

Tagungsbericht

Am Dienstag, dem 30. Januar 2024, fand in der Burgstraße 21 um 18 Uhr die dritte Veranstaltung des Sächsischen Steuerkreises e.V. im Vortragsturnus des akademischen Jahres 2023/2024 statt. Zu unserer Freude durften wir zahlreiche Teilnehmende vor Ort begrüßen (insgesamt 33 Teilnehmende). Daneben erfreute sich die Veranstaltung einer regen Beteiligung im Online-Livestream (insgesamt 204 Teilnehmende). Unsere Referenten *Prof. Dr. Dirk Jäschke* – Referent am Staatsministerium der Finanzen im Freistaat Sachsen –, *Andrea Bilitewski* – Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin und Partnerin bei Deloitte in Hamburg – und *Dr. Rolf Möhlenbrock* – Rechtsanwalt und Steuerberater aus Berlin – widmeten sich an diesem Abend der Thematik

„Der neue Umwandlungsteuererlass“.

Nach der Eröffnung durch den Vorstandsvorsitzenden des Sächsischen Steuerkreises e.V., *Prof. Dr. Marc Desens*, gab *Jäschke* als erster Referent zunächst zu bedenken, dass der neue Umwandlungssteuererlass zwar noch nicht veröffentlicht worden sei, sich aber bereits in der letzten Beratung befinde. Gegenstand der Vorträge sei daher der aktuelle Entwurf, an dem aber noch Änderungen vorgenommen werden könnten. Anschließend widmete sich *Jäschke* der Frage, ob Umwandlungen immer tauschähnliche Vorgänge darstellen würden. Dies sei nach dem neuen Entwurf für die Finanzverwaltung zu bejahen. So würden die Rn. 00.02 bis 00.04 UmwStE abweichend von den Wertungen des Umwandlungsgesetzes auch den Formwechsel von einer Personengesellschaft in eine Körperschaft und umgekehrt sowie die Aufwärtsverschmelzung explizit als tauschähnlichen Vorgang qualifizieren. Fraglich sei allerdings, ob diese Grundaussage auch für solche ausländischen Umwandlungen gelten solle, die nicht unter das UmwStG fallen würden. Wesentlich für die Beantwortung dieser Frage sei, dass an anderen Stellen, wie etwa in Rn. 01.38b UmwStE auf die Polbud-Entscheidung des EuGH verwiesen werde, wodurch auch Vorgänge außerhalb des UmwStG erfasst werden würden. Aufgrund der Konzeption des Entwurfes sei daher davon auszugehen, dass auch im Rahmen der Rn. 00.02f. Vorgänge außerhalb des UmwStG erfasst werden sollten. Daneben stelle sich mit der Änderung der Rn. 00.04 UmwStE diese Frage nun auch auf der Ebene des Anteilseigners bei Umwandlungen in bzw. auf eine Personengesellschaft. Die bisherige Regelung habe unter Verweis auf eine BFH-Entscheidung aus dem Jahr 1989 unabhängig von der Höhe der Beteiligung Einkünfte aus § 17 IV EStG angenommen. Insgesamt sei dadurch aber § 17 I EStG faktisch seines Anwendungsbereiches beraubt worden. Dies widerspräche allerdings der Wertung auf Ebene der Gesellschaft, auf der der Vorgang weiterhin als tauschähnlich bewertet werden würde. Folgerichtig sei daher bei einer wesentlichen Beteiligung § 17 I EStG anzuwenden.

Zuletzt führte *Jäschke* noch aus, dass es im neuen Anwendungserlass eine Reihe neuer Regelungen und Klarstellungen zu den vergleichbaren ausländischen Vorgängen gebe, die seit der Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts ebenfalls unter das UmwStG fallen würden.

