



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an das Bundesministerium der Finanzen

Umwandlungssteuererlass

Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des
Umwandlungssteuergesetzes vom 11. Oktober 2023

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des
§ 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des
Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 0002100

30. November 2023

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	4
1	Berichts Anlass	6
2	Unklarheiten bei der Ausübung des Antragswahlrechts zum Wertansatz ausräumen	6
2.1	Steuerliche Schlussbilanz gemäß dem Antrag berichtigen	6
2.2	Antrag nach Abgabe der Steuererklärung einschränken	7
3	Gestaltungen mittels Rücklage nach § 6b EStG unterbinden	8
3.1	Grundsatz: Übergang steuerfreier Rücklagen	8
3.2	Sachverhalt: Umwandlung auf Verlustgesellschaft nach Rücklagenbildung ohne Absicht einer Reinvestition	8
3.3	Beispiel: Dauerhafte Minderung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns	9
3.4	Empfehlung: Gestaltung gesetzlich unterbinden	11
4	Umwandlung auf Übernehmerin mit Einnahmenüberschussrechnung praxistauglich regeln	12
5	Ausführungen zum Einbringungsgegenstand überdenken und ergänzen	14
6	Negative Anschaffungskosten der Anteile für eine Sacheinlage gesetzlich ausschließen	16
7	Sperrfristsuspendierung ohne Realisierung stiller Reserven rechtssicher unterbinden	18
8	Weitere Anmerkungen und Vorschläge	20

Abkürzungsverzeichnis

A

AO *Abgabenordnung*

B

BA *Betriebsausgabe(n)*

BFH *Bundesfinanzhof*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BV *Betriebsvermögen*

BVV *Betriebsvermögensvergleich*

E

EStG *Einkommensteuergesetz*

EStR *Einkommensteuer-Richtlinien*

EÜR *Einnahmenüberschussrechnung*

G

GA *Gewinnausschüttung*

GdE *Gesamtbetrag der Einkünfte*

GewSt *Gewerbsteuer*

H

HGB *Handelsgesetzbuch*

K

KSt *Körperschaftsteuer*

KStG *Körperschaftsteuergesetz*

M

Mio. *Million*

MU *Mitunternehmer*

R

R *Richtlinie*

Rn. *Randnummer*

S

SBV *Sonderbetriebsvermögen*

SolZ *Solidaritätszuschlag*

U

u. a. *unter anderem*

UmwStE *Umwandlungssteuererlass*

UmwStE-E *Entwurf des Umwandlungssteuererlasses*

UmwStG *Umwandlungssteuergesetz*

V

VG *Veräußerungsgewinn*

VZ *Veranlagungszeitraum*

Z

z. v. E. *zu versteuerndes Einkommen*

0 Zusammenfassung

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat den Entwurf eines neuen Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (Umwandlungssteuererlass) veröffentlicht. Der Bundesrechnungshof hat aufgrund seiner Prüfungserfahrungen Anlass gesehen, das BMF zu dem Entwurf zu beraten. Er hat ihm den Entwurf des Beratungsberichts zur Stellungnahme zugeleitet. Das BMF hat die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes zur Kenntnis genommen und will diese nach Abschluss der schriftlichen Verbändeanhörung im Rahmen der weiteren Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder prüfen.

- 0.1 Für die Ausübung des Wahlrechts zum Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten ist ein Antrag erforderlich. Das Antragswahlrecht ist bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz möglich. Sofern die Ansätze in der steuerlichen Schlussbilanz von dem Antrag abweichen, hat nach dem Entwurf des Umwandlungssteuererlasses (UmwStE-E) der Wertansatz entsprechend dem Antrag zu erfolgen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, ergänzend aufzunehmen, dass der Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz entsprechend eines ggf. abweichenden Antrags zu berichtigen ist. Zudem regt er an zu prüfen, ob die Möglichkeit der Antragstellung mit der erstmaligen Abgabe einer nach dem Umwandlungsbeschluss eingereichten Steuererklärung für den betreffenden Veranlagungszeitraum enden sollte. (Tz. 2)

- 0.2 Nach den Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes können Unternehmen die Besteuerung ihrer Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien dauerhaft mindern, indem sie eine steuerfreie Rücklage nach § 6b Absatz 3 Satz 1 EStG bilden, die anschließend auf eine Verlustgesellschaft im Zuge einer Umwandlung übertragen wird. Den Gewinn aus der Auflösung der Rücklage bei der Verlustgesellschaft verrechnet diese mit ihren Verlustvorträgen. So ist aus der vom Gesetzgeber zum Zwecke der Erleichterung von Reinvestitionen gewollten Steuerstundung eine nicht gewollte dauerhafte Steuerminderung aufgrund einer Gestaltung geworden.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, die Gestaltung mit der Rücklage nach § 6b EStG gesetzlich zu unterbinden. Hierzu könnte z. B. die Übertragung der Rücklage im Zuge von Umwandlungen untersagt oder die Korrektur bei Ausbleiben der Reinvestition bei dem übertragenden Rechtsträger angeordnet werden. (Tz. 3)

- 0.3 Der UmwStE-E sieht aufgrund eines Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) und abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung vor, bei einer Umwandlung auf eine Personengesellschaft mit zulässiger Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung von einer Übernahmebilanz und der Ermittlung eines Übergangsgewinns abzugehen. Nach dem UmwStE-E soll in diesen Fällen auf die zutreffende Erfassung von künftigen Erträgen geachtet werden.

Nach der Formulierung im UmwStE-E müsste die Finanzverwaltung die Erfassung einzelner Geschäftsvorfälle untersuchen. Der Bundesrechnungshof bezweifelt, dass dies

sich als praxistauglich erweist. Er empfiehlt, gesetzliche Grundlagen für die zutreffende Besteuerung der angesprochenen Fälle zu schaffen. (Tz. 4)

- 0.4 Das Vorhandensein des Ansatzwahlrechts nach § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG und damit die Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven ist entscheidend von dem Einbringungsgegenstand abhängig. Nach dem UmwStE-E richtet sich der Gegenstand einer Einbringung nach dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft. Eine Aussage hierzu trifft der UmwStE-E nur für die Verschmelzung (Betrieb) und den Formwechsel (Mitunternehmeranteile), mit erheblichen Unterschieden in den Rechtsfolgen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, im UmwStE-E auch eine Aussage zum Gegenstand der Einbringung bei Einzelrechtsnachfolge aufzunehmen. Dabei sollte die Anknüpfung an die verschiedenen Rechtsgeschäfte insgesamt überdacht werden. (Tz. 5)

- 0.5 Nach der Rechtsprechung des BFH (und abweichend von der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung) können die Anschaffungskosten durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum mangels eines anderslautenden Gesetzeswortlauts negativ werden. In der Folge soll die Verwaltungsauffassung im UmwStE-E nun gestrichen werden.

