefällt (vgl. Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; Urteil vom 09.11.2011, X R 60/09, BStBl. II 2012, 638; Urteil

vom 02.08.2012, IV R 41/11; Urteil vom 09.12.2014, IV R 29/14). Daneben werfen auch jüngere Verlautbarungen bzgl. des Gesamtplans seitens Vertreter der Finanzverwaltung Fragen auf und nicht zuletzt verwirrt die unklare Erlasslage; beispielhaft dazu:

- ▶ Bei kombinierter Anwendung von § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG soll die Gesamtplanbetrachtung nicht zur Anwendung kommen (gem. BMF vom 20.11.2019, zu § 6 Abs. 3 EStG, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 10 ff.), während zeitgleiche Veräußerungen oder Entnahmen (mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG) mit einem Vorgang nach § 6 Abs. 3 EStG wiederum untersagt seien.
- ▶ Zu Fällen der gemeinsamen Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG äußert sich die Finanzverwaltung hingegen nicht bzgl. der Gesamtplanrechtsprechung, während der BFH sich aber für eine gemeinsame Anwendung der Vorschriften § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG ausgesprochen hat (BFH vom 18.09.2013, X R 42/10; wohl gegen Rz. 01.47 UmwSt-Erlass, letzter Satz).
- ▶ Interessant sind auch Fälle, in denen zwei Vorgänge nach § 6 Abs. 5 EStG kombiniert werden, d.h. z.B. in kurzen Zeitabständen hintereinander durchgeführt werden. In diesen Fällen wird grds. eine Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG verneint, d.h. beide Übertragungen sind steuerneutral unter Buchwertfortführung möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011 zu § 6 Abs. 5 EStG, Rz. 23). Dies könnte wiederum Aufschluss darüber geben, ob eine gemeinsame Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG und § 24 UmwStG möglich ist, oder die Gesamtplanbetrachtung dem im Wege steht und für einen der Vorgänge die Buchwertfortführung verneint (diese Frage ist - soweit ersichtlich - noch von keinem BMF-Schreiben abgedeckt). Da § 24 UmwStG ebenfalls unter Erfüllung der dort genannten Voraussetzungen eine Buchwertübertragung erlaubt, könnte die Kombination mit einem Vorgang nach § 6 Abs. 5 EStG u.E. möglich sein. Im Übrigen wird sich auch in der Literatur dafür ausgesprochen, dass die Gesamtplanbetrachtung der Kombination von Vorgängen nach § 24 UmwStG und § 6 Abs. 5 EStG nicht entgegenstehen sollte (vgl. Korn/Strahl in: Korn, Einkommensteuergesetz, § 6 Bewertung, Rn. 475.2). Allerdings schreibt selbiges BMF-Schreiben wiederum vor, dass bei zwei Übertragungen eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 EStG zwischen zwei Mitunternehmerschaften in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang die Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen sei). Insofern sind auch diese Fälle u.E. nur unzureichend klar geregelt.
- ▶ Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch noch auf das BMF-Schreiben zu § 1a KStG (Rz. 35), das bei einer Übertragung oder Überführung von

funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option ebenfalls vorschreibt, dass die Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen sei und ob die Voraussetzungen für die Anwendung des § 20 UmwStG danach ggfs. nicht vorlägen. Hier muss sogar mit einem ausdrücklichen Verweis auf die anderslautende Aussage im BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG gearbeitet werden („Die Grundsätze zu Rz. 10 des BMF-Schreibens vom 20.11.2019 (BStBl. I, 1291) sind nicht anzuwenden.“).

Als Fazit lässt sich u.E. festhalten, dass die Erlasslage unklar ist und - schwerwiegender - einer geeigneten Rechtsgrundlage entbehrt. Insofern sollte auch von Seiten der Finanzverwaltung künftig das „Rechtsinstitut Gesamtplan“ nicht weiterverfolgt werden. Sollte befürchtet werden, dass sich daraus ungerechtfertigter Gestaltungsspielraum ergibt, müssten diese stattdessen im Wege von Gesetzesänderungen geschlossen werden, ein Berufen auf den Gesamtplan geht u.E. jedoch fehl.

Petitum: Der Verweis auf die Gesamtplanrechtsprechung sollte in Rz. 20.07 ersatzlos gestrichen werden.

Insgesamt sollte die Anwendung des „Rechtsinstituts Gesamtplan“ mangels gesetzlicher Grundlage sowie mangels finanzgerichtlicher Rechtfertigung/Erforderlichkeit von Seiten der Finanzverwaltung aufgegeben werden.

Rz. 20.09: Gehören zum Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs Anteile an der übernehmenden Gesellschaft, werden diese Anteile, wenn sie in die Kapitalgesellschaft miteingebracht werden, zu sog. eigenen Anteilen der Kapitalgesellschaft. Kapitalgesellschaften unterliegen in dieser Hinsicht besonderen handelsrechtlichen (§ 271 Abs. 1a HGB) und gesellschaftsrechtlichen (§§ 56, 71 AktG, 33 Abs. 2 u. 3 GmbHG) Beschränkungen. Daher wird es von der Finanzverwaltung gem. Rz. 20.09 UmwStE nicht beanstandet, wenn der Einbringende die Anteile nicht mitbringt, sofern er dies auf unwiderruflichen Antrag tätigt und sich zudem damit einverstanden erklärt, dass die zurückbehaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft künftig in vollem Umfang als Anteile zu behandeln sind, die durch eine Sacheinlage erworben wurden und für welche demzufolge § 22 Abs. 1 UmwStG anzuwenden ist. Der Antrag ist bei dem Finanzamt zu stellen, bei dem derjenige nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu stellen ist.

Nach unserer Auffassung steht der Antragsvorbehalt nicht im Einklang mit dem Normzweck des § 20 UmwStG. Der BFH hat die nicht notwendige Mitübertragung der Anteile am übernehmenden Rechtsträger bereits bestätigt (bspw. BFH vom 24.10.2000, VIII R 25/98; vom 11.12.2001, VIII R 23/01; vom 25.07.2012, I R 88/10). So führt der BFH bspw. aus,

dass es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden sei, wenn die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft nicht miteingebracht werden. Die Einbringung des übrigen Betriebsvermögens bleibt erfolgsneutral möglich, die nicht miteingebrachten Anteile gelten als nicht entnommen. Wirtschaftlicher Hintergrund ist, dass eigene Anteile bei der Übernehmerin keinen Vermögensgegenstand bilden (können) und demnach keinen Wert haben. Deshalb können sie auch nicht für Kapitalerhöhungszwecke eingesetzt werden und nicht die Gewährung neuer Anteile zur Folge haben (Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 1. Betrieb, Rz. 97).

