

# **Reformbedarf bei Umwandlungen im deutschen Steuerrecht (insbes. im UmwStG)**

**EY-Stellungnahme**

Stand: 25.07.2023



## Inhaltsverzeichnis

---

1.	Executive Summary .....	4
2.	Reformbedarf im UmwStG, hilfsweise Regelung per UmwSt-Erlass.....	5
2.1	§ 1 UmwStG .....	5
2.2	§ 2 UmwStG: Rückwirkungszeitraum und Organschaft.....	6
2.3	§§ 3 ff. UmwStG: Verschmelzung auf eine Treuhand-KG .....	7
2.4	§ 7 UmwStG .....	8
2.5	§ 11 UmwStG: Voraussetzungen für Buchwertansatz .....	9
2.6	§ 12 UmwStG .....	9
2.6.1	Seitwärtsverschmelzung.....	9
2.6.2	Anwendung von § 8b KStG .....	10
2.7	§ 15 UmwStG: Nachspaltungsveräußerungssperre .....	10
2.7.1	§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E .....	10
2.7.2	§ 15 Abs. 2 Satz 4 u. 5 UmwStG-E .....	11
2.7.3	§ 27 Abs. 19 UmwStG-E .....	12
2.8	§ 20 UmwStG .....	12
2.9	§ 22 UmwStG .....	13
2.9.1	Veräußerungs-Ersatztatrealisationsbestände .....	13
2.9.2	Steuerliches Einlagekonto.....	14
2.9.3	Veräußerung von Bezugsrechten .....	14
2.10	§ 23 UmwStG .....	15
2.11	§ 24 UmwStG .....	15
2.12	Anpassungen der sog. Randziffern Org.01 ff. ....	15
3.	Reformbedarf in weiteren Steuergesetzen.....	16
3.1	§ 34a EStG .....	16
3.2	§ 6 Abs. 5 EStG - Keine unnötigen Sperrfristverletzungen .....	16

## 1. Executive Summary

Mit dem Umwandlungssteuer-Erlass wird in diesem Jahr eine der zentralen steuerlichen Vorschriften, die für Unternehmenstransaktionen relevant sind, überarbeitet. Ziel ist dem Vernehmen nach u.a. die Anpassung an die zum 01.01.2024 in Kraft tretende Modernisierung des Personengesellschaftsrechts sowie an die grds. zum 01.03.2023 in Kraft getretene Umsetzung der EU-Umwandlungsrichtlinie. Darüber hinaus enthält auch der Entwurf des Wachstumschancengesetzes mehrere für Transaktionen bedeutsame Neuregelungen.

Damit rückt ein Gebiet des Steuerrechts auf die steuerpolitische Agenda, das trotz seiner großen Bedeutung für die Unternehmen und den Standort Deutschland seit dem SEStG und damit seit knapp 17 Jahren nicht mehr systematisch auf Verbesserungspotenzial abgeklopft wurde.

Diese Gelegenheit sollte genutzt werden, um die im internationalen Vergleich weiterhin wenig konkurrenzfähigen steuerlichen Standortbedingungen zu verbessern und damit die in Deutschland in vielen Bereichen dringend benötigten Investitionen zu unterstützen, die häufig in Zusammenhang mit Unternehmenstransaktionen erfolgen. Auch die von der Bundesregierung verfolgten ökonomischen Transformationsprozesse mit dem Ziel der CO<sub>2</sub>-Neutralität verlangen den Unternehmen große Flexibilität ab und lösen damit weitreichende Transaktions- und Umstrukturierungserfordernisse aus. In jedem Fall sollte eine Verschlechterung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Transaktionen und Investitionen verhindert werden.

Diese Stellungnahme stellt eine Reihe aus Sicht der Praxis empfehlenswerte ertragsteuerliche Maßnahmen<sup>1</sup> im Umwandlungssteuerrecht und darüber hinaus zusammen, die mit Blick auf den Steuerstandort Deutschland erwogen werden sollten. Aus fiskalischer Sicht erweisen sich die meisten der Vorschläge auch deshalb als interessant, da regelmäßig keine finanzwirksamen Steuerensenkungen erforderlich sind, sondern lediglich die Besteuerung stiller Reserven aufgeschoben wird, ohne dass das deutsche Besteuerungsrecht gefährdet wird. Hinzu kommt, dass Transaktionen im derzeitigen Rechtsrahmen teilweise gar nicht erst stattfinden und folglich aus diesen unterlassenen Transaktionen ohnehin nicht mit Steueraufkommen zu rechnen wäre.

Insbesondere sind aus unserer Sicht folgende Maßnahmenvorschläge hervorzuheben, die sowohl Umwandlungen bzw. Umstrukturierungen unter den Regelungen des UmwStG wie auch des EStG betreffen:

- ▶ Die mit dem KöMoG begonnene Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts sollte vollendet werden. Insbesondere sollten steuerneutrale Umwandlungen auf oder von Drittstaaten-Körperschaften ermöglicht werden.
- ▶ 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.
- ▶ Die im Wachstumschancengesetz vorgesehene Neuregelung in § 15 Abs. 2 UmwStG zur sog. Nachspaltungsveräußerungssperre sollte grundlegend nachgebessert werden.
- ▶ Die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG sollte in bestimmten Fällen der Einbringung oder des Formwechsels (inkl. des Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG) erst im Zeitpunkt der Ausschüttung aus den Einlagekonten der aufnehmenden Gesellschaften vorzunehmen sein.
- ▶ § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sollte dahingehend ergänzt werden, dass Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, die zum Buchwert erfolgen, sowie die Ausübung der Option nach § 1a KStG, keine Sperrfristverletzung auslösen.

---

<sup>1</sup> Darüber hinaus erweist sich für Transaktionen insbesondere die Grunderwerbsteuer durch ihre Kombination aus hohen Steuersätzen und extrem komplexen Share-Deal-Regelungen häufig als große Belastung. Da sich zur Grunderwerbsteuer aktuell ein eigenständiges Gesetzgebungsvorhaben mit gesonderter Möglichkeit zur Stellungnahme abzeichnet, beschränken wir uns in dieser Stellungnahme auf ertragsteuerliche Aspekte.