Der Bundesrechnungshof hält die bisherige Verwaltungsauffassung für folgerichtig und empfiehlt, eine entsprechende gesetzliche Regelung zu prüfen. Dabei sollte der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum zu ermitteln sein und nicht negativ werden dürfen, sodass auch negative Anschaffungskosten nicht entstehen könnten. (Tz. 6)

- 0.6 Der UmwStE-E will klarstellen, dass eine Sperrfristsuspendierung nach § 22 Absatz 2 Satz 5 UmwStG durch eine Veräußerung der erhaltenen Anteile nur bei vollständiger Aufdeckung der stillen Reserven eintreten kann. Da diese wertmäßige Einschränkung dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen ist, werden Einbringungen mit Buchwertansatz gestalterisch für das Löschen der Sperrfrist genutzt.

Der Bundesrechnungshof ist der Auffassung, dass eine Aussage im UmwStE-E nicht ausreicht, um die Gestaltungen wirksam zu unterbinden. Er empfiehlt daher, die eingeschränkte Anwendung des § 22 Absatz 2 Satz 5 UmwStG rechtssicher klarzustellen. Hierzu erscheint eine eindeutige gesetzliche Regelung erforderlich. (Tz. 7)

- 0.7 Der Bundesrechnungshof regt an, den UmwStE-E an weiteren Stellen anzupassen bzw. zu ergänzen. So sollte z. B. die streitanfällige Abgrenzung zwischen einem unmittelbar und einem nicht unmittelbar durch die Umwandlung begründeten deutschen Besteuerungsrecht überdacht sowie zu einzelnen Aufwendungen eine Aussage zur deren (Nicht-)Abziehbarkeit als Umwandlungskosten (z. B. Kosten für Gutachten, Migration IT-System) in den UmwStE-E aufgenommen werden. (Tz. 8)

1 Berichts Anlass

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat im Rahmen einer Verbändeanhörung den Entwurf eines neuen Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) vom 11. Oktober 2023 mit der Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 6. Dezember 2023 veröffentlicht.¹ Der Entwurf soll den Umwandlungssteuererlass (UmwStE) vom 11. November 2011² aktualisieren: Die seitdem durchgeführten Gesetzesänderungen und ergangene Rechtsprechung des BFH zum UmwStG sollen berücksichtigt werden. Darüber hinaus sind Klarstellungen und Präzisierungen, auch im Zusammenhang mit bekanntgewordenen Gestaltungen, aufgeführt.

Der Bundesrechnungshof hat aufgrund seiner Prüfungserfahrungen Anlass gesehen, das BMF zu dem Entwurf zu beraten.

Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Beratungsberichts Stellung zu nehmen. Es hat die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes zur Kenntnis genommen und will diese nach Abschluss der schriftlichen Verbändeanhörung im Rahmen der weiteren Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder prüfen.

2 Unklarheiten bei der Ausübung des Antragswahlrechts zum Wertansatz ausräumen

Umwandlungen³ führen als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zur Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven. Davon abweichend ermöglicht das UmwStG erfolgsneutrale Umwandlungen durch Ausübung des Wahlrechts zum Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten anstelle des gemeinen Werts.

2.1 Steuerliche Schlussbilanz gemäß dem Antrag berichtigen

In Rn. 03.29 UmwStE-E heißt es u. a.: *„Weichen die Ansätze in der steuerlichen Schlussbilanz von dem Antrag ab, hat der Wertansatz entsprechend dem Antrag zu erfolgen.“*

Unerwähnt bleibt im UmwStE-E, dass die steuerliche Schlussbilanz in einem solchen Fall gemäß dem Antrag zu korrigieren ist. Andernfalls fielen die Ansätze in der steuerlichen

¹ Online abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/nl/bcda7bb3-7136-471c-b8d3-75e2cac4fa94>.

² BMF vom 11. November 2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I S. 1314.

³ In diesem Bericht wird der Begriff „Umwandlungen“ allgemein für „Umwandlungen und Einbringungen i. S. d. UmwStG/UmwStE-E“ verwendet, sofern es nicht anders kenntlich gemacht ist.

Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers und die Ansätze in der Steuerbilanz des übernehmenden Rechtsträgers gemäß dem Antrag auseinander. Oder es kann ggf. zu einer Übernahme der Werte gemäß der vom Antrag abweichenden steuerlichen Schlussbilanz kommen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, ergänzend aufzunehmen, dass der Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz entsprechend dem Antrag zu berichtigen ist. Dabei kann der Antrag nur dann wirksam gestellt werden und ggf. von der steuerlichen Schlussbilanz abweichen, wenn letztere nicht vor dem maßgeblichen Antrag beim Finanzamt eingereicht wurde (§§ 3 Absatz 2 Satz 2, 11 Absatz 2 und 3 UmwStG).

2.2 Antrag nach Abgabe der Steuererklärung einschränken

Nach § 3 Absatz 2 Satz 2 UmwStG besteht das Antragswahlrecht bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz. In der Praxis sind Fälle anzutreffen, bei denen (zunächst) weder ein Antrag noch eine steuerliche Schlussbilanz beim Finanzamt eingereicht werden. In diesen Fällen wertet die Sachbearbeitung der Finanzämter in der Regel die Steuerbilanz zum Übertragungstichtag als konkludenten Antrag auf Buchwertansatz, auch wenn Rn. 03.29 UmwStE-E hierfür eine „ausdrückliche“ Erklärung fordert. Selbst bei einem Ansatz der Zwischenwerte oder der gemeinen Werte durch die Sachbearbeitung, d. h. unabhängig vom Ansatz des Finanzamts, bleibt gemäß dem Gesetzeswortlaut eine spätere Ausübung des Antragswahlrechts zulässig. Daher können der Antrag und die steuerliche Schlussbilanz noch während bzw. nach einer Betriebsprüfung eingereicht werden, um durch Wahlrechtsausübung die Ergebnisse der Betriebsprüfung (teilweise) zu kompensieren.

Der Bundesrechnungshof regt an zu prüfen, ob dies einzuschränken ist. So könnte ergänzend gesetzlich bestimmt werden, dass eine Antragstellung nur bis zu der erstmaligen Abgabe einer nach dem Umwandlungsbeschluss eingereichten Steuererklärung für den VZ des steuerlichen Übertragungstichtag möglich ist.