Darüber hinaus ist die Billigkeitsregelung in Rz. 20.09 UmwStE auch aus verfahrensrechtlicher Sicht fragwürdig. Zuständig für die Billigkeitsmaßnahme ist die Finanzbehörde des übernehmenden Rechtsträgers, obwohl normalerweise diejenige Behörde zuständig ist, die auch den billigkeitsweise korrigierten Folgebescheid erlässt. Der Bescheid ggü. dem übernehmenden Rechtsträger bedarf jedoch keiner Korrektur, da im Falle der Nichtanwendung des § 20 UmwStG die gemeinen Werte anzusetzen sind. Entlastungsbedürftig ist jedoch gerade der einbringende Rechtsträger, der bei Nichtanwendbarkeit des § 20 UmwStG einen Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG zu versteuern hätte. Im Ergebnis bedeutete dies die Nichtbesteuerung des Übertragungserfolgs beim einbringenden und den Ansatz gemeiner Werte beim übernehmenden Rechtsträger (vgl. Brühl/Weiss, Ubg 2017, 259-268).

Des Weiteren ist die rechtliche Qualität des Antrags und die Frage, ob der Antragsteller seinen Antrag nach Treu und Glauben gegen sich gelten lassen muss, unklar, da das Gesetz keinen Antrag vorsieht. Aus demselben Grund bleiben auch Form und Frist unbestimmt (Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 UmwStG, Rz. 96f.).

Petitum: Die Antragsbehaftung der Einbringung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger sollte ersatzlos abgeschafft und die Vorschriften des UmwStG somit zweckorientiert ausgelegt werden. Im Ergebnis sollte keine Notwendigkeit bestehen, die Anteile am übernehmenden Rechtsträger einzubringen.

2.12 Zu § 22 UmwStG

Rz. 22.17: Es wird ausgeführt, dass nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns nur unterbleiben soll, wenn die vorangehende Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hatte. Dieses Ergebnis deckt sich nicht mit dem Gesetzeswortlaut des § 22 Abs. 2. S. 5 UmwStG, da dieser nicht voraussetzt, dass es bei der Veräußerung zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt (anstatt Vieler: Schmitt, in S/H/S, § 22

UmwStG, Rz. 134 m.w.N). Umwandlungen und Einbringen stellen einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang dar (so auch die Finanzverwaltung selbst: BMF vom 11.11.2011, Rz. 00.02 f.). Eine Differenzierung danach, ob diese unter Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen muss, besteht nicht.

Petitum: Eine Veräußerung nur bei Aufdeckung der stillen Reserven anzunehmen, ist nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckt. Die angestrebte Änderung im Erlass sollte gestrichen werden.

Rz. 22.23: Die Finanzverwaltung fordert weiterhin eine Kapitalerhöhung für die Anwendung der Billigkeitsregelung der Rz. 22.23. Dieses Erfordernis ist aus unserer Sicht überflüssig, weil es keine Auswirkungen auf den materiellen Gehalt der Umwandlung hat, und wir verweisen auf unsere Ausführungen unter 3.5.1. An dieser Stelle rufen wir lediglich in Erinnerung, dass die wesentliche Grundidee des UmwStG diejenige war, die steuerlichen Folgen von Rechtsvorgängen abzubilden, die unter das UmwG fallen; das UmwStG war als „Annexgesetz“ zum UmwG gedacht (Rödder, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Einführung, Rz. 65). In den Fällen, in denen auf Grundlage von Rz. 22.23 von der Einbringungsgewinnbesteuerung abgesehen werden kann, gibt es vielfach Kapitalerhöhungsverbote (z.B. Aufwärtsverschmelzung, § 54 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UmwG) oder Kapitalerhöhungswahlrechte (z.B. Seitwärstverschmelzung, § 54 Abs. 1 S. 3 UmwG). Das Steuerrecht sollte in diesen Fällen nichts fordern (dürfen), was das Zivilrecht gerade verbietet bzw. nicht verlangt. Vielmehr sollte das Steuerrecht hier den zivilrechtlichen Gegebenheiten Rechnung tragen.

Petitum: Die Rz. 22.23 sollte dergestalt angepasst werden, dass eine Kapitalerhöhung keine Voraussetzung ist, um in den Anwendungsbereich der Billigkeitsregelung zu gelangen. Dort, wo die umwandlungsrechtlichen Regelungen eine Kapitalerhöhung verbieten bzw. einen Verzicht auf eine Kapitalerhöhung vorsehen, sollte Rz. 22.23 keine Kapitalerhöhung verlangen.

Rz. 22.45: Rz. 22.45 stellt die entgeltliche Veräußerung von Bezugsrechten einer Veräußerung von sperrfristbehafteten Anteilen gleich. Dies ist aus unserer Sicht nicht sachgerecht. Insbesondere benachteiligt Rz. 22.45 typische Joint-Venture-Strukturen, wenn die Anteile an der Zielgesellschaft sperrfristbehaftet sind. Soll der Investor im Wege einer Kapitalerhöhung an der Zielgesellschaft beteiligt werden, ist es der Regelfall, dass der Altgesellschafter nicht an der Kapitalerhöhung teilnimmt. Ansonsten würde das Ziel eines „klassischen“ Joint-Ventures nicht erreicht werden.

Im Übrigen besteht kein Bedürfnis für eine Einbringungsgewinnbesteuerung bei einer entgeltlichen Veräußerung von Bezugsrechten durch eine Kapitalgesellschaft. Nach aktueller BFH-Rechtsprechung (BFH,

Urteil vom 23.01.2008, I R 101/06, BStBl. II 2008, 719) unterfallen Bezugsrechte nicht der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG, weil die Bezugsrechte nicht mit Anteilen einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft gleichzustellen sind. Wenn aber die Veräußerung eines Bezugsrechts nicht gem. § 8b KStG steuerbefreit ist, sollte die Finanzverwaltung nicht noch zusätzlich eine Einbringungsgewinnbesteuerung annehmen.

Petitum: Die Rz. 22.45 ist ersatzlos zu streichen.

