



Referentenentwurf Wachstumschancengesetz

Referentenentwurf Wachstumschancengesetz (Teil 4): Anpassung der Nachspaltungsveräußerungssperre in § 15 Abs. 2 UmwStG

§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in der aktuell geltenden Fassung schließt den Buchwertansatz im Fall einer Spaltung dann aus, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Hiervon ist nach § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden.

Der BFH hatte mit Urteil vom 11.08.2021 – I R 39/18 entschieden, dass die Nachspaltungsveräußerungssperre in § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG als einheitliche Missbrauchsvermeidungsregelung gilt, d. h. dass eine Spaltung die Voraussetzungen für eine anschließende Veräußerung nur unter den Kriterien des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG begründen könne. Folglich ist alleine die 20 %-Grenze des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG maßgeblich und kein subjektives Tatbestandsmerkmal der „Veräußerungsvorbereitung“. Dieser aus Beratersicht erfreulichen Entscheidung wird durch die im Rahmen des Wachstumschancengesetzes vorgesehene Änderung des § 15 Abs. 2 UmwStG nunmehr jedoch der Boden entzogen.

Der Gesetzgeber sieht die Entscheidung des BFH als Eröffnung „ungerechtfertigter Gestaltungsmöglichkeiten zur steuerfreien Veräußerung von Teilbetrieben, die in Widerspruch zu den gesetzgeberischen Zielen des Umwandlungssteuergesetzes“ steht (vgl. Referentenentwurf, S. 158).

Es ist daher vorgesehen, dass § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E den Buchwert- oder Zwischenwertansatz ausschließen soll, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen oder vorbereitet wird. § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG sollen wie folgt ersetzt werden: *„Als außenstehende Personen gelten Personen, die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren. In den Fällen der Vorbereitung einer Veräußerung kommt Satz 2 nur zur Anwendung, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag eine Veräußerung mindestens eines Anteils an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft an außenstehende Personen erfolgt; die Veräußerung des Anteils gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung. Werden innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent*

des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungsstichtag ausmachen, an außenstehende Personen veräußert, ist unwiderlegbar zu vermuten, dass durch die Spaltung eine Veräußerung im Sinne des Satzes 2 vorbereitet wurde. Sind an der übertragenden Körperschaft außenstehende Personen beteiligt, gilt die Spaltung nur dann als Veräußerung an außenstehende Personen im Sinne des Satzes 2, wenn die Spaltung zu einer Wertverschiebung zugunsten dieser Personen führt.“

Die wesentliche Verschärfung im Vergleich zur aktuell geltenden Rechtslage unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH erfolgt durch die geplante Änderung des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG. Denn hierdurch wird wiederum die Veräußerung von Anteilen, die weniger als 20 % des Werts der Anteile an der übertragenden Körperschaft ausmachen – entgegen der Rechtsprechung des BFH – als missbräuchlich erachtet. § 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E enthält für Veräußerungen von Anteilen, deren Wert mehr als 20 % der Anteile an der übertragenden Körperschaft entspricht, nunmehr eine unwiderlegbare Vermutung für das Vorliegen einer Missbrauchsabsicht.

Als entsprechende Vorbereitungshandlung soll es zukünftig genügen, dass zum Zeitpunkt der Spaltung bereits eine konkrete Veräußerungsabsicht besteht oder zumindest eine Veräußerung nicht nur hypothetisch in Betracht gezogen wird und es innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag zu einer Veräußerung von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft an außenstehende Personen kommt. Als Veräußerungshandlungen, die das Vorliegen einer entsprechenden Veräußerungsabsicht implizieren, nennt der Referentenentwurf beispielhaft den Letter of Intent oder das Memorandum of Understanding; gleichsam wird jedoch festgestellt, dass beide Dokumente keine Bedingung für die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals sind.

Anmerkung:

Die geplanten Änderungen an § 15 Abs. 2 UmwStG sind ein klassischer Fall eines sog. „Nichtanwendungsgesetzes“. Zwar soll ausweislich der Gesetzesbegründung durch die vorgesehenen Änderungen eine Rückführung der Möglichkeiten der steuerneutralen Spaltungen auf ihren ursprünglich vom Gesetzgeber intendierten Anwendungsbereich erfolgen. Dem ist unseres Erachtens jedoch nicht unbedingt zuzustimmen.

Seine Urteilsbegründung hatte der BFH seinerzeit größtenteils auf den klassischen juristischen Auslegungskanon gestützt. Auch wenn das Wortlautargument sowie die Argumentation mit der Gesetzessystematik in Anbetracht der geplanten Änderungen nicht mehr verfängt, kann die vom BFH vorgetragene Argumentation unter Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte und dem Telos des § 15

Abs. 2 UmwStG auch weiterhin nicht von der Hand gewiesen werden. Die Norm diene ausweislich dem BFH konkret der Missbrauchsvermeidung. Vor diesem Hintergrund habe der Gesetzgeber durch § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (20 %-Grenze) beabsichtigt, eine Abgrenzung vorzunehmen, die an einfach zu ermittelnde und objektive Umstände anknüpft, ohne dass im Einzelfall nachgeprüft werden muss, ob die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG (Veräußerungsvorbereitung) tatsächlich vorliegen. Würde man demgegenüber § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich zubilligen, so würde dies gerade zu der vom Gesetzgeber missbilligten und auch praktisch nur schwerlich durchführbaren Einbeziehung subjektiver Elemente führen.