3 Gestaltungen mittels Rücklage nach § 6b EStG unterbinden

3.1 Grundsatz: Übergang steuerfreier Rücklagen

In Rn. 03.04 UmwStE-E wird ein Urteil des BFH⁴ aufgegriffen, wonach eine Rücklage nach § 6b EStG in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers aufzulösen ist, wenn die Reinvestitionsfrist am steuerlichen Übertragungsstichtag endet. Davon unberührt bleibt die Möglichkeit, diese steuerfreie Rücklage für bereits realisierte Gewinne (§ 6b Absatz 3 Satz 1 EStG) innerhalb der Reinvestitionsfrist von vier bzw. sechs Jahren gestalterisch zu nutzen. So kann die in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers ausgewiesene Rücklage nach § 6b EStG (vgl. Rn. 03.04, 11.03, 20.20 UmwStE-E) auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen (§§ 4 Absatz 1 Satz 1, 12 Absatz 1 Satz 1, 20 Absatz 2 UmwStG).

Nach den Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes wird dies von Unternehmen genutzt, um die Besteuerung ihrer Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien durch eine Übertragung auf Verlustgesellschaften teilweise oder vollständig⁵ zu vermeiden.

3.2 Sachverhalt: Umwandlung auf Verlustgesellschaft nach Rücklagenbildung ohne Absicht einer Reinvestition

Wenn ein Unternehmen z. B. Grundstücke (Grund und Boden, Gebäude) veräußert, werden stille Reserven realisiert. Der Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich zu versteuern.

Das Unternehmen hat jedoch durch die Nutzung des § 6b EStG zwei Möglichkeiten, anstatt der sofortigen Besteuerung eine Steuerstundung zu erreichen: Es kann die Gewinne von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter im Wirtschaftsjahr der Veräußerung erworbener Wirtschaftsgüter abziehen (§ 6b Absatz 1 EStG). Alternativ kann es eine auf vier bzw. sechs Jahre (Reinvestitionsfrist) befristete gewinnmindernde Rücklage bilden (§ 6b Absatz 3 EStG). Diese Rücklage kann bei einer späteren Reinvestition von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter abgezogen werden (§ 6b Absatz 3, Absatz 1 Satz 2 EStG). Sollte eine Reinvestition unterbleiben, ist die Rücklage nach Ablauf der Reinvestitionsfrist gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6b Absatz 3 Satz 5 EStG).

⁴ BFH vom 29. April 2020, XI R 39/18, BStBl II 2021 S. 517.

⁵ Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns bis 1 000 000 Euro unterbleibt vollständig, darüber zu 60 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres („Mindestgewinnbesteuerung“ i. S. d. § 10d Absatz 2 EStG, geplant mit Wachstumschancengesetz: Erhöhung der 60 % auf 80 % temporär für VZ 2024 bis 2027 - siehe Bundestagsdrucksache 20/8628).

Bei fehlender Reinvestitionsabsicht des Unternehmens könnte für die folgende Gestaltung eine Verlustgesellschaft genutzt werden:⁶ Das Unternehmen bzw. der Betrieb wird innerhalb der Reinvestitionsfrist auf bzw. in die Verlustgesellschaft umgewandelt bzw. eingebracht. Es wird zulässig ein Buchwertansatz gewählt. Das führt dazu, dass die Rücklage nach § 6b EStG vollständig auf die übernehmende Verlustgesellschaft übergeht. Die Übernehmerin löst am Ende der Reinvestitionsfrist die Rücklage auf. Dadurch entsteht ein Gewinn, den sie mit ihren Verlustvorträgen verrechnen kann. Die Besteuerung des ursprünglichen Veräußerungsgewinns konnte so dauerhaft gemindert werden. Intention des Gesetzgebers war jedoch eine Steuerstundung, um Reinvestitionen nicht zu behindern. Sofern für die Gestaltung ein Investor genutzt wird, verbleibt die Steuerersparnis anteilig bei dem veräußernden und dem erwerbenden Unternehmen durch Vereinbarung eines entsprechenden Kaufpreises für die Anteilsübertragung (siehe Beispiel in Tabelle 1).

3.3 Beispiel: Dauerhafte Minderung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns

Im Sachverhalt (Tz. 3.2) ist aus der vom Gesetzgeber zum Zwecke der Erleichterung von Reinvestitionen gewollten Steuerstundung eine nicht gewollte dauerhafte Steuererminderung aufgrund einer Gestaltung geworden. Durch die Rücklagenbildung (§ 6b EStG) und die nachfolgende Umwandlung unterblieb die Besteuerung bereits realisierter Gewinne. Die Tabelle 1 stellt vereinfacht und beispielhaft eine mögliche Auswirkung der Gestaltung dar.

⁶ In der Praxis ist unter Einschaltung externer Dienstleister ein fremder Käufer mit Verlustvorträgen (Investor) für das Gewinn-Unternehmen gesucht worden. Denkbar ist auch die Nutzung einer konzerneigenen Verlustgesellschaft.

Tabelle 1

Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG auf Verlustgesellschaft durch Umwandlung führt zur Minderung der Gewinnbesteuerung

Beispiel (vereinfachter Sachverhalt): Die Gewinn-GmbH veräußert ein Grundstück und erzielt daraus einen Veräußerungsgewinn von 10 Mio. Euro, für den sie in der Steuerbilanz vollständig eine Rücklage nach § 6b EStG passiviert. Anderes Vermögen besitzt sie nicht (mehr), sodass sie auf der Aktivseite „Bankguthaben“ über 10 Mio. Euro bilanziert. Ihre Gesellschafterin X-GmbH veräußert die Anteile an der Gewinn-GmbH für 8 Mio. Euro an die Verlust-GmbH, die verbleibende Verlustvorträge (§ 10d EStG, § 10a GewStG) in Höhe von 15 Mio. Euro hat. Anschließend wird die Gewinn-GmbH auf die Verlust-GmbH verschmolzen. Im Folgejahr löst die Verlust-GmbH die auf sie übergegangene Rücklage nach § 6b EStG erfolgswirksam auf und erzielt einen Gewinn (= GdE) von 10 Mio. Euro.