2.13 Zu § 23 UmwStG

Rz. 23.09: Kommt es zur Versteuerung eines Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 UmwStG, kann die übernehmende Gesellschaft auf Antrag den versteuerten Einbringungsgewinn im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Anteile oder des gleichgestellten (schädlichen) Ereignisses als Erhöhungsbetrag ansetzen, so weit der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies durch Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Finanzamts nachgewiesen wurde (§ 23 Abs. 2 S. 1 UmwStG); der Ansatz des Erhöhungsbetrags erfolgt steuerlich erfolgsneutral. Dieser Grundsatz gilt allerdings nur, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen noch zum Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft gehört. Eine Rückausnahme gilt, wenn das Betriebsvermögen zum gemeinen Wert übertragen wurde (§ 23 Abs. 2 Satz 2 UmwStG), d.h. die Bewertung anlässlich des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft muss mit dem gemeinen Wert erfolgt sein, um unschädlich für § 23 Abs. 2 UmwStG zu sein.

Gem. Rz. 23.09 scheidet eine Buchwertaufstockung jedoch insgesamt aus, wenn eine Weitereinbringung unterhalb des gemeinen Werts (d.h. zum Buch- oder Zwischenwert) erfolgt. U.E. muss § 23 Abs. 2 Satz 2 UmwStG hingegen auch in diesem gelten und ein „Durchstocken“ des Aufstockungsbetrags möglich sein. Eine andere Auffassung wäre systemwidrig, da die übernehmende Gesellschaft steuerlich in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt und damit der Aufstockungsbetrag auch dort anzusetzen sein muss. Zur Klarstellung sollte ggf. auch eine Gesetzesanpassung erfolgen, um bereits per Gesetz ein „Durchstocken“ zu ermöglichen (siehe hierzu im Einzelnen zu § 23 UmwStG in Abschnitt 3 zu erstrebenswerten Gesetzesänderungen im UmwStG).

Darüber hinaus sollte das neu eingefügte Wort „insgesamt“ wieder aus Rz. 23.09 gestrichen werden, um Unklarheiten zu vermeiden. Andernfalls käme eine Auslegung dahingehend in Betracht, dass eine Weitereinbringung der Wirtschaftsgüter generell schädlich für die Anspruchnahme des § 23 Abs. 2 S. 2 UmwStG sein könnte. Ein solches Verständnis wäre jedoch unhaltbar,

da dieses weder vom Gesetzeswortlaut noch von der Systematik gedeckt wäre.

Petitum: Ein Durchstocken sollte bei Weitereinbringungen ermöglicht werden. Darüber hinaus sollte das Wort „insgesamt“ ersatzlos in Rz. 23.09 gestrichen werden.

2.14 Zu „Besonderer Teil zum UmwStG“

Rz. Org. 02 ff.: Infolge des in § 12 Abs. 3 S. 1 UmwStG angeordneten Eintritts des übernehmenden Rechtsträgers in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers soll dem übernehmenden Rechtsträger mit Wirkung ab dem steuerlichen Übertragungsstichtag eine im Verhältnis zwischen dem übertragenden Rechtsträger und der Organgesellschaft bestehende finanzielle Eingliederung zuzurechnen sein (BFH vom 28.07.2010, I R 89/09, BStBl. II 2011, 528). Die Voraussetzungen einer Organschaft sollen danach vom Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an erfüllt sein, wenn dem übernehmenden Rechtsträger z.B. nach §§ 2, 20 Abs. 5 und 6 oder § 24 Abs. 4 UmwStG auch die Beteiligung an der Organgesellschaft steuerlich rückwirkend zum Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft zuzurechnen ist (vgl. z.B. Rz. 02.03).

Der BFH hat mit Urteilen vom 11.07.2023 (I R 45/20, I R 36/20 und I R 21/20) u.a. zur finanziellen Eingliederung bei ertragsteuerlicher Organschaft im Zusammenhang mit Umwandlungen des Organträgers bzw. auf den Organträger Stellung genommen. Der BFH sieht eine breite Wirkung der sog. Fußstapfentheorie. Gem. § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG tritt der übernehmende Rechtsträger in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Nach den genannten Urteilen des BFH erfasst die Fußstapfentheorie auch die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers. Dabei ist es unerheblich, ob der umwandlungssteuerliche Übertragungsstichtag auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werde oder nicht (d.h. die Rückwirkung nach § 2 UmwStG ist insoweit unbeachtlich). Entscheidend und insbesondere ausreichend ist demnach, dass eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger besteht. Zeitliche „Lücken“ hinsichtlich der ertragsteuerlichen Organschaft bzw. finanziellen Eingliederung zwischen dem umwandlungssteuerlichen Übertragungsstichtag und dem Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft kann es demgemäß nicht geben.

Ebenfalls hat der BFH entschieden, dass das Tatbestandsmerkmal „Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers“ Gegenstand der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge (Fußstapfentheorie) nach § 12 Abs. 3 (oder § 4 Abs. 2 S. 1) i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3

UmwStG sein kann (BFH vom 11.07.2023, I R 21/20 u. I R 36/20). Die genannte Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung im Zusammenhang mit einer Umwandlung des Organträgers bzw. auf den Organträger gilt nicht nur im Zusammenhang mit Verschmelzungsvorgängen auf den Organträger. Vielmehr gilt die Rechtsprechung für sämtliche Umwandlungsvorgänge, bei denen der übernehmende Rechtsträger in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt. Im Einzelnen gilt dies also für Spaltungen auf Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 1 S. 1, § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG), Spaltungen auf Personengesellschaften (§ 16 S. 1 und § 4 Abs. 2 S. 1 und 3 UmwStG) sowie Einbringungs- und Anteiltauschsachverhalte unter dem gemeinen Wert (§§ 20, 21, 24, 23 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3, § 4 Abs. 2 S. 1 und 3 UmwStG).

Hinsichtlich letzterer (konkret: zu einem unterjährigen, qualifizierten Anteiltausch) hat der BFH ebenfalls mit Urteil vom 11.07.2023 (I R 40/20) explizit entschieden, dass der übernehmende Rechtsträger als Organträger hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 23 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt und zwar unabhängig davon, dass - oder gerade deshalb, weil - im Fall des Anteiltausches der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag gar nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft zurückbezogen werden kann.

Insoweit ergibt sich Anpassungsbedarf der Rz. Org. 06 ff. (Auf- und Abspaltung, Ausgliederung), Org. 13 (Begründung einer Organschaft nach Einbringung i.S.d. § 20 UmwStG) und Org. 15 ff. (Begründung einer Organschaft nach Anteiltausch i.S.d. § 21 UmwStG).