So sei etwa in Rn. 01.38 UmwStGE die Nichtanwendung der „Spin-off“-Rechtsprechung des BFH für das UmwStG vorgesehen. Damit solle bezweckt werden, dass auch die konkrete Ausgestaltung der ausländischen Umwandlung, insbesondere hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale der partiellen Gesamtrechtsnachfolge und des Vermögensübergangs kraft Gesetzes einer Umwandlung nach dem nationalen Recht gleichkommen müsse. Dieser Verzicht auf eine an einen steuerrechtlichen Typusbegriff angelehnte Auslegung, bei der es eher auf das „Wesen“ der Umwandlung ankomme, sei allerdings mit Blick auf die Kapitalverkehrsfreiheit zumindest bedenklich. Aus diesem Grund und zum Zwecke der Einheitlichkeit der Auslegung im Einkommen- und im Umwandlungssteuerrecht wäre das daher wünschenswert, wenn Rn. 01.38 UmwStGE gestrichen und zugleich auf das Tatbestandsmerkmal des Übergangs kraft Gesetzes verzichtet werden würde. Daneben sei in Bezug auf bare Zuzahlungen bei ausländischen Umwandlungsvorgängen in Rn. 01.25 UmwStE die Formulierung aufgenommen worden, dass eine solche Barzahlung einer Vergleichbarkeit dann entgegenstehe, wenn sie nicht nur geringfügig mehr als 10% des Gesamtnennbetrags der ausgegebenen Anteile betrage. Diese neue Formulierung beruhe dabei auf einem BFH-Urteil, in dem der BFH im Rahmen seiner typusorientierten Auslegung davon ausgegangen war, dass auch eine geringfügige Überschreitung des 10%-Grenze nicht schädlich sei. Problematisch sei jedoch die Bestimmung der Geringfügigkeit, da der BFH bis jetzt nur entschieden habe, dass diese jedenfalls bei 250% des Nennbetrages der Fall sei. Zu dieser Frage, die auch der Bundesrechnungshof bereits angemahnt habe, nehme der Entwurf bisher allerdings keine Stellung.

Nachfolgend wendete sich *Bilitewski* dem Konzept der steuerlichen Rechtsnachfolge und seiner Auswirkungen auf die Organschaft in Umwandlungsfällen zu. Die steuerliche Rechtsnachfolge nach § 4 II S.1 und 3 UmwStG bezeichne dabei das umfassende Eintreten des übernehmenden Rechtsträgers in die Stellung des übertragenden Rechtsträgers hinsichtlich der genannten Kriterien. Die steuerliche Rechtsnachfolge käme nach dem BFH allerdings ausschließlich im Rahmen von zeitraumbezogenen Tatbestandsmerkmalen in Betracht. Bei stichpunktbezogenen Tatbeständen wie dem gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg, könne es eine Rechtsnachfolge hingegen nicht geben. Daneben existiere aber das Konzept der steuerlichen Rückwirkung für bestimmte Umwandlungsvorgänge nach § 2 I UmwStG. Nach diesem werde das Einkommen und Vermögen rückwirkend dem übernehmenden Rechtsträger zugeordnet. Für die Organschaft bedeute dies nach der Auffassung der Finanzverwaltung in dem dahingehend unveränderten Anwendungserlass, dass nach einer Umwandlung ausschließlich dann eine finanzielle Eingliederung anerkannt wird, wenn der übernehmende Rechtsträger sowohl steuerlicher Rechtsnachfolger des übertragenden Rechtsträgers werde als auch zusätzlich eine steuerliche Rückwirkung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres vorliege. Dies widerspreche allerdings der Rechtsprechung des BFH aus dem vergangenen Jahr. In gleich vier Entscheidungen habe dieser zum Ausdruck gebracht, dass es für das Bestehen der Organschaft nicht auf die steuerliche Rückwirkung, sondern ausschließlich auf die steuerliche Rechtsnachfolge ankommen könne. Die steuerliche Rechtsnachfolge beziehe sich zwar nicht auf die Organschaft als solche, aber auf jene Merkmale der Organschaft, die in § 12 III i.V.m. § 4 II S. 3 UmwStG erfasst werden. Dazu zähle insbesondere das Merkmal der finanziellen Eingliederung sowie die Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers. Dieses Ergebnis sei dabei unabhängig von der Frage, ob eine steuerliche Rückwirkung auf den Beginn des Geschäftsjahres der Organgesellschaft vorliege. In der Folge forderte Bilitewski, dass Rn. Org.02 UmwStE in dem neuen Entwurf geändert werden müsste,

da die derzeitige Situation mit einer enormen Rechtsunsicherheit insbesondere auf der Beraterseite einhergehe.

