

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. Dezember 2023

**Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des
Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE)
GZ IV C 2 - S 1978/19/10001 :013
DOK 2023/0922310**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen, und nehmen diese gern wahr. Erfreulich ist die Bereitstellung einer Vergleichsfassung, aus der die am Erlass vorgenommenen Änderungen unmittelbar ersichtlich sind. Dies erleichtert die Stellungnahme spürbar.

Wir begrüßen, dass der Erlass nach rund 12 Jahren seiner Geltung aktualisiert und an die neuere Rechtsprechung angepasst wird. Die komplexe Materie und die mit Umwandlungen verbundenen finanziellen Auswirkungen machen es für die Praxis besonders wichtig, die Auffassung der Finanzverwaltung zu diesem Themenkomplex zu kennen und zu beachten.

Noch nicht im Entwurf berücksichtigt sind die mit dem Wachstumsentlastungsgesetz vorgesehenen Änderungen zu § 15 UmwStG sowie die aktuellen Urteile des BFH vom 11. Juli 2023 zur finanziellen Eingliederung bei der Organschaft. Diese sollten noch mit im Erlass Berücksichtigung finden.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen entnehmen Sie bitte den nachfolgenden Ausführungen. Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz
stellv. Abteilungsleiter

i. A. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens
zu den Grundsätzen zur Anwendung des
Umwandlungssteuergesetzes
(UmwStE)**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. Dezember 2023

Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen (§ 1 UmwStG)

Zu Rn. 01.02a – Option zur Körperschaftbesteuerung

Zur Option zur Körperschaftbesteuerung gem. § 1a KStG wird im Entwurf lediglich auf das BMF-Schreiben vom 10. November 2021 verwiesen. Ob eine nach § 1a KStG optierte Gesellschaft für Zwecke der eigentlichen Option nachfolgende Umwandlungs- und Einbringungsverfahren vom sachlichen Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 und 3 UmwStG erfasst ist, ergibt sich jedoch weder aus jenem BMF-Schreiben noch aus dem vorliegenden Erlassentwurf. Wir regen eine explizite Klarstellung an, dass eine optierende Gesellschaft für die Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes als Kapitalgesellschaft gilt. Überdies regen wir auch eine gesetzliche Klarstellung an.

Zu Rz. 01.20 ff. – Vergleichbare ausländische Vorgänge

Seit der vollständigen territorialen Öffnung des UmwStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) kommt der der Anwendbarkeit des UmwStG vorgelagerten Frage und Prüfung der Vergleichbarkeit ausländischer Umwandlungsvorgänge eine noch höhere Bedeutung als schon bisher zu. In Rn. 01.20 ff. wird zwar versucht, einen Prüfraum vorzugeben, der im Übrigen nunmehr auch für den Begriff einer „Umwandlung“ i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG maßgeblich sein soll (vgl. Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 19. Juli 2023, Rn. 420-422). Dennoch bleibt die Prüfung für den Rechtsanwender im Einzelfall oft schwierig und mit Unsicherheiten behaftet. In Anlehnung an die bewährten Tabellen mit Einordnungen bestimmter Rechtsformen nach dem Typenvergleich (vgl. BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl. I 1999, S. 1076; BMF-Schreiben vom 26. September 2014, BStBl. 2014 I S. 1258) regen wir eine Ergänzung des Umwandlungssteuererlasses um Übersichten mit ausländischen Umwandlungsvorgängen an, welche die Finanzverwaltung grundsätzlich für vergleichbar bzw. nicht vergleichbar hält.

Zu Rz. 01.21 – Grenzüberschreitende Umwandlungen und Drittstaatenbezug

Die Bedeutung und Reichweite von Rn. 01.21 Satz 3, nach der Rn. 01.21 Satz 2 für Umwandlungen mit Drittstaatenbezug entsprechend gelten soll, bleibt unklar. Rn. 01.21 Satz 2 erklärt grenzüberschreitende Verschmelzungen i. S. d. §§ 305 ff. UmwG, Spaltungen i. S. d. §§ 320 ff. UmwG und Formwechsel i. S. d. §§ 333 ff. UmwG zu mit den entsprechenden Umwandlungsvorgängen des Umwandlungsgesetzes vergleichbaren ausländischen Vorgängen. Gemeinsam ist den genannten ausländischen Vorgängen allerdings, dass sich die grenzüberschreitenden Vorgänge innerhalb des EU/EWR-Raums vollziehen müssen. Vor diesem Hintergrund sollte in Rn. 01.21 Satz 3 deutlicher gemacht werden, welche Konsequenzen die angeordnete entsprechende Geltung von Satz 2 für Konstellationen mit Drittstaatsbezug haben soll.

Zu Rn. 01.40 – Sonstige Vergleichskriterien

Anders als bisher heißt es im vorliegenden Entwurf, dass ein nicht nur geringfügiges Überschreiten der 10 %-Grenze bei einer Zuzahlung zwingend zur fehlenden Vergleichbarkeit führen soll. Dies ist eine erhebliche Verschärfung. Verwiesen wird dabei auf das BFH-Urteil vom 14. Februar 2022, Az. VIII R 44/18. Dieses kann die vorliegende Verschärfung jedoch u. E. nicht begründen. In seinem Urteil führt der BFH aus:

„Zwar handelt es sich bei der Prüfung der baren Zuzahlungen nicht um Tatbestandsmerkmale der Vergleichbarkeitsprüfung, so dass nicht jedes (geringfügige) Überschreiten der 10 %-Grenze der Vergleichbarkeit eines ausländischen Vorgangs mit einer inländischen Umstrukturierungsmaßnahme entgegensteht (vgl. insoweit BFH-Urteile in BFHE 273, 306, Rz 27, und in BFHE 273, 314, Rz. 27). Allerdings kann die Höhe der vertraglich vereinbarten Zuzahlungen im Rahmen einer typusorientierten Gesamtbeurteilung zu berücksichtigen und daher als „Indiz“ für eine fehlende Vergleichbarkeit zu werten sein (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.2011 - IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, 1314, Rz 01.25, 01.40). Insbesondere dürfen die Zuzahlungen nicht so hoch sein, dass sie der gesamten Maßnahme das „Gepräge“ geben.“

Genau dies war im entschiedenen Fall jedoch gegeben, wo die Zuzahlungen ca. 250 % des Aktienkurses der neu eingebuchten Aktien ausmachten. Der BFH kam deshalb zu der Auffassung, dass jedenfalls bare Zuzahlungen in dieser Größenordnung der Vergleichbarkeit mit einer inländischen Verschmelzung i. S. d. § 2 Nr. 1 UmwG entgegenstehen und vielmehr zu einer „verschleierte Aktienveräußerung“ führen.