Petitum: Rz. Org. 02 und Org. 03 sind auf die genannte BFH-Rechtsprechung hin anzupassen. Dies betrifft ebenfalls Rz. Org. 06 ff., 13 und 15 ff. Unabhängig von der durch § 2 UmwStG fingierten Rückwirkung ist ausschließlich auf die Fußstapfentheorie, d.h. den Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers, abzustellen.

Ebenfalls sollten die o.g. Rz. klarstellen, dass die Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers Gegenstand des Eintritts in die steuerliche Rechtsstellung sein kann.

Rz. Org. 12, 26: Im Gegensatz zum bisherigen UmwStE und nunmehr in Übereinstimmung mit den Körperschaftsteuerrichtlinien sieht der Entwurf vor, dass die Umwandlung des Unternehmens des Organträgers ein wichtiger Grund sein kann, einen noch nicht fünf aufeinander folgende Jahre durchgeföhrten Gewinnabführungsvertrag zu kündigen oder im gegenseitigen

Einvernehmen zu beenden (vgl. R 14.5 Absatz 6 Satz 2 KStR 2022). Wir verstehen den Entwurf so, dass es die Regel sein wird, dass die Finanzverwaltung z.B. eine Verschmelzung des Organträgers als einen wichtigen Grund ansieht und daher die Kündigung oder Beendigung des Gewinnabführungsvertrags als unschädlich für die Vorjahre ansieht. Nur in bestimmten Ausnahmefällen sollte eine Umwandlung des Organträgers als schädlich anzusehen sein. Hier sollte der Erlass mit Beispielen arbeiten, wann z.B. eine Verschmelzung des Organträgers schädlich sein kann.

Ebenfalls sollte die aktuelle Rechtsprechung des BFH zu den Auswirkungen von Umwandlungen auf die ertragsteuerliche Organschaft beachtet werden. Der BFH stellt in seinem Urteil vom 11.07.2023 (I R 36/20) fest, dass die konfusionsbedingte Nichteinhaltung der Mindestlaufzeit des GAV ein wichtiger Grund für seine Beendigung ist. Die Konfusion trat im Entscheidungsfall dadurch ein, dass die Organgesellschaft auf den Organträger verschmolzen wurde und sich die Rechtspositionen aus dem GAV auf Ebene des Organträgers vereinigten. Wir schlagen vor, dass der UmwSt-Erlass hier noch einen Schritt weitergeht. Bei der konfusionsbedingten Beendigung des GAV ist auf Basis des Wortlauts von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG ein wichtiger Grund nur bei einer vorzeitigen Beendigung des Vertrags durch Kündigung erforderlich. Die Konfusion ist aber keine Kündigung.

Petitum: Rz. Org. 12 und 26 sollten klarstellen, dass die Umwandlung des Organträgers in der Regel ein wichtiger Grund ist, den Gewinnabführungsvertrag, der noch nicht fünf aufeinander folgende Jahre durchgeführt wurde, zu kündigen oder zu beenden. Ebenfalls sollte der Erlass Beispiele benennen, wann die Umwandlung des Organträgers (als Ausnahmefall) schädlich ist. Ebenfalls sollten die Rz. Org. 12 und 26 klarstellen, dass die konfusionsbedingte Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit des GAV keines wichtigen Grundes bedarf.

Rz. Org. 33, 34: Das Thema „Mehr- und Minderabführungen“ im Zusammenhang mit Umwandlung ist bekanntermaßen sehr praxisrelevant. Wir begrüßen es deshalb ausdrücklich, dass der Erlass die BFH-Rechtsprechung aufnimmt, dass das Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ i.S.d. § 14 Abs. 3 S. 1 KStG nur in zeitlicher, nicht auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen ist und sog. „außerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen“ in organgeschäftlicher Zeit nicht erfasst sind (BFH vom 21.2.2022, I R 51/19, BStBl. II 2023, 725).

Darüber hinaus ist die „alte“ Rz. Org. 34 gestrichen worden. Insoweit verstehen wir die Streichung so, dass Rz. Org. 33 auch dann gilt, wenn bereits beim übertragenden Rechtsträger Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz bestanden haben, so dass auch Mehr- und Minderabführungen, die aus Bewertungsunterschieden beim übertragenden Rechtsträger

resultieren als auch deren spätere Auflösung, bei der Organgesellschaft erfasst sind. Diese Mehr- und Minderabführungen sollten auch als organschaftlich anzusehen sein.

Petitum: *Der Erlass sollte klarstellen, dass Org. 33 auch gilt, wenn Mehr- und Minderabführungen aus Bewertungsunterschieden beim übertragenden Rechtsträger resultieren.*

3. Erstrebenswerte Gesetzesänderungen im UmwStG

3.1 Zu § 4 und § 7 UmwStG

Gem. § 4 Abs. 6 S. 6 Alternative 2 UmwStG bleibt ein Übernahmeverlust vollständig außer Ansatz, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden. Der BFH hat mit Urteil vom 17.08.2023 (III R 37/20) entschieden, dass die Vorschrift auch anwendbar sei, wenn die Verschmelzung mit steuerlicher Rückwirkung erfolgt. Wegen der Fiktion des § 5 Abs. 1 UmwStG läge ein für den Abzug des Übernahmeverlustes schädlicher Anteilserwerb innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag vor, wenn der übernehmende Rechtsträger die Anteile tatsächlich erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag anschafft hat. Gem. § 5 Abs. 1 UmwStG ist der Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers so zu ermitteln, als hätte er die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft.

Dem Urteil lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem der Übernahmeverlust aus dem „Zusammenspiel“ von § 4 und § 7 UmwStG entstanden war. Denn das für Zwecke der Bemessung der Ausschüttung der offenen Rücklagen zugrunde zu legende Eigenkapital in der Steuerbilanz war durch die niedrige Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 3 Abs. 2 UmwStG, § 6a EStG) recht hoch ausgewiesen; da die offenen Rücklagen dementsprechend hoch waren, entstand bei der Ermittlung des Übernahmeverlustes ein Verlust. Denn gem. § 4 Abs. 5 UmwStG erhöht sich ein Übernahmeverlust um die Bezüge, die nach § 7 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören. Es kommt also zur Besteuerung gem. § 7 UmwStG, der zwangsläufige Verlust ist dann aber nicht abziehbar auf Grundlage des § 4 Abs. 6 S. 6 Alternative 2 UmwStG.