Werte in Euro	Grundfall: Besteuerung des VG bei Gewinn-GmbH (ohne Gestaltung)	Übertragung 6b-Rücklage (Verschmelzung): Be- steuerung bei Verlust- GmbH (mit Gestaltung)	Steuerminderung durch Gestaltung absolut/relativ	
Gewinn aus Veräußerung bzw. Rücklagenauflösung	10 000 000	10 000 000		
Nutzung Verlustvortrag: Verlustabzug 1 Mio. Euro		-1 000 000		
60 % des restlichen GdE		-5 400 000		
z. v. E.	10 000 000	3 600 000		
KSt/SolZ/GewSt (ca. 30 %)	3 000 000	1 080 000	1 920 000	64 %
Verbleiben nach Steuern	7 000 000	8 920 000		
Zunahme Liquidität durch Gestaltung:				
	Gewinn-GmbH/X-GmbH	Verlust-GmbH		
Zu/Abgang KP für Anteile	8 000 000	-8 000 000		
Ab/Zugang Bankguthaben	-10 000 000	10 000 000		
Wegfall Steuerzahlung	3 000 000			
Steuern Rücklagenauflösung		-1 080 000		
Zunahme Liquidität	1 000 000	920 000		
Zusätzliche Auswirkung bei Anteilseignerin X-GmbH: a) ohne / b) mit Gestaltung:				
a) GA an X-GmbH	7 000 000			
5 % nichtabziehbare BA (§ 8b Abs. 5 KStG)	350 000			
KSt/SolZ (15,825 %)	55 388			
b) VG aus Anteilsverkauf				
Veräußerungspreis		8 000 000		
Anschaffungskosten (An- nahme 500 000 Euro)		-500 000		
Veräußerungsgewinn		7 500 000		
5 % nichtabziehbare BA (§ 8b Abs. 3 KStG)		375 000		
KSt/SolZ (15,825 %)		59 344		

Quelle: Bundesrechnungshof. Eigene Darstellung auf der Basis bekanntgewordener Gestaltungen.

Das Beispiel in Tabelle 1 zeigt, dass der Veräußerungsgewinn der Gewinn-GmbH für das Grundstück anstatt mit 3 Mio. Euro durch die Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG auf die Verlust-GmbH nur mit 1,08 Mio. Euro besteuert wird. Die Steuererminderung beträgt 1,92 Mio. Euro und damit 64 %. Durch die Gestaltung kann ein Veräußerungsgewinn bis zu 1 Mio. Euro vollständig ohne Besteuerung bleiben. Dass dies im Beispiel nicht gelingt, ist auf die „Mindestgewinnbesteuerung“ (§ 10d EStG) zurückzuführen: Gewinne über 1 Mio. Euro können nur zu 60 % des Gesamtbetrags der Einkünfte mit Verlustvorträgen verrechnet werden. Folglich liegt die Steuerersparnis mindestens bei gut 60 % und maximal bei 100 %. Je kleiner der Gewinn ist, desto dichter rückt die Ersparnis an 100 % heran. Umgekehrt nähert sich die Ersparnis mit Zunahme des Gewinns den 60 %. Sofern die Pläne der Bundesregierung umgesetzt werden, wird die untere 60 %-Grenze temporär auf 80 % angehoben.⁷

Bei der Anteilseignerin X-GmbH ergibt sich hinsichtlich der laufenden Besteuerung kaum eine Abweichung, da sowohl die Gewinnausschüttung von der Gewinn- an die X-GmbH als auch der Gewinn der X-GmbH aus der Veräußerung der Anteile an der Gewinn-GmbH grundsätzlich steuerfrei bleiben und jeweils 5 % als nichtabziehbare Betriebsausgaben gelten (§ 8b Absatz 1 und 5 bzw. Absatz 2 und 3 KStG).⁸

Im Beispiel wurde die Steuerersparnis fast hälftig geteilt: Die liquiden Mittel der Anteilseignerin X-GmbH erhöhten sich um ca. 1 Mio. Euro, die der Verlust-GmbH um 920 Tsd. Euro. Eine andere Aufteilung wird über eine entsprechende Kaufpreisbestimmung bewirkt.

3.4 Empfehlung: Gestaltung gesetzlich unterbinden

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, die Gestaltungen mit der Rücklage nach § 6b EStG zu unterbinden. Hierfür wäre nach seiner Auffassung jedoch eine gesetzliche Regelung erforderlich.

Dazu könnte die Übertragung der Rücklage im Zuge von Umwandlungen grundsätzlich untersagt werden. Dies würde zwar die Möglichkeit eines Buchwertansatzes einschränken, denn die Folge wäre in den einschlägigen Fällen ein zwingender Ansatz von Zwischenwerten (oder ggf. gemeinen Werten). Die Einschränkung betreffe jedoch nur bereits realisierte Gewinne.

Ein milderer Mittel könnte z. B. sein, bei einer ausbleibenden Reinvestition durch den übernehmenden Rechtsträger die erfolgswirksame Auflösung der Rücklage nach § 6b EStG rückwirkend zum Stichtag der Rücklagenbildung anzuordnen. In diesem Fall müsste die gebildete

⁷ Siehe Fußnote 5.

⁸ Für die Verschmelzung der Gewinn-GmbH auf die X-GmbH (ohne Gestaltung) oder Verlust-GmbH (mit Gestaltung) ist § 8b KStG ebenfalls anzuwenden (§ 12 Absatz 2 Satz 2 UmwStG).

Rücklage beim übertragenden Rechtsträger wieder aufgelöst und könnte mangels Übergangs nicht mit Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden.⁹

4 Umwandlung auf Übernehmerin mit Einnahmenüberschussrechnung praxistauglich regeln

Die Finanzverwaltung ist in Rn. 04.03 UmwStE bisher davon ausgegangen, dass bei einer Verschmelzung durch Aufnahme auf eine Personengesellschaft der übernehmende Rechtsträger (Übernehmerin), unabhängig von der Art der bisherigen Gewinnermittlung, den Vorgang als laufenden Geschäftsvorfall (in der regulären Bilanz) erfassen muss. Bei einer Verschmelzung durch Neugründung sei eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Dagegen entschied der BFH, das Gesetz bestimme weder, dass die Übernehmerin die übernommenen Werte zu bilanzieren, noch, dass sie eine Bilanz zum steuerlichen Übertragungsstichtag aufzustellen habe.¹⁰ Damit wich der BFH von der Auffassung der Finanzverwaltung und der „herrschenden Meinung im Fachschrifttum“¹¹ ab.

Als Reaktion auf diese BFH-Rechtsprechung ist in Rn. 04.03 UmwStE-E folgende ergänzende Formulierung vorgesehen: „Für den Fall, dass die Übernehmerin ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG ermittelt, ist auf den steuerlichen Übertragungsstichtag eine eigene Übernahmebilanz, in der das zusammengefasste Betriebsvermögen ausgewiesen wird, nicht aufzustellen (...). Da ein Übergangsgewinn bzw. -verlust nach R 4.6 Absatz 2 EStR in diesen Fällen nicht zu ermitteln ist, ist auf die zutreffende Erfassung von künftigen Erträgen (z. B. Forderungsrückzahlung) zu achten.“

Der Bundesrechnungshof begrüßt das Bestreben, die BFH-Rechtsprechung zu berücksichtigen. Er bezweifelt jedoch, dass sich die obige Ergänzung als praxistauglich erweist:

Wird z. B. eine Kapitalgesellschaft auf ein Personenunternehmen (natürliche Person, Personengesellschaft) verschmolzen, gehen die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft mit den Werten gemäß Schlussbilanz auf das Personenunternehmen über. Eine Kapitalgesellschaft ist handelsrechtlich stets buchführungs- und bilanzierungspflichtig (§§ 6, 238, 242, 264 HGB). Daher kann sie auch für steuerliche Zwecke (siehe § 140 AO) den Gewinn nicht durch Einnahmenüberschussrechnung (EÜR, § 4 Absatz 3 EStG), sondern muss ihn durch Betriebsvermögensvergleich (BVV, §§ 5, 4 Absatz 1 EStG) ermitteln.