## 2. Reformbedarf im UmwStG, hilfsweise Regelung per UmwSt-Erlass

### 2.1 § 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.

Der persönliche Anwendungsbereich des Einbringungsteils (§§ 20 bis 25 UmwStG) ist in § 1 Abs. 4 UmwStG geregelt. Er ist auf EU/EWR-Gesellschaften oder natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU/EWR-Mitgliedsstaat (Rz. 11 ff., 20 ff.) als an der Umwandlung beteiligte Rechtsträger begrenzt.

Der persönliche Anwendungsbereich des Umwandlungsteils (§§ 3 bis 19 UmwStG) war für Umwandlungen, deren steuerlicher Übertragungstichtag vor dem 01.01.2022 lag, in § 1 Abs. 2 UmwStG geregelt. Dieser wurde durch das KöMoG ersatzlos gestrichen, mit der Folge, dass für die Umwandlungen nach §§ 3 bis 19 UmwStG nicht länger eine Begrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG besteht und insbesondere Umwandlungen unter Beteiligung von Drittstaatengesellschaften möglich sind.

Durch die Änderung sollen somit Auf- und Abspaltungen von Drittstaaten-Körperschaften sowie Verschmelzungen von oder mit Drittstaaten-Körperschaften über Staatsgrenzen hinweg zu Buchwerten möglich sein, soweit die Umwandlung die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung aufweist und keine Besteuerungsrechte der Bundesrepublik Deutschland beschränkt oder ausgeschlossen werden.

Die gesetzgeberseitige Absicht, auch Umwandlungsmaßnahmen mit Drittstaaten-Bezug zu ermöglichen, bzw. die Erweiterung steuerneutraler Umwandlungen auf Drittstaaten-Körperschaften unter Wegfall des § 1 Abs. 2 UmwStG, war grundsätzlich zu begrüßen.

Allerdings sehen wir Nachbesserungsbedarf bei der Umsetzung der Regelungen, um tatsächlich die angestrebte umfassende Globalisierung des UmwStG – wie in der Regierungsbegründung ausgeführt – erreichen zu können. Insbesondere kritisch ist u.E. das fortgeltende Erfordernis, dass die Umwandlungen von Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 UmwStG einer inländischen Umwandlung i.S.d. Umwandlungsgesetzes vergleichbar sein müssen, um in den Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes zu fallen. Die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung i.S.d.

Umwandlungsgesetzes sind bekanntlich sehr komplex und streitanfällig. Die daraus resultierende Rechtsunsicherheit führt in der praktischen Rechtsanwendung nicht selten dazu, dass steuerneutrale Umwandlungen grenzüberschreitend (doch) nicht durchgeführt werden.

Außerdem haben die i.R. des KöMoG eingeführten steuerrechtlichen Neuregelungen u.E. zur Konsequenz, dass diese teilweise aufgrund ihrer Abhängigkeit von den gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsvorschriften ins Leere laufen. Dies ist insbesondere aufgrund von § 306 UmwG anzunehmen, der vorschreibt, dass an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung nur Kapitalgesellschaften, die i.S.d. Artikels 119 Nummer 1 der Richtlinie (EU) 2017/1132 (Gesellschaftsrechtsrichtlinie – GesRRL), die nach dem Recht eines EU/EWR-Staats gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem EU/EWR-Staat haben, beteiligt sein können.

D.h. durch den Verweis auf die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung bzw. den konkreten Verweis in § 1 UmwStG auf die anzuwendenden Rechtsnormen im UmwG wäre so eine direkte Umstrukturierungsmaßnahme einer inländischen Kapitalgesellschaft von oder auf eine Drittstaatengesellschaft gesellschaftsrechtlich nicht möglich, da das UmwG trotz seiner durch das sog. UmRUG erfolgten Anpassungen zur Umsetzung der EU-Mobilitätsrichtlinie weiterhin nur Umwandlungen innerhalb der EU/EWR – und keine Umwandlungen unter Teilnahme einer Drittstaatengesellschaft – ermöglicht (siehe Ausführungen zu § 306 UmwG oben). Da die GesRRL außerdem vorschreibt, dass die Gesellschaften in einem EU/EWR-Staat gegründet worden sein müssen, wäre selbst die grenzüberschreitende Umstrukturierung von inländischen Kapitalgesellschaften mit/auf EU-Kapitalgesellschaften, die zuvor aus dem Drittland in die EU migriert sind, zweifelhaft.

***Petition: Um eine vollständige Erweiterung von steuerneutral möglichen Umwandlungen auf oder von Drittstaaten-Körperschaften zu erreichen, sehen wir (i) den Verzicht auf die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung und (ii) eine gesellschaftsrechtliche Anpassung – insbesondere eine gleichlaufende Globalisierung und gesetzliche Anpassung der §§ 305 ff. UmwG – für unabdingbar an.***

Im Kontext der beabsichtigten „Internationalisierung des UmwStG“ möchten wir außerdem anmerken, dass eine vollständige Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts i.R. des KöMoG nicht erfolgt ist. Denn von der Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Drittstaatenfälle ist der Sechste bis Achte Teil des UmwStG (§§ 20 bis 25 UmwStG – Regelungen zur Einbringung, zum Anteilstausch und zum Formwechsel einer Personengesellschaft) nicht erfasst. Die dazugehörige in § 1 Abs. 4 UmwStG enthaltene Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs

blieb vielmehr unverändert bestehen. Die sich daraus ergebende Ungleichbehandlung der verschiedenen Umwandlungsvorgänge mit Drittstaatenbezug halten wir für nicht plausibel begründbar.

Vor dem Hintergrund der i.R.d. KöMoG angestrebten Modernisierung und Internationalisierung ist eine vollständige Ausweitung des persönlichen Anwendungsbezugs auf sämtliche Umwandlungsarten erneut zu prüfen, nicht zuletzt aus Gründen der Rechtssicherheit. Eine unnötige, zusätzliche Steigerung der Komplexität sollte im (Umwandlungs-)Steuerrecht, insbesondere im internationalen Kontext, möglichst vermieden werden.