Dieses Ergebnis kann aus unserer Sicht nicht sachgerecht sein. Wir regen insoweit an, dass § 4 Abs. 6 S. 6 Alternative 2 angepasst wird und die ungleiche Behandlung insoweit ausschließt. Zu beachten ist, dass die für den Steuerpflichtigen nachteiligen Folgen bei sämtlichen Passivposten auftreten, die in der Steuerbilanz

überhaupt passiviert werden dürfen bzw. in der Steuerbilanz niedriger bewertet sind als in der Handelsbilanz.

Petitum: *Die Anwendung von § 4 Abs. 6 S. 6 Alternative 2 UmwStG sollte für den Fall auszuschließen sein, dass die Ausschüttung der offenen Rücklagen und der Verlust i.S.d. § 4 Abs. 4 S. 6 UmwStG auf einem steuerbilanziellen Passivierungsverbot oder einer zu niedrigen Bewertung von Passivposten beruht.*

3.2 Zu § 11 UmwStG

In Zusammenhang mit den vorstehenden Ausführungen zu Rz. 11.08 möchten wir ergänzend anregen, dass es u.E. empfehlenswert wäre, insoweit den Wortlaut der Norm entsprechend seinem Telos gesetzgeberisch zu ändern. Denn die Norm fordert für einen Buch- oder Zwischenwertansatz, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen. Auf die Tatbestandsmerkmale „bei der übernehmenden Körperschaft“ und „Körperschaftsteuer“ könnte man u.E. bereits im Gesetzeswortlaut verzichten und die Voraussetzung darauf beschränken, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter später einer inländischen Besteuerung unterliegen. So könnte auch auf die entsprechenden Ausführungen in Rz. 11.08 verzichtet werden.

Petitum: *Der Wortlaut in § 11 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG sollte dahingehend angepasst werden, dass die spätere inländische Besteuerung der übergehenden Wirtschaftsgüter als Tatbestandsvoraussetzung für einen Buch- oder Zwischenwertansatz i.S.d. § 11 Abs. 2 UmwStG ausreicht.*

3.3 Zu § 12 UmwStG

Im Rahmen von § 12 UmwStG möchten wir eine Anpassung von § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG anregen. Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG wird bei Aufwärtsverschmelzungen auf den Verschmelzungsgewinn der § 8b KStG angewendet. Da das Übernahmeverlust ohnehin nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG steuerfrei ist, hat dies vor allem Bedeutung für die 5-prozentigen pauschalierten nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG). Hierdurch soll wohl vermieden werden, dass durch Verschmelzungen auf die Muttergesellschaft die im Veräußerungsfall anfallenden 5-prozentigen nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben umgangen werden. Dies gilt aber nur in der Höhe, in der die Übernehmerin an der übertragenden Gesellschaft beteiligt ist. Beträgt die Beteiligung weniger als 100 Prozent, ist für Zwecke des § 8b KStG nur der anteilig gekürzte Übernahmeverlust maßgebend („... anzuwenden, so weit ...“). Für die Abwärts- oder Seitwärtsverschmelzung ist deshalb diese Regelung nicht anzuwenden, da

insoweit kein Beteiligungsverhältnis besteht (siehe oben).

Wir halten die restriktive Regelung zur Aufwärtsverschmelzung für eine unnötige Behinderung und steuerliche Belastung von konzerninternen Umstrukturierungen. Dies gilt insbesondere, da die sich im Fall des Übernahmегewinns ergebende 5 Prozent-Steuerpflicht bei Zusammenführung zweier Rechtsträger innerhalb der Körperschaftsteuersphäre inkonsequent ist, da sie nicht gelten würde, wenn die Aktivitäten beider Körperschaften von Beginn an in einem Rechtsträger betrieben worden wären. Auch der Gewinntransfer zwischen Körperschaften durch Organschaft ist ohne Steuerbelastung möglich. Die aus § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG resultierende Steuerbelastung ist zudem nicht mit Art. 7 FRL vereinbar, wenn die dort vorausgesetzte Mindestbeteiligungsquote gegeben ist (vgl. Rödder in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, IV. Anwendung des § 8b KStG, Rz. 259).

Petitum: § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG sollte ersatzlos gestrichen werden.

3.4 Zu § 15 UmwStG

3.4.1 § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG

Bezüglich § 15 Abs. 2 UmwStG möchten wir gerne die vorliegende Stellungnahme nutzen, um auf die geplanten Änderungen i.R.d. **Wachstumschancengesetzes** einzugehen. Nach der beabsichtigten Gesetzesänderung sieht § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E erstmals eine Legaldefinition der „außenstehenden Person“ i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG vor. Danach sollen als außenstehende Personen alle Personen gelten, „die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren“. Nach dem Regierungsentwurf wird diese Regelung nun durch Satz 7 ergänzt, der bestimmt, dass verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB nicht als außenstehende Personen in diesem Sinne gelten. Diese im Vergleich zum Referentenentwurf ergänzte Konkretisierung bzw. Einschränkung ist zu begrüßen, insbesondere da sie im Ergebnis der bisherigen Rechtslage entspricht, nach der rein konzerninterne Umstrukturierungen ebenso wie eine Anteilsveräußerung innerhalb des bisherigen Gesellschafterkreises grundsätzlich keine schädliche Veräußerung i.S.d. § 15 Abs.2 S. 3 u. 4 UmwStG darstellen.

U.E. sollte in diesem Zusammenhang klargestellt werden, dass es in Fällen der „Trennung von Gesellschafterstämmen“ (nach § 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG in der geltenden Rechtslage, der inhaltlich insoweit beibehalten werden soll) wiederum nicht erforderlich sein kann, dass übernehmender und übertragender Rechtsträger nach Vollzug der Abspaltung verbunden sind. Dies könnte ggfs. dadurch gelöst werden, dass der (fort-)geltende Satz 5 der Norm dahingehend ergänzt wird, dass dieser ungeachtet der vorstehenden Legaldefinition an-

zuwenden ist (d.h. in diesen Fällen tatsächlich nur auf die 5-Jahresfrist abgestellt wird). Oder die Legaldefinition wird so formuliert, dass ein „Verbundensein“ i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB entweder vor (im Fall der Trennung von Gesellschafterstämmen) oder nach der Abspaltung (bspw. im Fall von Seitwärtsabspaltungen oder in Fällen der Abspaltung zur Neugründung, in denen die Legaldefinition mangels 5-Jahre vor Spaltung Beteiligtseins nicht erfüllt werden könnte) ausreichend ist.