Als dritter Referent erläuterte sodann *Möhlenbrock* die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung für das Umwandlungssteuerrecht. Bei dieser Rechtsprechungslinie, die zuerst zugunsten des Steuerpflichtigen entwickelt worden sei, handele es sich um eine Verklammerung mehrerer zeitlich nah beieinander liegender Vorgänge zu einem einzelnen tatbestandlich normierten Vorgang. Folglich hätte der BFH auch bereits mehrfach entschieden, dass der Gesamtplan nur bei solchen Normen Anwendung finden könne, die nach ihrem Sinn und Zweck auf eine Zeitraumbetrachtung ausgelegt seien. Dabei könne aus der Rechtsprechung zu § 6 III EStG entnommen werden, dass einer Norm regelmäßig keine zeitraumbezogene Betrachtung zugrunde liege, wenn diese auf eine Verschonung des Steuerpflichtigen vor einem Steuerzugriff gerichtet sei. Auch das Ziel der meisten Normen des UmwStG sei es die Liquidität von Unternehmen zu erhalten und so wirtschaftlich sinnvolle Restrukturierungsmaßnahmen zu erleichtern. Folglich gebiete die Stoßrichtung des Umwandlungssteuergesetzes eine ebenso stichtagsbezogene Betrachtung, auf die der Gesamtplan keine Anwendung finden könne. Trotzdem existiere aber zu den meisten Normen des Umwandlungssteuerrechts diesbezüglich keine neuere Rechtsprechung. Dementsprechend sei auch die derzeitige Anwendung durch die Finanzverwaltung sehr uneinheitlich. Dies käme auch im derzeitigen Anwendungserlass zum Ausdruck, der zum einen in Rn. 15.03 vom steuerlichen Übertragungsstichtag spreche und damit eine Stichpunktbezogenheit zumindest nahelege, zum anderen aber in z.B. in den Rn. 20.07 und 24.03 explizit die Gesamtplanrechtsprechung einbeziehe. Auch der neue Entwurf sähe dazu keine Änderungen vor, was den derzeitigen Geist der Finanzverwaltung widerspiegele, der vor allem auf eine gerichtliche Klärung warten würde. Grund dafür sei daneben auch, dass eine gewisse Angst bestehe, ohne die Anwendung des Gesamtplanes missbräuchliche Gestaltungen nicht mehr einzufangen zu können. Insbesondere sei die alternative gesetzliche Regelung von Sperrfristen als typisierende Missbrauchsregelung bereits jetzt erheblichen unionsrechtlichen Bedenken ausgesetzt.

Zuletzt kam *Möhlenbrock* angesichts einer Entscheidung des FG Bremen noch auf die Frage nach dem Ansatz der Kosten für den Vermögensübergang zu sprechen. Nach § 12 II S.1 UmwStG blieben die Kosten des Vermögensüberganges grundsätzlich für den Übernahmegewinn außer Ansatz. Fraglich sei jedoch, was genau unter dem Begriff zu verstehen sei. Das Urteil des FG Bremen lege dabei nahe, dass es dafür nicht auf einen finalen Zusammenhang ankommen könne, vielmehr sei in Anlehnung an das Begriffsverständnis in § 8b II KStG im Rahmen eines Veranlassungszusammenhangs zu fragen, ob die Kosten näher am laufenden Gewinn oder an der Umwandlung zu verorten seien. Um diese Abgrenzung dabei in der Praxis zu erleichtern, könne man darauf abstellen, ob die Umwandlung auch ohne diese Kosten denkbar gewesen wäre oder es für die Entstehung der Kosten einer eigenständig neben dem Umwandlungsbeschluss stehenden Entscheidung bedurfte. Sei dies zu bejahen handele es sich um reine Folgekosten, die nicht außer Ansatz bleiben könnten.

Im Anschluss an den interessanten Vortrag nutzten die Teilnehmenden gemeinsam mit den Vortragenden ausgiebig die Gelegenheit eines weiteren fachlichen und persönlichen Austauschs bei Brezeln und Getränken.

Olivier Ritter