***Petition: Um eine vollständige Erweiterung von steuerneutral möglichen Umwandlungen auf/von Drittstaaten-Körperschaften zu erreichen, möchten wir anregen, die erfolgte Internationalisierung des UmwStG auf Einbringungsfälle (§ 1 Abs. 3 UmwStG) auf Drittstaatengesellschaften und Drittstaatengesellschafter auszudehnen.***

## **2.2 § 2 UmwStG: Rückwirkungszeitraum und Organschaft**

Wird ein Organträger nach den Vorschriften des UmwG auf ein anderes Unternehmen verschmolzen, so tritt handelsrechtlich Gesamtrechtsnachfolge ein. Die Gesamtrechtsnachfolge, d.h. der kraft Gesetzes eintretende Übergang der Rechtsstellung der untergehenden auf die aufnehmende Gesellschaft, ist auch für die Organträgerereignis zu berücksichtigen. Das bedeutet, dass die Organträgerereignis für ein bestehendes Organschaftsverhältnis auf das übernehmende Unternehmen übergeht. Die Wirkungen der Umwandlung erstrecken sich sowohl auf die Zurechnung der Beteiligung - und damit auf die finanzielle Eingliederung - als auch auf den Übergang des Ergebnisabführungsvertrags. Diese Rechtsfolge tritt unabhängig davon ein, ob der übertragende Organträger eine Kapital- oder eine Personengesellschaft ist (Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG, § 14 KStG Rz. 948).

Dies ist insbesondere dann bedeutsam, wenn die Umwandlung während der Mindestlaufzeit des Organschaftsverhältnisses und/oder unterjährig erfolgt. Hierzu gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung folgendes: Grundsätzlich tritt der übernehmende Rechtsträger in den Gewinnabführungsvertrag ein, wenn das Vermögen des Organträgers und damit auch die Beteiligung an der Organgesellschaft durch Verschmelzung auf ein anderes gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 KStG übergeht.

Der Übergang der Beteiligung entfaltet Rückwirkung auf den steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 2 UmwStG), sodass die finanzielle Eingliederung rückwirkend ab diesem Zeitpunkt hergestellt wird. Zusätzlich ist der Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers

zu beachten. Da die übernehmende Gesellschaft nach § 12 Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft eintritt, ist sie steuerlich so zu behandeln, also ob ihr die Beteiligung an der Organgesellschaft während des gesamten Zeitraums zuzurechnen gewesen wäre, für den die Beteiligung dem übertragenden Rechtsträger zuzurechnen war. Die finanzielle Eingliederung zu dem übernehmenden Rechtsträger besteht damit während des Rückwirkungszeitraums (so auch Auffassung der Finanzverwaltung in Rz. Org. 02, UmwSt-Erlass vom 11.11.2011 sowie BFH vom 28.07.2010, I R 89/09, BStBl 2011 II S. 528).

Wenn hingegen die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung erst infolge der Umwandlung geschaffen werden (z.B. übertragender Rechtsträger und übernehmender Rechtsträger besitzen vor der Umwandlung eine Beteiligung von jeweils unter 50 %), soll die rückwirkende erstmalige Begründung einer Organschaft mangels Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung hinsichtlich einer beim übertragenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungsstichtag bestehenden finanziellen Eingliederung nicht möglich sein (so auch Auffassung der Finanzverwaltung in Rz. Org. 03, UmwSt-Erlass vom 11.11.2011).

Dieses Ergebnis ist u.E. nicht korrekt, wenn das Grundprinzip bedacht wird, dass die übernehmende Gesellschaft nach § 12 Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft eintritt. D.h. sie ist steuerlich so zu behandeln, also ob ihr die Beteiligung an der Organgesellschaft während des gesamten Zeitraums, für den die Beteiligung dem übertragenden Rechtsträger zuzurechnen war, zuzurechnen gewesen wäre (so auch Rz. Org. 02, UmwSt-Erlass vom 11.11.2011).

Dies hat auch Bedeutung für Fälle, in denen der steuerliche Übertragungszeitpunkt nicht mit dem Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft zusammenfällt (Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG, § 14 KStG Rz. 946). Denn in diesen Fällen führt die steuerliche Rückwirkung nicht dazu, dass die finanzielle Eingliederung bei dem übernehmenden Rechtsträger seit dem Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft bestanden hat. Die steuerliche Rückwirkung führt dann nur dazu, dass die Beteiligung dem Organträger ab dem steuerlichen Übertragungszeitpunkt zugerechnet wird. Da dieser aber nicht mit dem Beginn des Wirtschaftsjahrs zusammenfällt, besteht die finanzielle Eingliederung, wenn man nur die steuerliche Rückwirkung betrachtet, nicht seit Beginn des Wirtschaftsjahrs.

Diese Lücke schließt nach unserem Verständnis die Regelung zum Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft. Da die übertragende Körperschaft seit Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an dieser beteiligt war, ist dies dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnen. Damit gilt die Organgesellschaft unabhängig davon, ob der steuerliche



Übertragungstichtag unterjährig oder zum Ende eines Wirtschaftsjahrs gewählt wurde, als ununterbrochen in den übernehmenden Rechtsträger eingegliedert. Dies entspricht der h.M. in der Rechtsprechung der Instanzgerichte und in der Literatur (vgl. *FG Berlin-Brandenburg v. 07.05.2008*, 12 K 8015/05 B, EFG 2008, 1664, nach Rücknahme der Revision rechtskräftig; *Hessisches FG v. 14.05.2020*, 4 K 412/19, EFG 2020, 1344, Rz. 35ff., Rev. eingelegt, AZ beim BFH I R 21/20; *FG Rheinland-Pfalz v. 19.08.2020*, 1 K 1585/15, EFG 2021, 149, Rz. 37ff., Rev. eingelegt, AZ beim BFH I R 45/20; *FG Hamburg v. 04.09.2020*, 6 K 150/18, EFG 2021, 55, Rz. 34ff.; *Brink*, in *Schnitger/Fehrenbacher, KStG*, 2. Aufl. 2018, § 14 KStG Rz. 206b; *Neumann*, in *Gosch, KStG*, 4. Aufl. 2020, § 14 KStG Rz. 158a; *Walter*, in *Bott/Walter, KStG*, § 14 KStG Rz. 350; *Rödter, DStR* 2011, 1053; *Rödter/Rogall, Ubg* 2011, 753, 759; *Brühl/Weiss, Ubg* 2020, 719; *Hasbach, Der Konzern* 2020, 378; *Brühl, DStR* 2021, 313).