Darüber hinaus bleibt die 5-Jahresfrist bei börsennotierten Gesellschaften mit hohem Streubesitzanteil problematisch. Hier besteht bereits nach geltender Rechtslage ein Problem, wenn es um das Nachhalten der Fristen nach der Abspaltung, d.h. die Nachspaltungsveräußerungssperre geht (siehe dazu nachfolgend). Wenn auch die neue Legaldefinition auf eine zeitliche Frist abstellt, würden sich in diesen Konstellationen bereits vorgelagert bei der Bestimmung der „außenstehenden Personen“ Probleme ergeben.

Im Ergebnis zeigt sich, dass grundsätzlich eine Einzelfallbetrachtung erforderlich wäre, um buchwertneutrale, sinnvolle und ökonomisch begründete Abspaltungen nicht durch eine überschießende Legaldefinition und unbegründete Missbrauchsvermutungen zu behindern. Um möglichst viele Abspaltungsfälle zu treffen, sollte - neben der erfolgten Ausnahme von verbundenen Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB aus dem Bereich der „außenstehenden Personen i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG - auf eine zeitliche Mindestbeteiligungsduer verzichtet werden.

Petitum: Das „Verbundensein“ i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB vor oder nach der Abspaltung sollte ausreichend und keine zeitliche Mindestbeteiligungsduer erforderlich sein.

3.4.2 § 15 Abs. 2 S. 4 u. 5 UmwStG

Nach Jahren der bestehenden Rechtsunsicherheit darüber, wie der aktuelle Gesetzestext in § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG zu lesen und zu verstehen ist, war es höchst erfreulich, dass der BFH mit Urteil vom 11.08.2021, I R 39/18, herausgestellt hat, dass § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich hat, sondern zusammen mit § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG eine einheitliche Missbrauchsvermeidungsregelung bildet.

Ungeachtet des Umstands, dass es höchst unerfreulich wäre, wenn der Gesetzgeber nun mit einer Nichtanwendungs-Gesetzgebung, die Rechtssicherheit 1,5 Jahre nach Veröffentlichung der Rechtsprechung wieder zerstört und darüber hinaus keine Rücksicht auf entsprechende Disponierungen durch die Steuerpflichtigen nimmt (siehe nachfolgend zur Anwendungsregelung), ist hierzu anzumerken, dass der neue Gesetzestext u.E. nur schwer verständlich ist und erneut Anwendungsfragen aufwirft.

Zum einen geht dies u.E. nicht mit dem Ziel einer rechtssicher ausgestalteten Steuergesetzgebung einher, noch wird das Ziel erfüllt, die umwandlungssteuerrechtlich relevanten Maßnahmen zu nutzen, um die steuerlichen Standortbedingungen zu verbessern und damit dringend benötigte Investitionen zu unterstützen. Nach unserer Auffassung sollte vielmehr eine Verschlechterung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Transaktionen und Investitionen verhindert werden. Hinzu kommt, dass nach wie vor nicht das in der Praxis vorherrschende Problem angegangen wird, dass auch im Bereich von börsennotierten Gesellschaften rechtssicher gespalten werden kann. Denn die sog. Nachspaltungsveräußerungssperre nach § 15 Abs. 2 Sätze 3, 4 UmwStG führt in der Praxis dazu, dass börsennotierte Gesellschaften bei hohem Streubesitzanteil rechtssicher kaum spaltbar sind. Dies ist dem geschuldet, dass das Nachhalten von Nachbesitzzeiten angesichts eines stetigen Umschlags der Aktien an der Börse in der praktischen Umsetzung kaum möglich ist.

Diesem Problem könnte mit einer Art Börsenklausel, wie sie bspw. i.R. von § 1 Abs. 2c GrEStG besteht, begegnet werden. Nach der grunderwerbsteuerlichen Börsenklausel werden an nach dem WpHG zugelassenen Börsen und äquivalenten Börsen gelistete und gehandelte Aktien für die 90 Prozent-Schwelle sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für Personengesellschaften (bei mittelbaren Anteilsbewegungen) nicht berücksichtigt (§ 1 Abs. 2c GrEStG). Eine vergleichbare Regelung in § 15 Abs. 2 UmwStG könnte es zulassen, dass börsenlistete und - gehandelte Aktien nicht in die Berechnung der 20 Prozent-Grenze einbezogen werden müssen.

Petitum: Um auch börsennotierten Gesellschaften eine praxistaugliche, steuerneutrale Abspaltung i.S.v. § 15 UmwStG zu ermöglichen, sollte bei fehlender Missbrauchsabsicht über die Einführung einer Art Börsenklausel in § 15 UmwStG nachgedacht werden.

3.4.3 Rückwirkung

Nach § 27 Abs. 19 UmwStG-E soll § 15 Abs. 2 UmwStG-E erstmals auf Spaltungen anzuwenden sein, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs erfolgt.

Aus der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG und des BFH ergibt sich jedoch, dass für die Frage des Vertrauenschutzes grundsätzlich die öffentliche Bekanntgabe der Neuregelung bzw. Gesetzesänderung eine entscheidende Rolle spielt. So hat die Rechtsprechung – jedenfalls in Bezug auf unechte Rückwirkungen – den Zeitpunkt der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs als vertrauenszerstörend herangezogen (d.h. Zuleitung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum Bundesrat bzw. Einbringung des Gesetzentwurfs durch ein

Initiativberechtigtes Organ in den Bundestag). Soweit ersichtlich, hat das BVerfG bislang in keinem seiner Urteile auf die Veröffentlichung eines Referentenentwurfs als maßgeblichen Zeitpunkt der Beeinträchtigung des Vertrauens in die geltende Rechtslage abgestellt. Rein internes Verwaltungshandeln ohne Beteiligung der zur Gesetzesinitiative Berechtigten – wie z.B. ein Referentenentwurf des BMF – kann demnach das schutzwürdige Vertrauen des Steuerpflichtigen in das geltende Recht nicht mindern (auch so Hageböke/Witfeld, DStR 2023, 1745; Klein/Stegmaier, DStR 2023, 2045).

Auch spricht die fehlende Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 11.08.2021, I R 39/18 im BStBl. II u.E. nicht bereits dafür, dass Steuerpflichtige erwarten müssten, dass die Finanzverwaltung eine (verschärfende) Gesetzesänderung anstoßen wird. Zudem wurde die vergleichbare Regelung des § 27 Abs. 16 UmwStG i.d.F. des AbzStEntModG, die ebenfalls auf den Zeitpunkt des Referentenentwurfs als Erstanwendungszeitpunkt abgestellt hat, durch die herrschende Literatur als verfassungswidrig eingestuft (vgl. u.a. Nitzschke, in: Brandis/Heuermann Ertragsteuerrecht, § 27 UmwStG, Rz. 32; Altenburg, in: Eisgruber UmwStG, § 27 UmwStG, Rz. 139).