Die Frage der Zuzahlung ist im Erlass wie bisher nur ein Beispiel für sonstige Vergleichskriterien. Wenn sich seit seiner Veröffentlichung im Jahr 2011 keine weiteren Vergleichskriterien als bedeutsam erwiesen haben, wäre es wünschenswert, die Generalklausel durch ein eigenständiges Vergleichbarkeitskriterium der Zuzahlung zu ersetzen.

Wir regen an, die Randnummer entsprechend zu überarbeiten.

Zu Rn. 01.52a – Umwandlungen mit steuerlichem Übertragungstichtag nach dem 31. Dezember 2021

Rn. 01.52 regelt, bis zu welchem Zeitpunkt die persönlichen Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 UmwStG a. F. vorliegen mussten. Die neue Rn. 01.52a behandelt Umwandlungen mit steuerlichem Übertragungstichtag nach dem 31. Dezember 2001. Trotz des zutreffenden Hinweises in ihrem Satz 1 auf die Streichung des § 1 Abs. 2 UmwStG ordnet sie in ihrem Satz 3 die entsprechende Geltung von Rn. 01.52 an. Wir regen an, Satz 3 der Randnummer zu überdenken oder zumindest deren Bedeutung deutlich zu machen.

Steuerliche Rückwirkung (§ 2 UmwStG)

Zu Rn. 02.40b – Verlustverrechnungsbeschränkungen

Im letzten Satz der Randnummer sollten vor dem Wort „Muttergesellschaft“ die Worte „unmittelbare oder mittelbare“ eingefügt werden.

Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft (§§ 3, 11 UmwStG)

Zu Rn. 03.01 – Antrag auf Ansatz des Buchwerts

Ein Buchwertantrag soll durch die Übermittlung einer elektronischen Bilanz i. S. d. § 5b EStG als Bilanzart „Umwandlungsbilanz, zugleich Jahresabschluss“ gestellt werden können. Dies stellt u. E. eine unnötig komplizierte und fehlerbehaftete Möglichkeit der Antragstellung dar, da eine Umstellung der Bilanzart in den Stammdaten leicht übersehen werden kann. Es sollte durch die allgemeine Übermittlung einer E-Bilanz zu Buchwerten (ohne besondere Einstellungen) ein konkludenter Antrag auf Ansatz des Buchwerts angenommen werden.

Zu Rn. 03.09a – Verstrickung

In der Lösung zum Beispiel sollte präzisiert werden, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in der Ausgangssituation der durch die X-SARL begründeten französischen Geschäftsbetriebsstätte funktional zuzuordnen ist. Nach Beendigung der geschäftsleitenden Tätigkeit in Frankreich im Zuge der Umwandlung (nicht aber als unmittelbare Folge der Umwandlung) erfolgt die funktionale Zuordnung der Beteiligung sodann zu der Geschäftsbetriebsstätte der D OGH. § 4 Abs. 1 Satz 8 2. Halbsatz i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG ist auf die Verstrickung der Beteiligung anwendbar.

Zu Rz. 03.13 – Grundsatz des einheitlichen Wertansatzes

Die in Satz 4 der Randnummer getroffene Aussage, dass der Grundsatz des einheitlichen Wertansatzes auch Wirtschaftsgüter betreffe, bei denen ein deutsches Besteuerungsrecht durch die Umwandlung begründet wird, sollte wegen einer drohenden Doppelbesteuerung überdacht werden.

Zu einer Doppelbesteuerung würde es z. B. in Fällen einer grenzüberschreitenden Hereinverschmelzung einer EU/EWR-Kapitalgesellschaft kommen, wenn diese zum einen über eine in Deutschland belegene Betriebsstätte mit folglich bereits im Inland steuerverhafteten Wirtschaftsgütern und zum anderen über eine Anrechnungsbetriebsstätte in einem anderen Staat verfügt, für deren Wirtschaftsgüter erst mit der Hereinverschmelzung ein Besteuerungsrecht Deutschlands entsteht. Die Buchwertfortführung für das Vermögen der inländischen Betriebsstätte würde nach dem in Rn. 03.13 Satz 4 postulierten Einheitlichkeitserfordernis auch für das erstmals in Deutschland verstrickte Vermögen der Auslandsbetriebsstätte eine Entscheidung für den Buchwertansatz erzwingen. Nimmt der EU/EWR-Staat der hereinverschmol-

zenen Gesellschaft aufgrund der Verschmelzung eine Schlussbesteuerung für das übergehende Vermögen vor, würde es bei späterer Veräußerung der Wirtschaftsgüter zu einer nochmaligen Besteuerung kommen. Im Rahmen des § 20 UmwStG ist nach Auffassung des Gesetzgebers in Fällen einer erstmaligen Verstrickung in Deutschland ein Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG möglich, ohne dass dies dem Einheitlichkeitsgrundsatz entgegenstehe (vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 43). Durch ausdrückliches Zulassen des Ansatzes des gemeinen Werts nach § 4 Abs. 1 Satz 8 und § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG könnte dieser Gedanke auch auf andere Bewertungsvorschriften des UmwStG übertragen und damit einer Doppelbesteuerung entgegengewirkt werden.

Zu Rz. 11.08 – Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer

Wir begrüßen, dass die materiell-rechtlich wie auch verfahrensrechtlich höchst umstrittene bisherige Regelung in Rn. 11.08 Satz 3 de facto aufgegeben wird. Bei einer Gesamtschau der Rn. 11.08 ist im Ergebnis auch bei Verschmelzung auf eine Organgesellschaft trotz der damit verbundenen Einkommenszurechnung zu einem Organträger nunmehr stets – d. h. ungeachtet des Besteuerungsregimes des Organträgers – das Kriterium der Besteuerung mit Körperschaftsteuer bei der übernehmenden Körperschaft sichergestellt. Wir regen an, dieses Ergebnis in der Randnummer auch klar zum Ausdruck kommen zu lassen und nicht mehr zwischen Konstellationen zu unterscheiden, in denen das zugerechnete Einkommen der Körperschaftsteuer oder der Einkommensteuer unterliegt.