**Petition: Insbesondere bezogen auf letzteren Fall, aber auch für sämtliche Organschaftsfälle, würden wir es daher als zweckmäßig und steuerrechtlich sinnvoll erachten, wenn unabhängig von der durch § 2 UmwStG fingierten Rückwirkung für Zwecke der finanziellen Eingliederung ausschließlich auf die Fußstapfentheorie, d.h. den Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers, abgestellt wird.**

## 2.3 §§ 3 ff. UmwStG: Verschmelzung auf eine Treuhand-KG

Nach der Verfügung der OFD Niedersachsen vom 07.02.2014 (zur steuerlichen Behandlung der Umwandlung einer GmbH in eine KG im Rahmen des Treuhandmodells) ist bei einem Formwechsel einer GmbH in eine KG im Rahmen eines Treuhandmodells (in eine „Treuhand-KG“) die Beteiligung an der KG (und damit alle Wirtschaftsgüter der KG) insgesamt dem Treugeber zuzurechnen – ohne dass zivilrechtlich eine Anwachsung stattfindet (Treuhandmodell). Es entsteht steuerlich eine Ein-Unternehmer-Personengesellschaft, die zur Folge hat, dass der Treugeber zu keinem Zeitpunkt Mitunternehmer der KG wird und der Gesellschaftsanteil an der KG lediglich als Betriebsteil des Treugebers zu beurteilen ist. Hintergrund ist, dass die Treuhand-KG keine Mitunternehmerschaft ist, da es ihr am notwendigen zweiten Mitunternehmer mangelt, weil der Treuhänder selbst aufgrund seiner Weisungsgebundenheit weder Mitunternehmerinitiative entfalten kann noch Mitunternehmerisiko trägt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung richtet sich die steuerliche Behandlung des Formwechsels einer GmbH in eine KG im Rahmen des Treuhandmodells nach §§ 9 i.V.m. 3 ff. UmwStG, da hierbei auf den zivilrechtlich zugrunde liegenden Rechtsakt abzustellen sei.

Dies habe zur Folge, dass in Fällen, in denen der Gesellschafter der Treuhand-KG eine Kapitalgesellschaft ist (d.h. Treugeber = Kapitalgesellschaft), im Rahmen des Formwechsels eine Buchwertfortführung nicht möglich sei, weil gem. § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen einer Personengesellschaft werden müssten, und eben nicht Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft werden dürften.

Nach Auffassung der OFD Niedersachsen ist die Voraussetzung des § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG nicht erfüllt, weil das übergehende Betriebsvermögen – ohne Durchgangserwerb in einem Betriebsvermögen der übernehmenden Treuhand-KG – sofort der Treugeber-GmbH zuzurechnen sei. Dies habe zur Folge, dass zwingend die stillen Reserven im übertragenen Vermögen durch Ansatz der gemeinen Werte in der steuerlichen Schlussbilanz der formwechselnden GmbH nach § 3 Abs. 1 UmwStG aufzudecken seien, auch wenn der einzige Unternehmer der Treuhand-KG ebenfalls eine steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaft oder ein sonstiger steuerpflichtiger inländischer Gewerbetreibender ist.

Dieselbe Rechtsauffassung vertritt die OFD im Zusammenhang mit einer Verschmelzung, wobei auch diese zivilrechtlich zu beurteilen sei, weshalb die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung gleichfalls nicht als erfüllt anzusehen seien:

### Beispiel (Rechtsauffassung OFD Niedersachsen):

Seitwärtsverschmelzung einer GmbH auf die Treuhand-KG: Zivilrechtlich liegt eine Verschmelzung der GmbH auf die KG vor, sodass die §§ 3 ff. UmwStG anzuwenden sind. Steuerlich ist das übergehende Betriebsvermögen mit der Verschmelzung der Treugeber-GmbH als Gesellschafter der KG zuzurechnen, sodass die Voraussetzung für eine Buchwertfortführung in § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG nicht erfüllt sind (da die WG nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft werden (= Voraussetzung nach § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG)) und zwingend die übergehenden Wirtschaftsgüter mit den gemeinen Werten anzusetzen sind. Im Ergebnis ist daher in diesen Fällen faktisch keine Buchwertfortführung möglich.

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 Betriebstätte oder ein Betriebsteil eines einzelnen Anteilseigners, dürfte § 9 UmwStG gar nicht anwendbar sein (vgl. BB 2016, Heft 11, S. 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, S. 224; Brinkhaus/Grabbe, in: Haritz/Menner (Hrsg.), UmwStG, 4. Aufl. 2015, § 3 UmwStG, Rn. 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 (fortbestehenden 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.

**Petition: 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 werden 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 § 7 UmwStG

Wird eine Körperschaft in bzw. auf ein Personenunternehmen (Personengesellschaft oder Einzelunternehmen) umgewandelt (§§ 3 ff. UmwStG), so sind den Anteilseignern der Übertragerin die offenen steuerbilanziellen Gewinnrücklagen entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis anteilig als Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen (§ 7 Satz 1 UmwStG). Somit erfolgt nach § 7 UmwStG eine Besteuerung der Umwandlung nach dem sog. „Modell der fiktiven Totalausschüttung“. Im Zusammenspiel von § 7 UmwStG mit § 4 Abs. 4 ff. UmwStG wird das Übernahmeergebnis seit der Neufassung des UmwStG durch das SEStEG in einen „Dividendenteil“ (steuerbilanzielle

Gewinnrücklage) und einen „Veräußerungsteil“ (§ 4 Abs. 4 ff. UmwStG) aufgeteilt. Dabei findet § 7 UmwStG unabhängig davon Anwendung, ob für den Anteilseigner ein Übernahmeergebnis nach §§ 4, 5 UmwStG zu ermitteln ist oder nicht (§ 7 Satz 2 UmwStG).