Im Umkehrschluss wäre eine steuerlich rückwirkende Gesetzesänderung frühestens bei einer Bezugnahme auf die Anmeldung zur Eintragung ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs nicht zu beanstanden. Die jetzige Anwendungsregelung stellt u.E. eine unechte Rückwirkung (sog. tatbestandliche Rückanknüpfung) für den Veranlagungszeitraum 2023 dar und ist aufgrund der Bezugnahme auf einen Zeitpunkt, in dem noch Vertrauen in die bestehende Rechtslage bestehen musste, verfassungsrechtlich unzulässig.

Das enttäuschte Vertrauen kann u.E. auch nicht durch öffentliche Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt werden. Insbesondere kommt der Gesichtspunkt der Verhinderung von Ankündigungs- und Mitnahmeeffekten nicht in Betracht. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass das BMF in der Gesetzesbegründung weder vorgebracht hat, dass die Verhinderung von Ankündigungs- und Mitnahmeeffekten das Ziel und die Rechtfertigung der rückwirkenden Anwendungsregelungen sein soll, noch glaubhaft gemacht hat, dass mit entsprechenden Effekten zu rechnen ist, oder quantifiziert, in welchem Umfang diese eintreten könnten.

Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass es sich – soweit die Umwandlungsvorgänge mit steuerlichem Übertragungsstichtag zum 31.12.2022 betroffen sind – insoweit um eine echte Rückwirkung (sog. Rück-bewirkung von Rechtsfolgen) des § 15 Abs. 2 UmwStG-E i.V.m. § 27 Abs. 19 UmwStG-E handelt, da die Steuer aufgrund steuerlicher Rückwirkungsfiktion (§ 2 UmwStG) bereits mit Ablauf des Kalenderjahres 2022 entstanden ist. Dabei ist die echte Rückwirkung grds.

unzulässig und ist entsprechend noch weniger zu rechtfertigen als die unechte Rückwirkung.

Auch aus allgemeinen rechtspolitischen Erwägungen bitten wir, generell von einer rückwirkenden Anwendungsregelung abzusehen. Die verursachte Rechtsunsicherheit und auch Lähmung wirtschaftlicher Aktivität bedeutet einen relevanten Schaden, der nicht durch geringfügige Steuermehreinnahmen zu rechtfertigen ist.

Petitum: Auf die Einführung einer rückwirkenden Anwendungsregelung bezüglich § 15 Abs. 2 UmwStG-E sollte verzichtet werden und § 27 Abs. 19 UmwStG-E dahingehend geändert werden, dass die Änderungen erst mit Wirkung ab dem VZ 2024, frhestens mit der Verkündung des Gesetzes, in Kraft treten.

3.5 Zu § 22 UmwStG

3.5.1 Veräußerungs-Ersatztatrealisationsbestände

Nach unserer Auffassung erfolgt die Qualifikation einer Folgeumwandlung als sperrfristverletzende Veräußerung nicht im Einklang mit dem Normzweck des § 22 UmwStG, der die Vermeidung von missbräuchlichen Umstrukturierungen zur Erreichung einer steuerlichen Statusverbesserung des Einbringenden verfolgt (vgl. BT-Drucks. 16/2710 S. 46). Daher erscheint die derzeitige Regelung insgesamt nicht zielgerichtet bzw. dem Telos der Norm entsprechend und insbes. Kettenumwandlungen, bei denen es zu keiner Statusverbesserung kommt, sollten künftig ohne Verletzung einer Sperrfrist möglich sein. U.E. sollten zwei steuerneutral mögliche Vorgänge insofern keine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift in Form der Sperrfristregelung benötigen. Mithin ist ein schädlicher Vorgang zumindest dann rechtsmethodisch im Wege der teleologischen Reduktion abzulehnen, wenn offenkundig keine Missbrauchsgefahr besteht und/oder keine steuerliche Statusverbesserung eintritt.

Als konkreter Beispieldfall wäre zu nennen, dass Aufwärtsverschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften keine Veräußerungen i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG darstellen sollten. Nach unserem Empfinden wurden insoweit der Verschmelzungs- und der Einbringungsteil i.R. des SEStEG nicht final aufeinander abgestimmt und eine Abstimmung und Reform der Regelung ist dringend notwendig.

Aufgrund der ausbleibenden gesetzlichen Anpassungen ist überdies auch nicht verwunderlich, dass die finanzgerichtliche Rechtsprechung teilweise die normzweckwidrige Finanzverwaltungsauffassung flankiert und ungeachtet einer Missbrauchsabsicht oder Statusverbesserung Sperrfristverstöße annimmt, allein aufgrund dessen, dass eine Verschmelzung ein tauschähnlicher Vorgang ist und somit einen entgeltlichen

Veräußerungsvorgang darstellen kann (so z.B.: BFH-Urteil vom 14.01.2018, I R 48/15, BStBl. II 2019, 45, wonach bei einer Aufwärtsverschmelzung einer Kapitalgesellschaft ein schädlicher Veräußerungsfall i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vorliegen soll, was die Praxis insbesondere in Fällen des umwandlungsrechtlichen „Squeeze-outs“ (§ 62 Abs. 5 UmwG i.V.m. § 327a Abs. 1 Satz 1 AktG) vor erhebliche Probleme stellt).

Wenngleich bei wortlautgetreuer Auslegung von § 22 UmwStG im Zweifel eine Folgeumwandlung als tauschähnlicher Vorgang der Veräußerung gleichgestellt werden sollte, müssten u.E. schon de lege lata sämtliche Umstrukturierungen im Anschluss an einen Einbringungsvorgang stets einer normzweckkonformen Auslegung unterzogen und der Anwendungsbereich des § 22 UmwStG ggf. teleologisch reduziert werden (ebenso Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 22 Rz. 140, Jordan in NWB Nr. 36 vom 10.09.2021, 2672). Um dieses Vorgehen zu vereinfachen und um einheitlich für alle Steuerpflichtigen erhöhte Rechtssicherheit zu schaffen, sollte die Norm vorzugsweise insgesamt dahingehend reformiert werden, dass Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, die zum Buchwert erfolgen, keine Sperrfristverletzung auslösen.