⁹ Eine ähnliche Regelung, jedoch nicht bilanziell, trifft § 7g Absatz 3 EStG (Rückgängigmachung Investitionsabzugsbetrag). Sofern eine Änderung der Bilanz nicht gewünscht wird, könnte außerbilanziell eine Hinzurechnung beim übertragenden Rechtsträger in seinem letzten VZ und eine Abrechnung beim übernehmenden Rechtsträger im VZ der gewinnerhöhenden Rücklagenauflösung zwecks Ausgleichs vorgenommen werden.

¹⁰ BFH vom 5. November 2015, III R 12/13 und III R 13/13, BStBl 2016 II S. 420 und 468.

¹¹ BFH vom 5. November 2015, III R 12/13, BStBl 2016 II S. 420, Rn. 45 f.

Wird das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft in einem Personenunternehmen, das den Gewinn zulässig durch EÜR ermittelt, fortgeführt, unterliegen die bisher durch BVV ermittelten Werte des übergegangenen Betriebsvermögens ab dem steuerlichen Übertragungsstichtag den Regeln der EÜR. In einem solchen Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart muss grundsätzlich ein Übergangsergebnis (Gewinn oder Verlust) ermittelt werden. Andernfalls kann es zu nicht und/oder doppelt besteuerten Erträgen und erfassten Aufwendungen kommen: Weist die Kapitalgesellschaft in der Schlussbilanz z. B. eine Verbindlichkeit für eine an sie erbrachte Handwerkerleistung über 119 000 Euro laut Eingangsrechnung aus, hat sie den Leistungsbetrag über 100 000 Euro als Aufwand gebucht und den Vorsteuerabzug über 19 000 Euro berücksichtigt. Begleitet die Übernehmerin mit EÜR den Rechnungsbetrag von 119 000 Euro nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag, erfasst sie grundsätzlich den kompletten Bankabgang von 119 000 Euro als Betriebsausgabe. Sofern sie auch den Vorsteueranspruch gegenüber dem Finanzamt über 19 000 Euro vereinnahmt, hat sie diesen als Betriebseinnahme zu behandeln, sodass zumindest ein Betrag von 100 000 Euro (doppelt), ggf. sogar 119 000 Euro zu Unrecht als Aufwand angesetzt wurde. Nach der Formulierung im UmwStE-E müsste nun jeder einzelne Geschäftsvorfall auf eine zutreffende Erfassung über eine Gesamtbetrachtung beim übertragenden und übernehmenden Rechtsträger durch das Finanzamt untersucht werden. Dies stellt einen erheblichen Verwaltungsaufwand dar und dürfte regelmäßig bereits daran scheitern, dass dem Finanzamt jenseits einer Betriebsprüfung nicht alle Geschäftsvorfälle mitgeteilt werden.

Es genügt nach Auffassung des Bundesrechnungshofes daher nicht, im BMF-Schreiben darauf hinzuweisen, dass auf die zutreffende Erfassung von künftigen Erträgen geachtet werden soll. Vielmehr müssten die gesetzlichen Grundlagen für eine zutreffende Besteuerung geschaffen werden. Dazu könnte z. B.

- die zwingende Vorlage einer Übergangsgewinnermittlung und die Erfassung des Übergangsergebnisses beim Wechsel der Gewinnermittlungsart für das übertragende Betriebsvermögen im Zuge einer Umwandlung gesetzlich geregelt werden oder
- eine Übertragungs- bzw. Schlussbilanz und eine Eröffnungs- bzw. Übernahmebilanz wie beispielsweise bei einem Formwechsel angeordnet werden (vgl. §§ 9, 25 UmwStG).

Letzteres würde einen zwingenden Übergang der Übernehmerin zum BVV bedeuten, sodass die Übernehmerin erst später wieder, bei Vorliegen der Voraussetzungen, zur Gewinnermittlung durch EÜR zurückkehren könnte. Das Übergangsergebnis durch Wechsel der Gewinnermittlungsart wäre in beiden Fällen als laufender Gewinn bzw. Verlust und nicht als Teil des Übernahmeergebnisses i. S. d. § 4 Absatz 4 UmwStG zu erfassen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, eine praxistaugliche gesetzliche Regelung für die angesprochenen Fälle zu prüfen.

5 Ausführungen zum Einbringungsgegenstand überdenken und ergänzen

Gemäß Rn. 20.05 UmwStE-E richtet sich der Einbringungsgegenstand i. S. d. § 20 UmwStG nach dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft: Bei Verschmelzung einer Personengesellschaft ist es der Betrieb. Beim Formwechsel einer Personengesellschaft (§ 25 UmwStG)¹² sind es die Mitunternehmeranteile (MU-Anteile).¹³ Zwar lässt sich anhand des zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts (Verschmelzung als Vermögensübertragung, Formwechsel als bloße Änderung des Rechtskleids) die unterschiedliche Beurteilung des Einbringungsgegenstands begründen. Es ergeben sich jedoch erhebliche Unterschiede in den Rechtsfolgen bei identischer Ausgangslage und ähnlichem Ergebnis (siehe Beispiel in Tabelle 2).

¹² Verweis auf §§ 20 bis 23 UmwStG.

¹³ Vgl. BFH vom 21. Februar 2022, I R 13/19, BFH/NV 2022, 1157-1160; siehe auch Fußnote 15.