Der Dividendenteil stellt Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit der Folge der Anwendung der Abgeltungssteuer, des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG) bzw. grds. der Steuerfreistellung (§ 8b Abs. 1 KStG) in Abhängigkeit von der Rechtsform des beteiligten Anteilseigners dar. Die fiktiven Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer, die z.T. als Abgeltungssteuer erhoben wird (Kapitalertragsteuerverpflichtung nach §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG i.H.v. derzeit 25 % der fiktiven Einnahmen zzgl. des Solidaritätszuschlags i.H.v. 5,5 %; vgl. Birkemeier in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, III. Steuererhebung (Kapitalertragsteuer), Rn. 55).

Mit dieser Konzeption beabsichtigt der Gesetzgeber, das deutsche Besteuerungsrecht an den offenen Rücklagen zu sichern. Nach der alten Fassung des § 7 UmwStG (vor SEStEG) konnte bei ausländischen Anteilseignern eine Besteuerungslücke bestehen. Für die ausländischen Anteilseigner war das Übernahmeergebnis (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, Rn. 3). Sind beschränkt Steuerpflichtige an der übertragenden Körperschaft beteiligt, wird die Kapitalertragsteuer nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG definitiv, soweit die Beteiligung nicht einer inländischen Betriebsstätte (§ 50 Abs. 2 Satz 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.

**Petition: Der Anwendungsbereich von § 7 UmwStG könnte entsprechend seines originären Anti-Steuervermeidungs-Hintergrunds dergestalt angepasst werden, dass kein Einbehalt von Kapitalertragsteuer erfolgen muss, wenn der fiktive Kapitalertrag in einer inländischen Betriebsstätte anfällt.**

## 2.5 § 11 UmwStG: Voraussetzungen für Buchwertansatz

Im Rahmen einer Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft betreffend der Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft (§ 11 UmwStG) möchten wir anregen, dass der Wortlaut von § 11 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG entsprechend dem Telos der Norm angepasst wird.

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. verzichten und die Voraussetzung darauf beschränken, dass die übergehenden Wirtschaftsgüter später einer inländischen Besteuerung unterliegen.

Infolgedessen könnte auch auf die Billigkeitsregelung in Rz. 11.08 des UmwSt-Erlasses vom 11.11.2011 verzichtet werden. Diese betrifft insbesondere Fälle, in denen eine Körperschaft auf eine Organgesellschaft i.S.d. §§ 14, 17 KStG verschmolzen wird und das im Rahmen der Organschaft zugerechnete Einkommen beim Organträger dann der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegt (da Organträger keine Körperschaft). Entsprechendes gilt, wenn der Organträger selbst wiederum Organgesellschaft ist. Die Billigkeitsregelung ist an enge Voraussetzungen geknüpft, die unseres Erachtens überschießend sind, da in diesen Fällen stets – entsprechend dem Gesetzeszweck – die inländische Besteuerung sichergestellt ist. Im Falle der Besteuerung mit Einkommensteuer ist das Steueraufkommen bspw. sogar höher als bei einer Besteuerung mit Körperschaftsteuer.

**Petition: 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 Buchwert- oder Zwischenwertansatz i.S.d. § 11 Abs. 2 UmwStG ausreicht.**

## 2.6 § 12 UmwStG

### 2.6.1 Seitwärtsverschmelzung

Bei der Verschmelzung von Schwestergesellschaften mit Kapitalerhöhung sind auf die übernehmende Körperschaft die Vorschriften des § 12 UmwStG anzuwenden. Mangels Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der Übertragerin ist nach überwiegender Auffassung des Schrifttums ein Übernahmeerfolg i.S.d. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht zu ermitteln.

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.“

Demgegenüber ist nach Auffassung der Finanzverwaltung auch bei einer Seitwärtsverschmelzung unabhängig davon ein Übernahmeergebnis zu ermitteln, dass der übernehmende Rechtsträger keine Beteiligung am übertragenden Rechtsträger hält. Diese Auffassung der Finanzverwaltung wurde zwar mittlerweile vom BFH bestätigt (vgl. BFH vom 09.01.2013, I R 24/12), steht aber u.E. in klarem Widerspruch zum Wortlaut der Norm (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/Stratz8, § 12 UmwStG Rz. 42 ff.).

Insoweit schließen wir uns der in der Literatur verbreiteten Auffassung an, dass wenn mangels Beteiligung der Übernehmerin an der Überträgerin kein Buchwert der wegfallenden Anteile vorhanden ist, die Voraussetzungen für die Anwendung von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht erfüllt sind. Vielmehr greifen in diesen Fällen die allgemeinen Einlagegrundsätze (§ 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.

Aufgrund dessen, dass die Norm ohnehin anordnet, dass das Übernahmeergebnis außer Ansatz zu lassen ist und auch § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 8b KStG mangels Beteiligung beim einer Seitwärtsverschmelzung nicht zu Anwendung gelangt, sollte die Rz. 12.05 des UmwSt-Erlasses vom 11.11.2011 geändert werden. Darüber hinaus wäre auch eine gesetzliche Klarstellung, wie der Wortlaut der Norm gemeint ist, wünschenswert im Lichte der u.E. ebenso fehlgehenden Interpretation des BFH.

Im Ergebnis sollte gelten, dass ein Übernahmeergebnis in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung – ungeachtet einer Beteiligung an der übertragenden Körperschaft – zu ermitteln ist.