Soll hingegen am bisherigen Aufbau und Text von Rn. 11.08 grundsätzlich festgehalten werden, regen wir an, zumindest (1) in Satz 1 das Wort „nur“ zu streichen, (2) in Satz 3 die Worte „beim Organträger“ zu streichen, um so auch den Fall der Organträger-Personengesellschaft mit einzuschließen, sowie (3) den neuen Satz 4 vollständig zu streichen, weil unklar ist, was mit dem dort bisher vorgesehenen Hinweis auf Rn. Org.33 eigentlich zum Ausdruck gebracht werden soll.

Zu Rn. 11.19 – Abwärtsverschmelzung

Nach zutreffender Rechtsauffassung kommt es im Falle einer Abwärtsverschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft auf ihre Tochterkapitalgesellschaft für eine Buchwertfortführung hinsichtlich der Anteile an der Tochtergesellschaft auf die Voraussetzung des § 11 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG nicht an, wenn Anteilseigner der Muttergesellschaft natürliche Personen sind; dass diese der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen müssen, ergibt sich aus § 11 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG.

In diesem Sinne stellen Rn. 11.19 Sätze 1 und 2 den Buchwertansatz auch nur unter die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UmwStG. Im neuen Satz 3 der Randnummer verweist der Erlass dann aber – ohne weitere Abgrenzung – auf das zudem auch im Bundessteuerblatt veröffentlichte BFH-Urteil vom 30. Mai 2018, Az. I R 31/16 (BStBl. 2019 II S. 136), mit welchem der BFH u. a. auch entschieden hat, dass bei einer Abwärtsverschmelzung die Voraussetzung des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG für eine Verschmelzung zu Buchwerten ebenso erfüllt sein müsse. Letzterer Aspekt könnte im Falle natürlicher Personen als Anteilseigner der Übertragerin so zu deuten sein, dass eine steuerneutrale Umwandlung

schon allein deshalb ausgeschlossen ist, weil die auf sie übergehenden Anteile nicht der Körperschaftsteuer unterliegen.

Zunächst ist damit die Regelungslage im bisherigen Erlassentwurf unklar. Wir regen, an, die Verwaltungsauffassung in diesem Punkt klarzustellen. Darüber hinaus halten wir aus Gründen der Rechtssicherheit aber auch eine entsprechende Präzisierung im Gesetz dahingehend für wünschenswert, dass, soweit zu den übergehenden Wirtschaftsgütern die Anteile an der Übertragerin gehören, das Bewertungswahlrecht nur die Erfüllung der Anforderungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UmwStG voraussetzt.

Ungeachtet der oben beschriebenen Frage, welche Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG für die Anteile an der Übertragerin zu erfüllen sind, stellt sich die Frage nach dem Vorgehen beim Wertansatz und beim Buchwertantrag, wenn die Übertragerin über mehrere Anteilseigner verfügt und die maßgeblichen Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bei dem einen Anteilseigner erfüllt und bei dem anderen nicht erfüllt sind. Wir regen an, in den Erlass sich auch Ausführungen zu derartigen und keinesfalls exotischen Sachverhalten aufzunehmen.

Auf-, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften (§ 15 UmwStG)

Zu Rn. 15.04 – Mit zu übertragendes Sonderbetriebsvermögen

Nach dem neuen Satz 2 in Rn. 20.11 soll bei Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auch jedes zugehörige „(funktional wesentliche)“ Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens anteilig ... mit übergehen müssen. Rn. 15.04 schreibt hingegen unverändert vor, dass bei Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auch das zu diesem Teilbetrieb gehörende Sonderbetriebsvermögen anteilig ... mit übergehen müsse. Zur Vermeidung nicht erklärbarer Diskrepanzen regen wir an, auch die Anordnung in Rn.15.04 auf funktional wesentliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zu beschränken.

Zu Rn. 15.11 – Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu fiktiven Teilbetrieben

In der Praxis stellt sich bei Spaltungen von Beteiligungsverwaltungsgesellschaften unter Rückbehalt einer oder mehrerer 100 %-Beteiligungen als zurückbleibenden Teilbetrieb bzw. zurückbleibender Teilbetriebe häufig die Frage, welche Wirtschaftsgüter diesem fiktiven Teilbetrieb als in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Wirtschaftsgüter zugeordnet werden können. Zusätzlich zu diesen sehr kurz und oberflächlich gehaltenen Ausführungen wurde im Entwurf die beispielhafte Aufzählung „Ertragniskonten, Einrichtung“ ersatzlos gestrichen.

Dies sorgt für zusätzliche Unsicherheit. Im Gegensatz hierzu regen wir vielmehr an, dass umfangreichere Ausführungen hinzugefügt werden. Erhöhte Planungssicherheit erleichtert die Durchführung betriebswirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen, die ansonsten ggf. doch nicht umgesetzt werden würden bzw. nur unter Einholung einer Verbindlichen Auskunft.

Zu Rn. 15.22 ff. – Veräußerung und Vorbereitung der Veräußerung

In der Praxis herrscht viel Unsicherheit darüber, wann das Tatbestandsmerkmal der „Vorbereitung der Veräußerung“ denn tatsächlich erfüllt ist. Wir regen daher zusätzliche (beispielhafte) Ausführungen dahingehend an, wann die Spaltung der Vorbereitung der Veräußerung dient und wie der Steuerpflichtige darlegen kann, dass die Schaffung der Voraussetzungen für eine Veräußerung zum Zeitpunkt der Spaltung ggf. gar nicht beabsichtigt war.

Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und Anteilstausch (§§ 20 bis 23 UmwStG)

Zu Rn. E 20.11 – sonstige Gegenleistung bei Einbringung

In der Fachliteratur wird mitunter die Frage problematisiert, ob bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen die Zurückbehaltung einer bereits bestehenden Forderung des Mitunternehmers gegenüber der Mitunternehmerschaft als Gewährung einer sonstigen Gegenleistung gilt. Dies führt in der Praxis, in der solche Konstellationen vielfach vorkommen, zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit.