Tabelle 2

Einbringung durch Verschmelzung (Betrieb) ungünstiger als durch Formwechsel (Mitunternehmeranteile) – offene Fragen

Beispiel (vereinfachter Sachverhalt): A und B sind zu je ½ an der AB OHG beteiligt. Sie sind Mitunternehmer (MU) der AB OHG. Das BV der AB OHG besteht aus Maschinen im Gesamthandsvermögen (Buchwert 200 000 Euro, gemeiner Wert 500 000 Euro), dem Sonderbetriebsvermögen (SBV) des A (Grundstück A: Buchwert 50 000 Euro, gemeiner Wert 150 000 Euro) und dem SBV des B (Grundstück B: Buchwert 100 000 Euro, gemeiner Wert 300 000 Euro). Alle Wirtschaftsgüter sind funktional wesentliche Betriebsgrundlagen. Die AB OHG will ihre Geschäfte als AB GmbH fortführen. Dabei soll das Grundstück des A nicht BV der AB GmbH werden. A und B wollen keine Besteuerung des Vorgangs und betrachten folgende Alternativen für die AB OHG:

- Verschmelzung auf die neugegründete AB GmbH (Gesamtrechtsnachfolge)
- Formwechsel in die AB GmbH (Rechtskleidänderung)
- Einzelne Übertragung der Wirtschaftsgüter in einem einheitlichen Vorgang auf AB GmbH (Einzelrechtsnachfolge)

	a) Verschmelzung	b) Formwechsel	c) Einzelrechtsnachfolge
Erhalt Gegenleistung (Anteile an AB GmbH)	A und B	A und B	A und B
Untergang AH OHG	Ja	Ja	Ja
Einbringende ¹⁴	A und B	A und B	A und B
Einbringungsgegenstand grundsätzlich ¹⁵	Betrieb	MU-Anteil des A MU-Anteil des B	Betrieb oder MU-Anteile des A und B (?)
Übertragung Sachgesamtheit i. S. d. § 20 Absatz 1 UmwStG im Beispielsachverhalt	Nein: keine Einbringung „Betrieb“ (Zurückbehalten Grundstück A als funktional wesentliche Betriebsgrundlage)	Teilweise: Nein für MU-Anteil A (Zurückbehalten SBV), Ja für MU-Anteil B	Offen: h. M. „Teilweise“ wie unter b) - Andere Auffassung „Nein“ wie unter a)
Rechtsfolge	Aufdeckung aller stiller Reserven	Aufdeckung der stillen Reserven MU-Anteil A	Lösung wie unter a) oder b)
Veräußerungs- bzw. Einbringungsgewinn A	250 000 Euro ($1/2 \cdot (500\,000 - 200\,000)$ plus 150 000-50 000)	250 000 Euro ($1/2 \cdot (500\,000 - 200\,000)$ plus 150 000-50 000)	250 000 Euro ($1/2 \cdot (500\,000 - 200\,000)$ plus 150 000-50 000)
Veräußerungs- bzw. Einbringungsgewinn B	350 000 Euro ($1/2 \cdot (500\,000 - 200\,000)$ plus 300 000-100 000)	0 Euro	350 000 oder 0 Euro
Summe aufgedeckte stille Reserven	600 000 Euro	250 000 Euro	600 000 oder 250 000 Euro

Quelle: Bundesrechnungshof. Eigene Darstellung anhand der Aussagen im UmwStE-E und der Fachliteratur.¹⁶

In der Tabelle 2 ist klar zu erkennen, dass es für das Vorhandensein eines Ansatzwahlrechts nach § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG und damit für die Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven entscheidend darauf ankommt, ob Einbringungsgegenstand der Betrieb oder aber die Mitunternehmeranteile sind (600 000 oder 250 000 Euro). Dabei wird in allen Varianten des Beispielsachverhalts das Betriebsvermögen der AB OHG teilweise in der AB GmbH

¹⁴ Vgl. Rn. 20.03 UmwStE-E.

fortgeführt. Für den Fall der Einzelrechtsnachfolge lässt der UmwStE-E offen, von welchem Einbringungsgegenstand die Finanzverwaltung ausgeht.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, in Rn. 20.05 UmwStE-E eine Aussage zur Vorgehensweise bei Einzelrechtsnachfolge aufzunehmen. Dabei sollte nochmals überdacht werden, ob es sachgerecht ist, an die verschiedenen Rechtsgeschäfte derart erheblich voneinander abweichende Rechtsfolgen zu knüpfen.

6 Negative Anschaffungskosten der Anteile für eine Sacheinlage gesetzlich ausschließen

Nach § 20 Absatz 3 Satz 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis (der Sachgesamtheit) und als Anschaffungskosten der (erhaltenen) Anteile. Der steuerliche Übertragungsstichtag (Einbringungszeitpunkt) kann bis zu acht Monate zurückbezogen werden (§ 20 Absatz 6 UmwStG).¹⁵ Dadurch ergibt sich bei Rückbeziehung der Einbringung ein Rückwirkungszeitraum zwischen dem Einbringungszeitpunkt und dem tatsächlichen Vollzug der Einbringung. Nach § 20 Absatz 5 Satz 2 UmwStG gilt die Rückbeziehung jedoch nicht für Entnahmen und Einlagen, sodass die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um die Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum zu vermindern bzw. erhöhen sind (§ 20 Absatz 5 Satz 3 UmwStG).

Nach § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 UmwStG ist der Ansatz eines Buch- oder Zwischenwerts (anstelle des höheren gemeinen Werts) eingeschränkt, wenn die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten übersteigen. Demnach darf kein negatives Betriebsvermögen übertragen werden. In Höhe der positiven Differenz aus Passiv- und Aktivposten muss eine Wertaufstockung vorgenommen werden, sodass das eingebrachte Betriebsvermögen beim übernehmenden Rechtsträger mindestens mit Null Euro anzusetzen ist.

Soweit ein Entnahmesaldo im Rückwirkungszeitpunkt zu einem negativen eingebrachten Betriebsvermögen führen würde, sah die Finanzverwaltung bisher einen Anwendungsfall des § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 UmwStG. In Rn. 20.19 UmwStE heißt es: „*Das eingebrachte*

¹⁵ Zur Verschmelzung und zum Formwechsel trifft Rn. 20.05 UmwStE-E Aussagen bezüglich des Einbringungsgegenstands, nicht jedoch zur Auf- und Abspaltung und zur Einzelrechtsnachfolge. Die Fachliteratur wendet die Aussagen zur Verschmelzung (Betrieb) für die Auf- und Abspaltung entsprechend (Teilbetrieb) an. Hinsichtlich der Einzelrechtsnachfolge ergibt sich ein uneinheitliches Bild: Die h. M. geht davon aus, dass Einbringungsgegenstand die Mitunternehmeranteile sind (z. B. *Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 20 UmwStG Rz. 75 ff., mit Angabe weiterer Nachweise). Andere erkennen eine Einbringung des Betriebs (z. B. *Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Tz. 39b).

¹⁶ Siehe auch Fußnote 15.

¹⁷ Im Zuge der Corona-Hilfsmaßnahmen war vorübergehend ein steuerlicher Rückbezug von zwölf Monaten zulässig (§ 27 Absatz 15 UmwStG).