**Petition:** Rz. 12.05 des UmwSt-Erlasses vom 11.11.2011 sollte dahingehend geändert werden, dass, sofern keine Beteiligung der Übernehmerin an der übertragenden Körperschaft besteht, entsprechend dem Wortlaut von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG kein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist. Um etwaigen weiteren Missinterpretationen vorzubeugen, wäre außerdem eine entsprechende gesetzliche Klarstellung in § 12 Abs. 2 UmwStG wünschenswert.

## 2.6.2 Anwendung von § 8b KStG

Zudem 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 Übernahmeergebnis ohnehin nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG steuerfrei ist, hat dies vor allem Bedeutung für die 5 %igen 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 %igen 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 %, ist für Zwecke des § 8b KStG nur der anteilig gekürzte Übernahmegewinn maßgebend („... anzuwenden, soweit ...“). 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 Übernahmegewinns ergebende 5 %-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 Satz 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, Rn. 259).

In diesem Zusammenhang gibt es zudem Unstimmigkeiten, wenn eine Organschaft besteht. Unseres Erachtens

kommt es nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht zur Fiktion von 5 % des Übernahmegewinns als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben bei körperschaftsteuerpflichtigen Organträgern und auch bei einkommensteuerpflichtigen Organträgern bleibt es bei dem vollständigen Außeransatzbleiben des Übernahmegewinns. Die Finanzverwaltung sieht dies indessen anders und will trotz § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG normal die Bruttomethode anwenden (Rz. 12.07 des UmwSt-Erlasses vom 11.11.2011). Diese Auffassung hat der BFH bereits abgelehnt (vgl. BFH vom 26.09.2018, I R 16/16).

**Petition:** § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG sollte ersatzlos gestrichen werden.

## 2.7 § 15 UmwStG: Nachspaltungsveräußerungssperre

An dieser Stelle möchten wir auf die mit dem **Referentenentwurf zum Wachstumschancengesetz** vom 14.07.2023 vorgeschlagenen Änderungen von § 15 Abs. 2 UmwStG eingehen.

### 2.7.1 § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E

§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E sieht 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“. Die Gesetzesbegründung führt dazu aus, dass diese Regelung darauf abziele, Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen.

Die derzeit gewählte Legaldefinition hat nach unserer Auffassung eine ungerechtfertigte, überschießende Wirkung, da sie verkennet, dass auch nach der in der Gesetzesbegründung selbst<sup>2</sup> sowie in Rz. 15.26 des UmwSt-Erlasses<sup>3</sup> zum Ausdruck gebrachten Auffassung der Finanzverwaltung Abspaltungen innerhalb verbundener Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB ebenso wie Anteilsveräußerungen innerhalb des bisherigen Gesellschafterkreises keine schädlichen Veräußerungen i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG darstellen sollen.

Durch die gewählte Legaldefinition, nach der ein übernehmender Rechtsträger aber nur dann nicht als außenstehende, dritte Person qualifiziert, wenn er bereits am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist/war, wären aber

- a) selbst Seitwärtsabspaltungen nicht mehr möglich (da sodann keine Beteiligung am übertragenden Rechtsträger bestünde und der

<sup>2</sup> So wird in der Begründung ausgeführt, dass „die Veräußerung von Unternehmensteilen an außenstehende Dritte damit gerade nicht gemeint“ sei, vgl. Ref-E v. 14.07.2023, S. 161, im Umkehrschluss der Gesetzgeber also solche verhindern möchte.

<sup>3</sup> BMF v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001 BStBl 2011 I S. 1314.

übernehmende Rechtsträger immer eine „außenstehende Person“ wäre) und

- b) weitere konzerninterne Veräußerungen oder Folgeumwandlungen stets schädlich.

Das bedeutet, es wären nur noch „Aufwärts“-Abspaltungen möglich (sofern die 5-Jahresfrist erfüllt ist), da nur in diesen Fällen die Übernehmerin eine Beteiligung am übertragenden Rechtsträger innehat.

Wir bezweifeln, dass dies gesetzgeberseitig gewünscht sein kann. Vielmehr könnte die Legaldefinition der „ausstehenden Person“ ggf. dergestalt angepasst werden, dass nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG als „nicht-außenstehende Personen“ aus dem Anwendungsbereich ausgenommen werden. Ein Abstellen auf nahestehende Personen nach § 1 Abs. 2 AStG hätte u.E. den Charme, dass gar keine neue Legaldefinition der „außenstehenden Person“ benötigt werden würde, sondern im Umkehrschluss zur bereits bestehenden Legaldefinition, die von der Rechtsprechung und Praxis bereits anerkannt ist, alldiejenigen Personen „außenstehende Dritte“ sind, die nicht als nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG qualifizieren. Alternativ möchten wir anregen, dass verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich ausgenommen werden, wenn an dem bisherigen in der Praxis bekannten Wording, verankert durch die Regelung in Rz. 15.26 des UmwSt-Erlasses, festgehalten werden soll.

Hierbei müsste des Weiteren noch die Thematik „Trennung von Gesellschafterstämmen“ im Blick behalten werden. In diesen Fällen darf es u.E. wiederum nicht erforderlich sein, dass sich übernehmender und übertragender Rechtsträger nach Vollzug der Abspaltung noch nahestehen und/oder verbunden sind. Dies könnte man aber ggf. dadurch lösen, dass der geltende Satz 5 der Norm dahingehend ergänzt wird, dass dieser ungeachtet der vorstehenden Legaldefinition anzuwenden ist (das heißt in diesen Fällen tatsächlich nur auf die 5-Jahresfrist abgestellt wird). Oder man formuliert die Legaldefinition so, dass ein Nahestehen entweder vor (im Fall der Trennung von Gesellschafterstämmen) oder nach der Abspaltung (bspw. im Fall von Seitwärtsabsparungen) ausreichend ist.

Allerdings würde sich damit nur die Thematik lösen lassen, dass verbundene, nahestehende Personen nicht als „außenstehend“ qualifizieren. Das weiter in § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E vorgesehene Tatbestandsmerkmal „ununterbrochen 5 Jahre vor Spaltung Beteiligtsein“ würde darüber hinaus weiterhin Abspaltungen behindern, die grundsätzlich vom Gesetzeszweck gedeckt sind. So wären bspw. weiterhin Abspaltungen zur Neugründung, das heißt dass der übernehmende Rechtsträger erst infolge bzw. durch die Abspaltung entsteht, nicht zum Buchwert zulässig, da dieser bereits

rein zeitlich gar keine Beteiligung am übertragenden Rechtsträger innehaben konnte.