Wir regen daher eine Klarstellung im Umwandlungssteuererlass dahingehend an, dass eine solche Zurückbehaltung keine Gewährung einer sonstigen Gegenleistung darstellt, denn die Forderung besteht bereits und wird nicht kausal durch die Einbringung gewährt. Diese Auffassung ist in einer IDW-Veranstaltung im Jahr 2021 auch von einem Vertreter der OFD NRW geteilt und als abgestimmte Verwaltungsmeinung dargestellt worden.

Ferner wäre in diesem Zusammenhang die Klarstellung wünschenswert, dass Forderungen des Mitunternehmers gegenüber der Mitunternehmerschaft grundsätzlich keine wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils darstellen.

Zu Rn. 20.05 – zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang

Die Terminologie „zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang“ entspricht nicht der, wie sie in der Rechtsprechung üblich ist. Dort ist immer von einem „zeitlichen und sachlichen Zusammenhang“ die Rede.

Wir regen an, diese Begrifflichkeit zu übernehmen. Anderenfalls sollte näher erläutert werden, was die Finanzverwaltung unter „wirtschaftlichem Zusammenhang“ versteht.

Zu Rn. 20.07 – Gesamtplanrechtsprechung

Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, soll laut dem Entwurf weiterhin die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen sein.

Wir halten ein Festhalten an dieser Aussage zumindest in dieser Allgemeinheit für verfehlt. Die Gesamtplanrechtsprechung ist im Zusammenhang mit den Steuervergünstigungen der §§ 16, 34 EStG ergangen und spielt nur in diesem Zusammenhang noch eine Rolle. Eine weitergehende Geltung hat der BFH in seinem Urteil vom 16. Dezember 2015, Az. IV R 8/12 ausdrücklich abgelehnt.

Zu Rn. 20.09 – Zurückbehaltung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft

Der BFH hat mit den Urteilen Az. VIII R 25/98 und Az. VIII R 23/01 entschieden, dass die Einbringung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft aus Vereinfachungsgründen unterbleiben kann. Die Zurückbehaltung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft steht damit der Buchwertfortführung nicht entgegen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung setzt dies einen Antrag des Einbringenden voraus. Dies sollte u. E. überdacht werden. Wünschenswert wäre zumindest eine Klarstellung, dass ein Billigkeitsantrag nicht notwendig ist, wenn die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft funktional unwesentlich sind; denn die Zurückbehaltung funktional unwesentlicher Betriebsgrundlagen ist für die Buchwertfortführung nicht schädlich. Auch die Lösung des Beispiels in Rn. 20.09 stellt auf funktional wesentliche Betriebsgrundlagen ab.

Darüber hinaus würden wir eine ausdrückliche Klarstellung begrüßen, dass die Zuordnung der erhaltenen Anteile zum steuerlichen Privatvermögen nicht zu einer Entnahmebesteuerung mit dem Teilwert führt (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Dieses Ergebnis kann der Lösung zum Beispiel in Rn. 20.09 entnommen werden. Denn insoweit stellen die Alt- und Neunteile eine wesentliche Beteiligung i. S. v. § 17 EStG und damit zwingend Privatvermögen dar.

Zudem wird in Rn. 20.09 zur Begründung des Antrags auf Zurückbehaltung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft ausgeführt, dass der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft handelsrechtlichen Beschränkungen unterliegt. Wir bitten um detailliertere Ausführungen, wann diese Billigkeitsregelung greift, da nicht jeder Sachverhalt diesen handelsrechtlichen Beschränkungen unterliegt.

Zu Rn. 20.10 f. – Einbringung von Mitunternehmeranteilen

Der Entwurf fordert für den Fall der Einbringung des Teils eines Mitunternehmeranteils, dass jedes zugehörige (funktional wesentliche) Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens anteilig mindestens in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.

Hierbei handelt es sich um eine gravierende Verschärfung gegenüber der bisherigen Rechtslage, da Teile eines Mitunternehmeranteils nur noch nach § 20 und § 24 UmwStG eingebracht werden können, wenn das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen verhältnismäßig mit übertragen wird. Zwar entspricht diese Interpretation des Begriffs Mitunternehmeranteil der BFH Rechtsprechung zu § 16 EStG (siehe BFH vom 12. April 2000, Az. XI R 35/999).

Allerdings sollte u. E. die Definition des Einbringungsgegenstands in §§ 20, 24 UmwStG auch im Gesetz um Teile von Mitunternehmeranteile erweitert werden.

Zu hinterfragen ist aber, was im Erlass unter „in demselben Verhältnis“ zu verstehen ist. In der bereits erwähnten BFH-Entscheidung aus 2000 zu § 16 EStG wird die quotale Mitübertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter gefordert. Im Urteil vom 2. August 2012, Az. IV R 41/11, zu § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG führt der BFH allerdings aus, dass die anteilige Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen nicht wirtschaftsgutbezogen, sondern wertmäßig zu verstehen ist (Tz. 29). Auch wenn diese Entscheidung nicht zu § 20 UmwStG ergangen ist, dürfte sie u. E. für die Auslegung des Begriffs Mitunternehmeranteil von Bedeutung sein. Daher regen wir an, den Begriff „in demselben Verhältnis“ zu präzisieren und sich auch dazu zu äußern, ob und inwieweit eine überquotale Miteinbringung von Sonderbetriebsvermögen einem Buchwertansatz entgegensteht.

Zu Rz. 20.19 – Steuerlicher Übertragungsstichtag

Wir bitten um Klarstellung, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen für den Buch- oder Zwischenwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfüllt sein müssen. Der Erlass äußert sich – anders als in Rz. 03.11 oder 11.05 – für Zwecke des § 20 UmwStG nicht dazu, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen in § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nach Auffassung der Verwaltung erfüllt sein müssen. U. E. ist hinsichtlich des Zeitpunkts ein Gleichlauf zwischen §§ 3 und 11 UmwStG und § 20 UmwStG geboten.