Betriebsvermögen darf auch durch Entnahmen während des Rückbeziehungszeitraums nicht negativ werden; deshalb ist eine Wertaufstockung nach § 20 Absatz 5 i. V. m. Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 UmwStG ggf. auch vorzunehmen, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen ohne Aufstockung während des Rückwirkungszeitraums negativ würde.“

Dieser Passus soll im UmwStE-E gestrichen werden, wohl weil der BFH¹⁸ der Sichtweise der Finanzverwaltung widersprochen hat. Der BFH urteilte, die Minderung der Anschaffungskosten des Einbringenden durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum könne auch zu einem negativen Wert führen. Denn aus dem zwischen § 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG 2002 (aktuelle Fassung § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 UmwStG) und § 20 Absatz 7 Satz 3 UmwStG 2002 (aktuelle Fassung § 20 Absatz 5 Satz 3 UmwStG) bestehenden Regelungszusammenhang folge nicht, dass § 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG 2002 über den Wortlaut hinaus anzuwenden wäre.

Der Bundesrechnungshof hält die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung für folgerichtig. Demnach erscheint eine gesetzliche Regelung geboten, die diese Auffassung abbildet und dabei die Ausführungen des BFH zum Wortlaut und Regelungszusammenhang beachtet. Es sollte klar zum Ausdruck kommen, dass der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum zu ermitteln ist und nicht negativ werden darf, sodass ggf. eine Wertaufstockung bis auf Null Euro vorzunehmen ist. In der Folge wäre die Entstehung negativer Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum ausgeschlossen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, eine entsprechende gesetzliche Regelung zu prüfen.

¹⁸ BFH vom 7. März 2018, I R 12/16, BFH/NV 2018, 1063 (ergangen zu den Vorgängerregelungen § 20 Absatz 2 Satz 4 und Absatz 7 Satz 3 UmwStG 2002).

7 Sperrfristsuspendierung ohne Realisierung stiller Reserven rechtssicher unterbinden

Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft können im Zuge einer Sacheinlage (§ 20 Absatz 1 UmwStG) oder eines Anteilstauschs (§ 21 Absatz 1 UmwStG) bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen unter dem gemeinen Wert in eine (andere) Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Übernehmerin) gegen Gewährung von Anteilen an der Übernehmerin (erhaltene Anteile) eingebracht werden. Sofern die Übernehmerin die eingebrachten Anteile (an der erworbenen Gesellschaft) nach § 22 Absatz 2 Satz 1 UmwStG innerhalb einer siebenjährigen Sperrfrist ab dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist bei Einbringenden, für die die Steuerbefreiung des § 8b Absatz 2 KStG nicht gilt, nachträglich ein Gewinn aus der Einbringung zum Einbringungszeitpunkt zu besteuern (Einbringungsgewinn II).¹⁹ Nach § 22 Absatz 2 Satz 5 UmwStG sind die Sätze 1 bis 4 der Norm jedoch nicht anzuwenden, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat.²⁰ D. h.: In diesem Fall kommt es nicht zu einer rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns II.

Sämtliche Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge gelten als Veräußerung. Diesen Umstand machen sich nach Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes einige Unternehmen zunutze, um eine erfolgsneutrale Umwandlung (Ketteneinbringung zu Buchwerten) als auslösendes Moment für die Löschung der Sperrfrist gemäß § 22 Absatz 2 Satz 5 UmwStG darzustellen, sodass die Besteuerung des Einbringungsgewinns II unterbleiben soll, obwohl es nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven kam. Folgendes Beispiel verdeutlicht die Gestaltung:

¹⁹ Andernfalls käme es zu einer Statusverbesserung (Anwendung des § 8b Absatz 2 KStG bei Übernehmerin).

²⁰ Damit soll eine Doppelbesteuerung der stillen Reserven beim Einbringenden verhindert werden. Andernfalls würde nicht nur der Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden besteuert werden, sondern ggf. auch ein Einbringungsgewinn II bei einer Sperrfristverletzung nach § 22 Absatz 2 Satz 1 UmwStG aufgrund einer Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die Übernehmerin.

Beispiel

Kettenanteilstausch als mögliche Sperrfristsuspendierung?

Ausgangspunkt: A ist eine natürliche Person, die 100 % der Anteile an der X GmbH hält.

1. Schritt (Anteilstausch 1):

A bringt im Jahr 01 seine Anteile an der X GmbH („eingebrachte X-Anteile“) mittels eines qualifizierten Anteilstauschs (§ 21 Absatz 1 Satz 2 UmwStG) zulässig zu Buchwerten in die Y GmbH gegen Gewährung neuer Anteile an der Y GmbH („erhaltene Y-Anteile“) ein.

2. Schritt (Anteilstausch 2):

A bringt im Jahr 02 seine Anteile an der Y GmbH („erhaltene Y-Anteile“ aus Schritt 1 = „eingebrachte Y-Anteile“ aus Schritt 2) weiter ein: wieder mittels qualifizierten Anteilstauschs (§ 21 Absatz 1 Satz 2 UmwStG), zulässig zu Buchwerten, in die Z GmbH, gegen Gewährung neuer Anteile an der Z GmbH („erhaltene Z-Anteile“).

Dieser Anteilstausch 2 stellt keine Sperrfristverletzung nach § 22 Absatz 2 Satz 1 UmwStG für den Anteilstausch 1 dar, da weder eine Veräußerung der eingebrachten X-Anteile noch eine Veräußerung durch die Übernehmerin aus Anteilstausch 1 gegeben ist.

3. Schritt (Veräußerung):

Die Y GmbH veräußert im Jahr 03 die Anteile an der X GmbH („eingebrachte X-Anteile“ aus Schritt 1) an einen Dritten unter Anwendung des § 8b Absatz 2 und 3 KStG (100 % Steuerfreistellung, pauschal 5 % nicht abziehbare Betriebsausgaben).

Die Y GmbH ist die Übernehmerin aus dem Anteilstausch 1. Mit Schritt 3 hat die Y GmbH die im Zuge des Anteilstauschs 1 eingebrachten X-Anteile innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert. Der Einbringende des Anteilstauschs 1 war die natürliche Person A, für die der § 8b Absatz 2 KStG nicht gilt. Daher stellt die Veräußerung im 3. Schritt zunächst eine Sperrfristverletzung nach § 22 Absatz 2 Satz 1 UmwStG dar, sodass A grundsätzlich einen Einbringungsgewinn II rückwirkend im Jahr 01 zu versteuern hat.