Ebenfalls problematisch ist die 5-Jahresfrist bei börsennotierten Gesellschaften mit hohem Streubesitzanteil. 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, könnte ggf. am ehesten in Erwägung gezogen werden, in § 15 Abs. 2 UmwStG zu inkludieren, dass außenstehende, dritte Personen nicht solche sind, die vor oder nach der Abspaltung nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG sind, während gleichzeitig auf eine zeitliche Mindestbeteiligungsdauer verzichtet wird.

**Petition: Die Legaldefinition der „außenstehenden Person“ in § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E sollte grundlegend angepasst werden. Bspw. könnte klargestellt werden, dass außenstehende, dritte Personen nur solche sind, die nicht nahestehend i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG sind. Dabei sollte ein Nahestehend vor oder nach der Abspaltung ausreichend sein und keine zeitliche Mindestbeteiligungsdauer erforderlich sein.**

## 2.7.2 § 15 Abs. 2 Satz 4 u. 5 UmwStG-E

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 Satz 3 UmwStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich hat, sondern zusammen mit § 15 Abs. 2 Satz 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 (s. 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. weder 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.

Hinzukommt, 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 %-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 börsengelistede und gehandelte Aktien nicht in die Berechnung der 20 %-Grenze einbezogen werden müssen.

**Petition: 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.**

### 2.7.3 § 27 Abs. 19 UmwStG-E

Nach § 27 Abs. 19 UmwStG-E soll § 15 Absatz 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.

Damit bezieht der Entwurf die Erstanwendung der Änderung in § 15 Absatz 2 UmwStG-E auf den Zeitpunkt der Veröffentlichung des *Referentenentwurfs*. Aus der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG und des BFH ergibt sich jedoch, dass für die Frage des Vertrauensschutzes 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<sup>4</sup> bzw. Einbringung des Gesetzentwurfs durch ein Initiativberechtigtes Organ in den Bundestag<sup>5</sup>).

Im Umkehrschluss wäre eine steuerlich rückwirkende Gesetzesänderung erst ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs nicht zu beanstanden. Die jetzige Anwendungsregelung ist u.E. damit verfassungsrechtlich unzulässig.

Darüber hinaus möchten wir auf das in der Praxis vorherrschende Problem hinweisen, dass die Finanzämter nach Ergehen der BFH-Rechtsprechung vor 1,5 Jahren entsprechende verbindliche Auskünfte erteilt haben, in denen die Finanzverwaltung also im Sinne der Rechtsprechung die Nachspaltungsveräußerungssperre nach § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG auslegt. Die Steuerpflichtigen haben diesbezüglich in einer großen Zahl von Fällen, die in den kommenden Monaten noch deutlich wachsen wird, da Spaltungen ein sehr häufig eingesetztes Instrument sind, entsprechend disponiert. Durch eine rückwirkende Gesetzesänderung würde damit das Vertrauen der Steuerpflichtigen in eine rechtssichere Umsetzung von geplanten Abspaltungen auf Basis von verbindlichen Auskünften der Finanzverwaltung, wie auch der geltenden BFH-Rechtsprechung gleich doppelt zerstört werden.

Es erschließt sich uns insoweit nicht, weshalb nicht zu einem früheren Zeitpunkt bspw. i.R. des JStG 2022 auf die Rechtsprechung reagiert wurde, sondern im Gegensatz dazu noch zur nun beabsichtigten Gesetzesänderung noch gegenteilige verbindliche Auskünfte erteilt wurden. 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 Steuer Mehreinnahmen zu rechtfertigen ist.

**Petition: Auf die Einführung einer rückwirkenden Anwendungsregelung bezüglich § 15 Absatz 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 in Kraft treten.**

## 2.8 § 20 UmwStG

Gehören zum Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs Anteile an der übernehmenden

<sup>4</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.04.2018, 1 BvR 1236/11 (152).

<sup>5</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.10.2012, 1 BvL 6/07. BVerfG, Urteil v. 06.12.2016, u.a. 1 BvR 2821/11 (377); BVerfG, Beschl. v. 25.03.2021, 2 BvL 1/11.

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 miteinbringt, 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 also keinen Wert haben. Deshalb können sie auch nicht für Kapitalerhöhungszwecke eingesetzt werden und nicht die Gewährung neuer Anteile zur Folge haben (vgl. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 1. Betrieb, Rn. 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, S. 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.).

**Petition: Die Antragsbehaftung der Einbringung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger bzw. die Rz. 20.09 des UmwStE sollte ersatzlos abgeschafft und die Vorschriften des UmwStG somit zweckorientiert ausgelegt werden.**

## 2.9 § 22 UmwStG

### 2.9.1 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 Missbrauchsabwehrvorschrift 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 Beispielsfall wäre zu nennen, dass Aufwärtverschmelzungen 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, I R 48/15, BStBl. II 2019, 45, wonach bei einer Aufwärtverschmelzung 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, NWB Nr. 36 vom 10.09.2021 S. 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 % Anteilseigner und auch bei quoten- und wertverhältnismäßig wahren Verschmelzungen und Spaltungen mit mehreren Anteilseignern eine Kapitalerhöhung zu fordern. Umwandlungen ohne Kapitalerhöhungen wären im Vorhinein von der Billigkeitsmaßnahme ausgeschlossen.

**Petition: Neufassung der Regelung zu den Ersatzrealisationsbeständen nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG, da die kompromisslose Qualifikation einer Folgeumwandlung als sperrfristverletzende Veräußerung gemäß der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl 2011 I S. 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.**

## 2.9.2 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.

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

## 2.9.3 Veräußerung von Bezugsrechten

Rz. 22.45 UmwStE 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, S. 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.