Zu Rn. 20.19 – Entnahmen während des Rückbeziehungszeitraums

Im Erlassentwurf wurde die Passage gestrichen, der zufolge eine Zwangsaufstockung aufgrund § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG auch aus Entnahmen im Rückbeziehungszeitraum resultieren kann, soweit hierdurch ein negatives Kapitalkonto entsteht. Diese Änderung beruht möglicherweise auf dem BFH-Urteil vom 7. März 2018, Az. I R 12/16, das jedoch im Erlassentwurf nicht erwähnt wird und auch noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht ist. Hier wäre eine Aussage zur allgemeinen Anerkennung des Urteils wünschenswert.

Zu Rn. 20.21ff. – Wahlrechtsausübung

Der Antrag auf einen Buch- oder Zwischenwertansatz ist von der übernehmenden Gesellschaft bei dem für sie zuständigen Finanzamt zu stellen. Übernehmende Gesellschaft kann nach Rn. 01.54 auch eine ausländische Gesellschaft sein. In diesem Fall ist nicht ohne weiteres ersichtlich, welches Finanzamt als zuständiges Finanzamt gilt. Wir regen eine Klarstellung, ggf. mit Verweis auf § 20 AO und auch Ausführungen zu Fällen an, in denen die ausländische Gesellschaft über keines der Anknüpfungsmerkmale des § 20 AO verfügt.

Zu Rn. 20.25 – Drittanfechtungsrecht

Im Erlassentwurf wurden Ausführungen zum Drittanfechtungsrecht des Einbringenden gegen den Steuerbescheid der übernehmenden Gesellschaft eingefügt, wenn es zum Streit über den

Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens kommt. Der letzte Satz dieser Randnummer lautet „§ 166 AO ist zu beachten.“ Leider bleibt unklar, was damit im Detail gemeint ist.

Sofern damit zum Ausdruck gebracht werden soll, dass der Gesellschafter sein Drittanfechtungsrecht nur innerhalb der für die übernehmende Gesellschaft geltenden Einspruchsfrist geltend machen kann, und dies unabhängig davon, ob ihm überhaupt bekannt ist, dass der gegen die Gesellschaft gerichtete Steuerbescheid ergangen ist oder nicht, so sollte diese Auffassung dringend überdacht werden. Hierdurch würden die Rechte des Steuerpflichtigen in verfassungsrechtlich bedenklichem Maße eingeschränkt. Der übernehmenden Gesellschaft steht in diesen Fällen selbst mangels Beschwer kein eigenes Einspruchsrecht zu.

Der BFH hat in seinem Beschluss vom 10. Dezember 2019, Az. I B 35/19, den Entscheidungsfall (Drittanfechtung Feststellungsbescheid Einlagekonto) explizit vom vorliegenden Fall der Drittanfechtung im Rahmen einer Einbringung nach § 20 UmwStG abgegrenzt und in Ziff. II Nr. 3 Buchst. b Doppelbuchst. cc ausgeführt:

„Mit der vom Senat im Streitfall befürworteten Anwendung des § 166 AO wird der Rechtsschutz gegenüber fehlerhaften Feststellungsbescheiden auch nicht in unverhältnismäßiger Weise beschnitten. Diesbezüglich ist vor allem darauf hinzuweisen, dass der Kapitalgesellschaft umfassende Anfechtungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, so dass die von Art. 19 Abs. 4 GG gebotene Kontrolle des Verwaltungshandelns dem Grunde nach sichergestellt ist (kein Rechtswegausschluss). So hat der Senat in seiner Rechtsprechung die Befugnis der Kapitalgesellschaft, gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 27 Abs. 2 KStG zu klagen, ausdrücklich bejaht (Senatsurteil in BFHE 240, 304, BStBl. II 2013, 560, DStR 2013, 1124). Darin unterscheidet sich die Rechtslage erheblich von anderen Konstellationen, in denen der Senat das Klagerecht eines Dritten anerkannt hat. So ist der von den Antragstellern angesprochene Einbringungsfall dadurch gekennzeichnet, dass die das Betriebsvermögen aufnehmende Kapitalgesellschaft den Körperschaftsteuerbescheid, in dem materiell-rechtlich bindend für den Einbringenden der Wertansatz für das eingebrachte Vermögen als „Veräußerungspreis“ festgeschrieben wird, mangels eigener Beschwer nicht anfechten kann (Senatsurteil v. 25.4.2012 – I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649, BeckRS 2012, 95699 mwN).“

Auch der BFH geht daher offensichtlich davon aus, dass § 166 AO im vorliegenden Einbringungsfall keine Anwendung findet. Auch das FG Münster vertritt im rechtskräftigen Urteil vom 17. Mai 2023, Az. 9 K 935/21 K, diese Auffassung. Daher sollte im Erlass klargestellt werden, dass in den vorliegenden Einbringungsfällen die Bekanntgabe des gegen die übernehmende Gesellschaft zu erlassenden Steuerbescheides auch gegenüber dem Einbringenden zu erfolgen hat (so bereits FM Mecklenburg-Vorpommern vom 1. November 2012, Az. IV 301-S 1978c-00000-2010/002) und er innerhalb der dann für ihn beginnenden Einspruchsfrist sein Drittanfechtungsrecht ausüben kann, und zwar unabhängig davon, ob gegenüber der übernehmenden Kapitalgesellschaft die Rechtsbehelfsfrist abgelaufen ist, oder nicht.

Zu Rn. 22.13 – Gewerbesteuer auf Einbringungsgewinn I

Wir regen eine Klarstellung analog zu Rn. 22.07 an. Dort wird ausgeführt, dass der Einbringungsgewinn I nicht der Gewerbesteuer unterliegt, wenn auch der zugrundeliegende Anteils-tausch bzw. die zugrundeliegende Miteinbringung zum gemeinen Wert nicht der Gewerbe-steuer unterlegen hätte, und dass dies auch bei Veräußerung nur eines Teils der erhaltenen Anteile gilt. Entsprechendes muss u. E. auch für den Einbringungsgewinn II gelten, d. h. der neu vorgesehene Satz 2 der Rn. 22.13 muss auch gelten, wenn nur ein Teil der eingebrach-ten Anteile veräußert wird.