Dass die wortlautgetreue Auslegung von § 22 UmwStG mit Blick auf bestimmte Folgeumwandlungen nicht sachgerecht ist, erkennt auch die Finanzverwaltung im Grundsatz an. Deshalb regelt Rz. 22.23 UmwStE eine Billigkeitsmaßnahme, nach der unter bestimmten Voraussetzungen eine Einbringungsgewinnbesteuerung unterbleibt. Dies ist im Grundsatz zu begrüßen. Was aber in der Praxis als unverhältnismäßig angesehen wird, ist der Umstand, dass Rz. 22.23 UmwStE eine Kapitalerhöhung bei der aufnehmenden Gesellschaft als eine Voraussetzung für die Gewährung der Billigkeitsmaßnahme vorsieht. Es gibt keinen sachlichen Grund, bei Verschmelzungen und Spaltungen mit einem 100 Prozent Anteilseigner und auch bei quoten- und wertverhältniswahrenden Verschmelzungen und Spaltungen mit mehreren Anteilseignern eine Kapitalerhöhung zu fordern. Umwandlungen ohne Kapitalerhöhungen wären im Vorhinein von der Billigkeitsmaßnahme ausgeschlossen.

Petitum: Neufassung der Regelung zu den Ersatztatrealisationsbeständen nach § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG, da die kompromisslose Qualifikation einer Folgeumwandlung als sperrfristverletzende Veräußerung gemäß der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.07, 22.23) betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen unnötig behindert. U.a. sollte dabei gesetzgeberisch (und im Vorgriff im Erlasswege) klargestellt werden, dass Aufwärtsverschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften keine Veräußerungen i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sind - oder zumindest eine

Einschränkung bzw. Ausnahme für Fälle des § 62 Abs. 5 UmwG getroffen werden.

Sollte eine Neufassung der Ersatzrealisationstatbestände des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG nicht in Betracht gezogen werden: Hilfsweise sollte Rz. 22.23 UmwStE derart angepasst werden, dass Kapitalerhöhungen nicht erforderlich sind für die Billigkeitsmaßnahme.

3.5.2 Steuerliches Einlagekonto

Der grundsätzliche Reformbedarf von § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG zeigt sich auch am Beispiel von Nr. 3 HS. 3; danach löst auch die Ausschüttung oder Rückzahlung von Beträgen des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns I aus. Unklar bleibt hierbei zum einen, ob jede Minderung des steuerlichen Einlagekontos eine Ausschüttung oder Rückzahlung von Beträgen des steuerlichen Einlagekontos darstellt (nach Verwaltungsauffassung kommt es in den Fällen der Kapitalherabsetzung und der Einlagenrückgewähr nur insoweit zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung, als der tatsächlich aus dem steuerlichen Einlagekonto ausgekehrte Betrag den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten der sperrfristbehafteten Anteile im Zeitpunkt der Einlagenrückgewähr übersteigt).

Zum anderen besteht Klarstellungsbedarf dahingehend, ob die Auskehrung von Beträgen nur insoweit den Tatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 Hs. 3 UmwStG erfüllt, als diese an den Einbringenden erfolgt und in Bezug auf Fälle von Mehrabführungen i.S.d. § 14 Abs. 3 oder 4 KStG.

Petitum: Der Gesetzestext sollte hinsichtlich des steuerlichen Einlagekontos sowie der Auskehrung von Beträgen und Mehrabführungen konkretisiert werden.

3.6 Zu § 23 UmwStG

Kommt es zur Versteuerung eines Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 UmwStG, kann die übernehmende Gesellschaft auf Antrag den versteuerten Einbringungsgewinn im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Anteile oder des gleichgestellten (schädlichen) Ereignisses als Erhöhungsbetrag ansetzen, soweit der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies durch Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Finanzamts nachgewiesen wurde (§ 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG); der Ansatz des Erhöhungsbetrags erfolgt steuerlich erfolgsneutral. Dieser Grundsatz gilt allerdings nur, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen noch zum Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft gehört. Eine Rückausnahme gilt, wenn das Betriebsvermögen zum gemeinen Wert übertragen wurde (§ 23 Abs. 2 Satz 2 UmwStG), d.h. die Bewertung anlässlich des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft muss mit

dem gemeinen Wert erfolgt sein, um unschädlich für § 23 Abs. 2 UmwStG zu sein.

U.E. muss § 23 Abs. 2 Satz 2 UmwStG hingegen auch gelten, wenn eine Folgeumwandlung zum Buch- oder Zwischenwert erfolgt ist, sodass auch in diesem Fall der Aufstockungsbetrag „durchgestockt“ werden kann. Im Falle eines Transfers eines eingebrachten Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 EStG oder §§ 20, 24 UmwStG vom übernehmenden Rechtsträger hin zu einem Tochterunternehmen tritt dieses in die steuerliche Rechtsstellung des übernehmenden Rechtsträgers ein, mit der Folge, einen möglichen Erhöhungsbetrag auch bei Übertragung zum Buch- oder Zwischenwert ansetzen zu können. Eine abweichende Regelung ist als systemwidrig zu beurteilen (Jacobsen/Happel, in: UmwStG-eKommentar zu § 23 UmwStG, Rz. 106; Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl, § 23 UmwStG, Rz. 54).

Petitum: Der Grundsatz den Ansatz eines Erhöhungsbetrags an den Verbleib des betreffenden Wirtschaftsguts im Betriebsvermögen respektive ausschließlich an eine Übertragung zu gemeinen Werten zu knüpfen, sollte aufgegeben werden und auch bei Buch- und Zwischenwertansätzen greifen.

3.7 Zu § 24 UmwStG

§ 24 UmwStG regelt die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft. Abs. 1 bestimmt, welche Sacheinlagen Gegenstand einer steuerlich begünstigten Einbringung in eine Personengesellschaft sein können. Begünstigt sind die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmer-Anteils. Als Teilbetrieb gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch die 100-prozentige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Rz. 24.02 des UmwSt-Erlasses vom 11.11.2011).

Für eine erhöhte Rechtssicherheit regen wir an, dass diese sinnvolle Regelung auch im Gesetzeswortlaut ergänzt wird.

Petitum: Der Wortlaut des § 24 Abs. 1 UmwStG sollte dahingehend ergänzt werden, dass für Zwecke des § 24 UmwStG eine zu einem Betriebsvermögen gehörende, das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb gilt.

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>