**Petition: Die Rz. 22.45 ist ersatzlos zu streichen.**

## 2.10 § 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-eKommen-tar zu § 23 UmwStG, Rz. 106; Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl, § 23 UmwStG, Rz. 54).

**Petition: 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.**

## 2.11 § 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 %ige 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.

**Petition: 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.**

## 2.12 Anpassungen der sog. Randziffern Org.01 ff.

Neben dem unter 2.2 (zu § 2 UmwStG) angesprochenen Punkt zum Thema „Rückwirkungszeitraum und Organshaft“<sup>6</sup> möchten wir folgende Anpassung im Bereich von Organschaften anregen.

Die Rz. Org.01 ff. im UmwStE zu den Auswirkungen von Umwandlungen auf eine Organshaft sollten vor dem Hintergrund des KöMoG aktualisiert werden, um sie

<sup>6</sup> Nach unserer Auffassung wäre es in sämtlichen Organschaftsfällen zweckmäßig und steuerrechtlich sinnvoll, wenn unabhängig von der durch § 2 UmwStG fingierten Rückwirkung für Zwecke der finanziellen Eingliederung ausschließlich auf die Fußstapfentheorie, d.h. den Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers, abgestellt werden würde; vgl. Ausführungen unter 2.2.

dem aktuellen Rechtsstand anzupassen. Es wird weiterhin auf Ausgleichsposten Bezug genommen, wenn gleich diese in der Folge des KöMoG durch die Einlagelösung ersetzt wurden.

**Petition: Der Wortlaut der Regelungen bezüglich Organschaften im UmwStE ist an die sog. Einlagelösung anzupassen.**

### 3. Reformbedarf in weiteren Steuergesetzen

#### 3.1 § 34a EStG

Die derzeit mit dem Referentenentwurf zum Wachstumsschancengesetz v. 14.07.2023 vorgeschlagenen Änderungen bei § 34a EStG sind grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings wird weiterhin nicht der Umstand behoben, dass nach unserer Auffassung die derzeitige Regelung des § 34a Abs. 6 EStG wirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen und Umstrukturierungen unnötig behindert. So lösen bspw. die Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG oder ein Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 EStG aus – und das ungeachtet dessen, ob die Einbringung oder der Formwechsel einkommens- und steuerneutral unter Buchwertfortführung erfolgt. In der Folge nutzen Unternehmen § 34a EStG schon deshalb nicht, da absehbare Umwandlungsvorgänge unweigerlich die Nachversteuerung auslösen.

Dies könnte durch eine vollständige Neufassung von § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG vermieden werden. In allen Fällen von Einbringungen und Formwechseln (inkl. Formwechsel i.S.v. § 1a Abs. 2 KStG) wäre eine Nachversteuerung über den Realisationstatbestand „Ausschüttung aus dem Einlagekonto“ sicherzustellen. Diese Neufassung müsste um den alternativen Realisationstatbestand „Veräußerung/Auflösung der Kapitalgesellschaft bzw. optierten Personengesellschaft“ ergänzt werden. Alternativ könnte die Nachversteuerung durch die Einstellung des nachversteuerungspflichtigen Betrages in die Kapitalrücklage oder durch die Bildung eines steuerlichen Merkpостens bedacht werden.

**Petition: Anpassung des Nachversteuerungstatbestands in § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG, damit in bestimmten Fällen der Einbringung oder des Formwechsels (inkl. des Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG) erst im Zeitpunkt der Ausschüttung aus den Einlagekonten der aufnehmenden Gesellschaften eine Nachversteuerung vorzunehmen ist.**

#### 3.2 § 6 Abs. 5 EStG – Keine unnötigen

### Sperrfristverletzungen

Da es in der Unternehmenspraxis in der Regel im Rahmen von Umstrukturierungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht zu einer Verlagerung von stillen Reserven kommt, da diese im Normalfall ohnehin über Ergänzungsbilanzen dem übertragenden Gesellschafter zugerechnet werden, sollte darüber nachgedacht werden, aus teleologischen Zwecken die Rückausnahme aus § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auch für die Körperschaftsklauseln einzuführen. D.h., dass auch hier nur ein rückwirkender Teilwertansatz erfolgen muss, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven nicht durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind.

Weiter halten wir es für sinnvoll, eine Vermeidung einer Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG bei sämtlichen (buchwertneutralen) Umwandlungen (inkl. fiktiver Formwechsel i.S.v. § 1a Abs. 2 KStG) in Erwägung zu ziehen. Denn die derzeitige Regelung erscheint insgesamt nicht zielgerichtet, da u.E. zwei steuerneutral mögliche Vorgänge insofern keine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift in Form der Sperrfristregelung benötigen. Insofern halten wir auch die Rz. 33 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011, IV C 6 -S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1279 für nachbesserungswürdig bzw. überholt. Eine (steuerneutrale) Umwandlung zu Buchwerten innerhalb der Sperrfrist stellt danach einen sperrfristauslösenden Tatbestand dar, wohingegen keine Sperrfristverletzung vorliegt, wenn innerhalb der Sperrfrist eine weitere unter § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG fallende, zum Buchwert erfolgende Übertragung vorgenommen wird (Rz. 23). Diese Ungleichbehandlung ist unseres Erachtens in keiner Weise gerechtfertigt.

Das Auslösen einer Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sollte durch eine gesetzliche Anpassung insgesamt vermieden werden. Diese sollte vorsehen, dass keine Sperrfristverletzung vorliegt, wenn innerhalb der Sperrfrist eine weitere Übertragung zum Buchwert erfolgt. Außerdem könnte § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG dahingehend ergänzt werden, dass Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, die zum Buchwert erfolgen, und damit auch die Ausübung der steuerneutralen Option nach § 1a KStG (fiktiver Formwechsel) keine Sperrfristverletzung auslösen.

**Petition: § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sollte dahingehend ergänzt werden, dass Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, die zum Buchwert erfolgen, sowie die Ausübung der Option nach § 1a KStG, keine Sperrfristverletzung auslösen.**

## 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](https://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](https://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.



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

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

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 jeweilig en Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.