Zu Rn. 22.17 – Entfall der Sperrfrist beim Einbringungsgewinn II

Nach dieser Randnummer soll ein Entfall der Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG bei Veräußerung der erhaltenen Anteile nur eintreten, wenn diese Veräußerung die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hatte. Dieser Anforderung ergibt sich jedoch nicht aus dem Wortlaut der genannten Norm.

Zwar wurde diese Auffassung von der Finanzverwaltung bereits verschiedentlich vertreten; sie entbehrt aber einer gesetzlichen Grundlage. Sofern die Aufdeckung der stillen Reserven als weiteres Tatbestandsmerkmal gefordert wird, müsste dies zunächst mit Wirkung (nur) für die Zukunft in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG aufgenommen werden.

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personen-gesellschaft (§ 24 UmwStG)

Zu Rn. 24.07 – Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Der Erlass greift das BFH-Urteil vom 23. März 2022, Az. IV R 2 /20 auf. Der BFH hat darin die Frage aufgeworfen, wie in Fällen, in denen eine relative Erweiterung der Mitunternehmerstel-lung gegenüber den Mitgesellschaftern nicht erfolgt, zwischen entgeltlichen und unentgeltli-chen Vorgängen unterschieden werden kann. Für die im Streitfall gegebenen Konstellation der (erstmaligen) Einräumung einer Mitunternehmerstellung hat er seine Rechtsprechung fort-geführt, wonach bei anteiliger Gutschrift des Werts des eingebrachten Wirtschaftsguts auf dem Festkapitalkonto und der gesamthänderisch gebundenen Rücklage ein insgesamt ent-geltlicher Vorgang vorliegt. Die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto reicht dagegen nicht als erforderliche Gegenleistung für die Entgeltlichkeit der Einbringung aus.

Aus unserer Sicht ist Satz 4 in Rn. 24.07 nicht so zu verstehen, dass – im Zusammenwirken mit Satz 3 – bei Ein-Personen-GmbH & Co. KGs eine ausschließliche Buchung der Einbrin-gung auf dem Kapitalkonto (I) für eine voll entgeltliche Einbringung erforderlich ist. Zur Klar-stellung darüber, wann eine Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt, regen wir folgende Ergänzung nach Satz 3 an:

Im Fall eines gesellschaftsvertraglich vereinbarten Mehrkontenmodells wird dieses Konto üblicherweise als Festkapitalkonto oder Kapitalkonto I bezeichnet (BFH in BFHE 251, S. 422, BStBl. II 2016, S.593, DStR 2016, S. 217 Rn. 27). Die Einräumung einer Mitunternehmerstellung (Gewährung von Gesellschaftsrechten) liegt aber auch vor, wenn neben der Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden Kapitalkontos eine Gutschrift auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto (BFH-Urt. vom 23. März 2023, Az. IV R 2/20, DStR 2023, S. 1192) oder einem variablen Kapitalkonto (Kapitalkonto II) erfolgt.“

Auswirkungen der Umwandlung auf eine Organshaft

Zu Rn. Org.02, Org.03, Org.06, Org.07, Org.08, Org.10, Org.13, Org.15 – finanzielle Eingliederung

Unter Bestätigung und Fortentwicklung seiner Urteile vom 28. Juli 2010, Az. I R 89/09 und Az. I R 111/09, hat der BFH in seinen Urteilen vom 11. Juli 2023 entschieden, dass im Fall der Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften (Az. I R 36/20, AZ. I R 45/20) oder der Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft (Az. I R 21/20) der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) auch dann nach § 12 Abs. 3 bzw. § 4 Abs. 2 Satz 1 jeweils i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Unabhängig davon, auf welchen Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft der Übertragungstichtag für die Umwandlung des Organträgers fällt, ist die Organgesellschaft während ihres gesamten Wirtschaftsjahres in den übernehmenden Rechtsträger eingegliedert, wenn zu Beginn dieses Wirtschaftsjahres eine finanzielle Eingliederung zum übertragenden Rechtsträger bestand, welche dem übernehmenden Rechtsträger dann über die steuerliche Rechtsnachfolge zuzurechnen ist.

Ausdrücklich weist der BFH darauf hin, dass das alleinige Ausreichen der steuerlichen Rechtsnachfolge die steuerliche Rückbeziehung nicht obsolet macht; sie bleibe vielmehr bedeutsam für die finanzielle Eingliederung bei Umwandlungs-/Einbringungsvorgängen, für die die steuerliche Rechtsnachfolge keine Anwendung findet (Rn. 39, 21 bzw. 21 der o.g. Entscheidungen).

Damit stellen bei Umwandlungs- und Einbringungsvorgängen, die dem Zweiten bis Vierten Teil, § 20 oder § 24 des UmwStG unterliegen, die Zurechnung der finanziellen Eingliederung in den übertragenden zum übernehmenden Rechtsträger über eine gegebene steuerliche Rechtsnachfolge einerseits und die steuerliche Rückbeziehung des Vorgangs auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft andererseits alternative Wege der Begründung einer finanziellen Eingliederung in den übernehmenden Rechtsträger während des gesamten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft dar, nicht aber – wie im UmwStE 2011 sowie bisher auch unverändert im Entwurf vorgesehen – für eine finanzielle Eingliederung kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen.

Den vorangehend beschriebenen Grundsätzen entsprechend hat der BFH in seinem weiteren Urteil vom 11. Juli 2023, Az. I R 40/20, entschieden, dass, wenn bei einem qualifizierten Anteilstausch i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG der übernehmende Rechtsträger (Organträger) den Antrag stellt, die Anteile unter dem gemeinen Wert anzusetzen, dieser hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 23 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt. Dass der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag im Fall des Anteilstauschs selbst bei bestehender Intention nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werden kann, sei hierfür unerheblich. Dies hat lediglich zur Folge, dass bei einem Anteilstausch nur eine Möglichkeit für die Begründung einer nahtlosen finanziellen Eingliederung zur Verfügung steht, nämlich die steuerliche Rechtsnachfolge.

Petitum:

Die beschriebenen Entscheidungsgrundsätze entsprechen nicht den in den o. g. Randnummern bisher und auch im Erlassentwurf von der Finanzverwaltung aus den Urteilen des BFH vom 28. Juli 2010, Az. I R 89/09 und Az. I R 111/09, gezogenen Schlussfolgerungen. Die Ausführungen in den Randnummern sollten entsprechend angepasst werden.