Nach Ansicht von A liegt jedoch ein Fall des § 22 Absatz 2 Satz 5 UmwStG vor: A habe mit dem Anteilstausch 2, der vor der Veräußerung des Schritts 3 stattfand, die erhaltenen Y-Anteile veräußert. Dass dabei die stillen Reserven nicht aufgedeckt wurden, sei nach dem Wortlaut der Norm irrelevant. Folglich läge bei Veräußerung im Schritt 3 einer Sperrfristverletzung für die X-Anteile nicht mehr vor. § 22 Absatz 2 Satz 1 UmwStG könnte nicht greifen.

Quelle: Bundesrechnungshof. Eigene Darstellung auf der Basis bekanntgewordener Gestaltungen.

Zweifellos stellt der qualifizierte Anteilstausch 2 des Beispiels eine Veräußerung dar. Allerdings werden dabei die stillen Reserven nicht aufgedeckt, sodass im Beispielfall nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Sperrfristsuspendierung durch § 22 Absatz 2 Satz 5 UmwStG dem Ziel der Norm zuwiderlaufen würde und somit nicht vorliegen könne. Um dies klarzustellen, ist in Rn. 22.17 UmwStE-E eine Formulierung zum Veräußerungsbegriff im Sinne des

§ 22 Absatz 2 Satz 5 UmwStG vorgesehen. Demnach soll eine rückwirkende Einbringungsge-
winnbesteuerung aufgrund einer vorherigen Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den
Einbringenden „nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift“ nur dann unterbleiben, „wenn die
vorangehende Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden die vollständige
Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hatte.“ Sowohl innerhalb der Finanzverwaltung als
auch in der Fachliteratur²¹ ist umstritten, ob eine Auslegung des aktuellen Gesetzeswortlauts
im Sinne der Rn. 22.17 UmwStE-E möglich ist und eine Äußerung in einem BMF-Schreiben
ausreicht, um die Gestaltungen wirksam zu unterbinden.

Da im Falle einer Sperrfristsuspendierung ohne Aufdeckung aller stillen Reserven über § 22
Absatz 2 Satz 5 UmwStG die Verstrickungsregelung des § 22 Absatz 2 UmwStG ins Leere lau-
fen würde, begrüßt der Bundesrechnungshof die Aussage zur Auslegung des § 22 Absatz 2
Satz 5 UmwStG im UmwStE-E. Er teilt jedoch die Auffassung, dass sie nicht ausreicht, um die
Gestaltungen wirksam zu unterbinden.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, die eingeschränkte Anwendung des § 22 Absatz 2 Satz 5
UmwStG rechtssicher klarzustellen. Hierzu erscheint eine eindeutige gesetzliche Regelung
erforderlich.

8 Weitere Anmerkungen und Vorschläge

Zu den folgenden Randnummern des UmwStE-E regt der Bundesrechnungshof an, den Wort-
laut anzupassen bzw. Ergänzungen vorzunehmen, um Unklarheiten zu vermeiden und die
Praxistauglichkeit zu erhöhen:

- In der Rn. 01.25 (und 01.40) wird ausgeführt, ein ausländischer Umwandlungsvorgang
mit einer baren Zuzahlung von „nicht nur geringfügig mehr als 10 %“ des Gesamtnennbe-
trags der gewährten Anteile sei nicht mit einer inländischen Umwandlung vergleichbar.
Um Rechtsstreitigkeiten zur Auslegung des Begriffs „geringfügig“ zu vermeiden, bedarf es
nach Auffassung des Bundesrechnungshofes konkreter Erläuterungen hierzu im
UmwStE-E.
- In der Rn. 01.38b sollte klar zum Ausdruck kommen, dass sich die einschränkenden Aus-
führungen zum Hinaus- und Hereinformwechsel nur auf den in Rn. 01.38a eingeführten
Begriff „homogen“ beziehen.
- Der UmwStE-E sollte zu den Vorgängen i. S. d. § 2 Absatz 5 UmwStG die Anwendungsfälle
und die durchzuführenden Korrekturen verdeutlichen, z. B. hinter der Rn. 02.40b.

²¹ Z. B. Patt, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 22 UmwStG Tz. 75b (mit Angabe weite-
rer Nachweise). Patt geht von einer Sperrfristsuspendierung aus und meint: „Eine Auslegung der weit typi-
sierten Norm nach ihrem Telos würde daher keine Füllung planwidriger Lücken, sondern eher gesetzgeberi-
sche Tätigkeit bedeuten (...), und ist daher mE abzulehnen.“

- Die laut Rn. 03.09a erforderliche Abgrenzung zwischen einem unmittelbar und einem nicht unmittelbar durch die Umwandlung begründeten deutschen Besteuerungsrecht könnte sich als streitanfällig erweisen. Die Finanzverwaltung will damit bei grenzüberschreitenden Umwandlungen für einige Sachverhalte die Anwendung des UmwStG ausschließen, um hierfür die allgemeinen Regelungen der §§ 4 Absatz 1 Satz 8, 6 Absatz 1 Nummer 5a EStG anwenden zu können. Nach Ansicht des Bundesrechnungshofes sollte geprüft werden, ob die Regelungen in den §§ 3, 4 UmwStG und dem § 6 Absatz 1 Nummer 5a EStG angeglichen werden können, sodass die angedachte komplizierte und streitanfällige Abgrenzung unterbleibt.
- In der Rn. 04.34 (und damit auch Rn. 12.05) wird ein Urteil des BFH zitiert.²² Demnach ist die Entscheidung über das Vorliegen von (teilweise oder vollständig nicht abziehbaren) „Kosten für den Vermögensübergang“ (Umwandlungskosten, nicht Einbringungskosten) nach dem Veranlassungsprinzip gemäß des „auslösenden Moments“ zu treffen. Der Bundesrechnungshof hält es für sachgerecht, für die in der Praxis teilweise schwierige Abgrenzung im UmwStE-E zu einzelnen Positionen (z. B. Gutachtenkosten, Kosten für Migration/Implementierung des IT-Systems) eine Aussage zu treffen.
- Rn. 13.11, Spiegelstrich 4, sollte um die Rechtsgrundlage (§ 17 Absatz 6 EStG) für die eventuelle Geltung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft als solche i. S. d. § 17 Absatzes 1 Satz 1 EStG auch bei einer Beteiligungshöhe unter 1 % ergänzt werden.
- Bei Umsetzung der vorgesehenen Änderungen des § 15 Absatz 2 UmwStG durch den Entwurf eines Wachstumschancengesetzes²³ müssten die Rn. 15.22 ff. teilweise überarbeitet werden.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Hupertz, Tarifbeschäftigte

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.

²² BFH vom 23. November 2022, I R 25/20, BStBl 2023 II S. 612.

²³ Entwurf der Bundesregierung eines Wachstumschancengesetz, Bundestagsdrucksache 20/8628, Artikel 10.