Zu Rn. Org.02, Org.03, Org.08, Org.10 – Fortführung oder Begründung einer Organschaft

In den genannten Randnummern des Entwurfs werden Aspekte der finanziellen Eingliederung entweder jeweils für den Fall der Fortsetzung einer Organschaft und den Fall der erstmaligen Begründung einer Organschaft oder aber nur für einen dieser Fälle behandelt. Dies verwirrt und einer Differenzierung dieser Fälle für die Frage der finanziellen Eingliederung bedarf es auch nicht. So hat auch der BFH in seinem Urteil vom 11. Juli 2023, Az. I R 21/20, ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es einer Anwendung der Fußstapfentheorie nicht entgegenstehe, wenn es nicht um die Fortführung einer bereits beim übertragenden Rechtsträger bestehenden Organschaft geht, sondern die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft zwischen der Organgesellschaft und dem übernehmenden Rechtsträger neu begründet wird. Denn die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge beziehe sich nicht auf die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft als solche, sondern auf die einzelnen Merkmale einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft, soweit sie von § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG erfasst werden. Damit setze sie nicht voraus, dass beim übertragenden Rechtsträger sämtliche Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft erfüllt waren (vgl. Rn. 16 der Entscheidung).

Petitum

Bei den Ausführungen zur finanziellen Eingliederung sollte nicht mehr zwischen Fällen der Fortführung und Fällen der erstmaligen Begründung der Organschaft differenziert werden.

Rn. neu: Zugehörigkeit der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers

In seinen Urteilen vom 11. Juli 2023, Az. I R 36/20 und Az. I R 40/20, hat der BFH für den Fall der Verschmelzung des Organträgers entschieden, dass der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Satz 4 KStG auch dann in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Dies gründet der BFH auf die Feststellung, dass das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung – wie das Merkmal der finanziellen Eingliederung – Gegenstand einer umwandlungssteuerrechtlichen Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 UmwStG (und wohl auch § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) sein kann sowie auf die Ausführungen zur finanziellen Eingliederung und die Besitzzeitanrechnung, von der auch das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung umfasst werde; vgl. Rn. 51 f. bzw. 54 f. der Entscheidungen.

Petitum

Es sollte ein Passus in den Erlassentwurf aufgenommen werden, dass die Ausführungen zur finanziellen Eingliederung für das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte entsprechend gelten.

Zu Rn. Org.04 – Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV)

Der Entwurf sieht die Streichung des Satzes 2 der bisherigen Randnummer vor, nach dem die Verschmelzung des Organträgers auf die Organgesellschaft für Zwecke des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 KStG einen steuerlich wichtigen Grund für die vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags darstellt. Ohne eine gesonderte Regelung für diesen Fall, wäre es nach Rn. Org.12 des Entwurfs lediglich *möglich*, dass bei einer Verschmelzung des Organträgers auf die Organgesellschaft ein wichtiger Grund vorliegt. In seinem Urteil vom 11. Juli 2023, Az. I R 36/20, hat der BFH hingegen entschieden, dass die Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger ohne Einschränkung einen wichtigen Grund für eine vorzeitige Beendigung des EAVs (durch Konfusion) darstellt.

Petitum

Wir regen an, den bisherigen Satz 2 der Rn. Org.04 nicht zu streichen, sondern vielmehr um ein „stets“ zu ergänzen sowie in Satz 1 der Randnummer neben dem Fall der Abwärtsverschmelzung des Organträgers auch den nunmehr vom BFH entschiedenen Fall der Aufwärtsverschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger anzusprechen. Für eine unterschiedliche Behandlung der beiden Verschmelzungsrichtungen ließe sich kein Argument finden.

Zu Rn. Org.10 Sätze 2 und 3 – Formwechsel des Organträgers

Beim Formwechsel des Organträgers sollen die Grundsätze der Rn. 02 und 03 zur Verschmelzung entsprechend gelten. Selbst wenn die Rn. Org.02 und Org.03 den hiesigen Petita entsprechend angepasst werden, geht deren entsprechende Anwendung auf den Formwechsel u. E. fehl, denn der Formwechsel des Organträgers im Laufe des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft lässt eine seit Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft bestehende finanzielle Eingliederung völlig unberührt. Dies gilt nicht nur für den Formwechsel innerhalb desselben Besteuerungsregimes (Körperschaft in Körperschaft; Personen- in Personengesellschaft), sondern auch für den Formwechsel einer Organträger-Körperschaft in eine Organträger-Personengesellschaft oder umgekehrt. Der Formwechsel erfolgt identitätswahrend, so dass auch der Inhaber der Mehrheit der Stimmrechte, auf der die finanzielle Eingliederung

gründet, am Anfang und am Ende des Wirtschaftsjahres derselbe ist. Die Frage der Zurechnung einer im Verhältnis zu einem übertragenden Rechtsträger gegebenen finanziellen Eingliederung der Organbeteiligung zu einem übernehmenden Rechtsträger stellt sich schon gar nicht. Die in § 9 Satz 1 bzw. § 25 Satz 1 UmwStG angeordnete entsprechende Anwendung der Vorschriften für eine Vermögensübertragung ändert hieran nichts. Ebenso ist unerheblich, ob von der Möglichkeit der Rückbeziehung des Formwechsels für steuerliche Zwecke (§ 9 S 3 UmwStG bzw. § 25 S 2 i. V. m § 9 S 3 UmwStG) in der Weise Gebrauch gemacht wird, dass dem Organträger steuerlich schon im neuen Rechtskleid die Beteiligung an der Organgesellschaft zu Beginn ihres Wirtschaftsjahres zuzurechnen ist.

Petitum

Rn. Org.10 Satz 2 und 3 sollte in der Weise geändert werden, dass eine seit Beginn des Wirtschaftsjahres bestehende finanzielle Eingliederung durch den Formwechsel des Organträgers nicht berührt wird.

Zu Rn. Org.12 – Mindestlaufzeit und vorzeitige Beendigung des EAVs

Aus der bisherigen Formulierung, dass die Umwandlung des Unternehmens ein wichtiger Grund für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrags vor Ablauf der 5-jährigen Mindestlaufzeit „ist“, wird laut Entwurf ein „kann“. Jedoch hat der BFH in seinem bereits oben zur Rn. Org.04 erwähnten Urteil vom 11. Juli 2023, Az. I R 36/20 Rz. 53, entschieden, dass die umwandlungsbedingte Beendigung des EAV ein wichtiger Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit darstellt. Wir regen eine Beibehaltung des „ist“ an – alternativ zur Vermeidung von Unsicherheiten weitere Ausführungen in welchen Fällen kein wichtiger Grund vorliegen sollte.

Zu Rn. Org.19 Satz 2 – Zurechnung des Einkommens

Nach Rn. Org.19 Satz 2 ist im Fall der Umwandlung eines Organträgers und der Fortsetzung einer bestehenden Organschaft das Einkommen allein demjenigen Rechtsträger zuzurechnen, der zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft als Organträger anzusehen ist. Die dieser Aussage zugrundeliegende Rechtsauffassung der Verwaltung hat der BFH in seinen Urteilen vom 11. Juli 2023 bestätigt (Az. I R 36/20, Rn. 41; Az. I R 45/20, Rn. 23; Az. I R 21/20 Rn. 23; Az. I R 40/20, Rn. 44).

Neben der Aufnahme eines Hinweises auf die Rechtsprechung regen wir jedoch an, den Anwendungsbereich der Randnummer auf das sachlich erforderliche Maß auszuweiten. Die Frage stellt sich nämlich (1) für sämtliche Umwandlungs- aber auch Einbringungsvorgänge (§§ 20, 21, 24), im Zuge derer die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die (2) als Organgesellschaft fungiert (Fortsetzung Organschaft) oder auch erst künftig fungieren soll (erstmalige Begründung), während des Wirtschaftsjahrs dieser Kapitalgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger übergeht. In all diesen Fällen ist das Einkommen dieses Wirtschaftsjahrs allein demjenigen Rechtsträger zuzurechnen, der zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft als Organträger anzusehen ist.

Zu Rn. Org.27 – steuerlicher Übertragungsgewinn

Wir regen an, Rn. 27 unter Zusammenfassung ihrer Sätze 1 und 3 der besseren Verständlichkeit halber neu zu fassen und für alle Verschmelzungen und Spaltungen (Ab- und Aufspaltung, Ausgliederungen) einheitlich zu regeln, dass ein steuerlicher Übertragungsgewinn Teil des dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnenden Einkommens ist.

Zu Rn. Org.28 – Wahl unterschiedlicher Wertansätze

Der Anwendungsbereich der Rn. 28 ist insofern zu eng gefasst, als sie nur diejenige Konstellation anspricht, in der das eingebrachte Vermögen steuerlich mit dem Buchwert und handelsrechtlich mit dem Verkehrswert, also dem Zeitwert des eingebrachten Vermögens angesetzt wird. Abweichungen zwischen dem steuerbilanziellen und dem handelsbilanziellen Einbringungsergebnis und damit Mehr-, aber auch Minderabführungen, können jedoch auch bei Wahl anderer Wertansätze in der Steuerbilanz (neben steuerlichem Buchwert auch Ansatz zum Zwischenwert oder zum gemeinen Wert) und/oder in der Handelsbilanz (neben Verkehrs- bzw. Zeitwert auch Ansatz zum handelsbilanziellen Buchwert oder zum sog. „erfolgsneutralen Zwischenwert“ (= um die mit dem Einbringungsvorgang verbundene Ertragsteuerbelastung aufgestockter handelsbilanzieller Buchwert) des eingebrachten Vermögens) entstehen. Auch diese können wegen Verursachung in organschaftlicher Zeit nur der Anwendung von § 14 Abs. 4 KStG unterliegen, was Rn. 28 dann auch so bestimmen sollte.

Zu Rn. Org.34 – „vororganschaftliche“ Mehrabführungen

Im Kontext eines von Rn. Org.33 erfassten Sachverhalts (Umwandlung auf / Einbringung in eine Organgesellschaft handelsbilanziell zum Verkehrswert und steuerbilanziell zum Buchwert) hat der BFH in seinem Urteil vom 21. Februar 2022, Az. I R 51/19, entschieden, dass das Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG ausschließlich in zeitlicher, nicht auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen ist; „außerorganschaftlich“ verursachte Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit seien entgegen Rn. Org.33 des BMF-Schreibens vom 11. November 2011 nicht erfasst. Rn. Org.33 des vorliegenden Entwurfs trägt dem durch Hinweis auf dieses Urteil und die Feststellung Rechnung, dass derartige Mehr- und Minderabführungen nunmehr als in organschaftlicher Zeit verursacht (§ 14 Abs. 4 KStG) betrachtet werden.

Eine Konsequenz zieht der Entwurf auch bei Rn. Org.34, die im bisherigen Erlass den bei nahezu jeder Umwandlung auf eine Organgesellschaft auftretenden Sachverhalt regelt, dass bereits beim übertragenden Rechtsträger Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz bestehen, die nunmehr im Zuge der Umwandlung auf die Organgesellschaft übergehen und sich bei dieser später im weiteren Geschäftsverlauf auflösen. Nach der bisherigen Rn. Org.34 sollte sowohl der Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Übernahmegewinn als auch die spätere Auflösung der Bewertungsunterschiede bei der Organgesellschaft zu Mehr- bzw. Minderabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 KStG führen. Anders als bei Rn. Org.33 sieht der Entwurf jedoch nicht eine Anpassung der Aussagen von Rn. Org.34 im Sinne einer Anwendung von § 14 Abs. 4 KStG, sondern lediglich die

kommentarlose Streichung der bisherigen Rn. Org.34 vor, so dass der beschriebene Sachverhalt nun gar keine Regelung mehr im Erlass erföhre und die Verwaltungsauffassung im Dunklen bliebe.

Wir regen an, im Erlass ausdrücklich deutlich zu machen, welche Konsequenzen die Finanzverwaltung aus der BFH-Entscheidung für den bisher in Rn. Org.34 geregelten Sachverhalt zieht.