Genau diese subjektiven Elemente halten durch die geplante Neuregelung nun jedoch Einzug in das Gesetz. Denn ab welchem Zeitpunkt eine Veräußerung an eine außenstehende Person vorbereitet wird, d. h. ab wann eine konkrete Veräußerungsabsicht besteht, lässt sich nur schwerlich auf rein objektiver Grundlage feststellen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass (auch) der historische Gesetzgeber – wie vom BFH herausgearbeitet – bei Unterschreiten der 20 %-Grenze gerade keine Missbrauchsabsicht angenommen hat.

Die in § 15 Abs. 2 Satz 6 UmwStG-E vorgesehene Einschränkung, dass eine Spaltung nur dann als Veräußerung an außenstehende Personen gelte, wenn die Spaltung zu einer Wertverschiebung zugunsten dieser Personen führt, ist zwar im Gesamtkontext zu begrüßen, schränkt den zukünftig nun sehr weit ausufernden Anwendungsbereich der Norm unseres Erachtens jedoch nicht genügend ein.

Die geplante Neuregelung kann sich unseres Erachtens daher transaktionsgefährdend auswirken, indem Pre-Closing Umstrukturierungen in Gestalt von Carve-out Maßnahmen zukünftig (erneut) allgemein unter Missbrauchsverdacht stehen und mit ihnen das Risiko einer nachträglichen Versagung der Buchwertfortführung einhergeht.

Aus Beratersicht ist außerdem zu berücksichtigen, dass § 27 Abs. 19 UmwStG-E eine Anwendung des § 15 Abs. 2 UmwStG-E bereits auf solche Spaltungen vorsieht, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs (d. h. nach dem 17. Juli 2023) erfolgt. Hierdurch erlangt die Norm – sofern die zeitliche Anwendungsvorschrift des § 27 Abs. 19 UmwStG-E in dieser Form in Kraft tritt – unmittelbare Anwendung und lässt jegliche Argumentation mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes von

vornherein ins Leere laufen. Daher sollte zwingend bei aktuellen Spaltungen als Carve-Out Maßnahmen und geplanten Transaktionen § 15 Abs. 2 UmwStG-E berücksichtigt werden.

Ferner soll nach § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E künftig eine außenstehende Person nur noch vorliegen, wenn diese ununterbrochen fünf Jahre vor dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt war. Demzufolge würden auch verbundene Unternehmen nach § 271 Abs. 2 HGB, u. a. Konzerngesellschaften, als außenstehende Personen gelten. Dadurch würden konzerninterne Veräußerungen ebenfalls unter die Nachspaltungsveräußerungssperre fallen. Es bleibt zu hoffen, dass die Definition der außenstehenden Person im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch eingeschränkt wird und verbundene Unternehmen hiervon ausgenommen werden. Andernfalls käme es dadurch wieder zu weiteren Hemmnissen im Rahmen von konzerninternen Umstrukturierungen, und zwar in diesem Falle ungeachtet eines Zusammenhangs mit einer „echten“ Transaktion an einen fremden Dritten.

Überdies wirkt die geplante Neuregelung z. B. auch im Kontext internationaler Umwandlungen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung verschärfend. Nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG sind Einkünfte aus Umwandlungen im Ausland grundsätzlich aktiv. Dies gilt aber nur, soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die der Erzielung von aktiven Einkünften nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 AStG dienen. Dazu besteht wiederum eine Rückausnahme, wenn nachgewiesen wird, dass die Umwandlung im Inland zu Buchwerten hätte erfolgen können (sog. hypothetische Buchwertfortführung) und im Ausland zu Buchwerten erfolgt. Im Entwurf des neuen Anwendungserlasses zum AStG in der Fassung des ATAD-Umsetzungsgesetzes wird in Tz. 428 ausdrücklich klargestellt, dass bei der hypothetischen Buchwertfortführung auch § 15 Abs. 2 UmwStG-E zur Anwendung kommen soll. Kommt es demnach beispielsweise zu einer Abspaltung eines Teilbetriebs einer österreichischen Gruppengesellschaft auf eine österreichische Zielgesellschaft (Schwestergesellschaft), so würde die anschließende Transaktion (z. B. Verkauf der Anteile an der Zielgesellschaft) zu einer Verletzung der verschärfenden Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 UmwStG-E führen und damit eine Hinzurechnungsbesteuerung begründen können.

Der Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes enthält eine Vielzahl steuerlicher Maßnahmen. Im Folgenden werden die Wesentlichen aufgezählt. Die in unseren bisherigen Beiträgen (Teil 1, 2 und 3) dargestellten Maßnahmen sind in der Aufzählung grau gekennzeichnet.

- Einführung einer Klimaschutzinvestitionsprämie
- Stärkung der steuerlichen Forschungsförderung
- Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs
- Verbesserung der Abschreibungsmöglichkeiten für kleine und mittlere Unternehmen
- Reform der Thesaurierungsbegünstigung
- Steigerung der Attraktivität der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1 a KStG
- Anhebung der Grenze für die Buchführungspflicht und die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung
- Digitalisierung des Spendenverfahrens – Einführung eines Spendenregisters
- Einführung einer Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung
- Entfall der Steuerpflicht der Dezember-Soforthilfe 2022 (Erdgas/ Wärmehilfe)
- Erleichterungen bei der Umsatzsteuervoranmeldung
- Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen wird auf innerstaatliche Steuergestaltungen übertragen
- Einführung einer gesetzlichen Regelung zur verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen zwischen inländischen Unternehmen
- Reform der Zinsschranke und Einführung einer Zinshöhenstranke
- Anpassung der Besteuerung von Renten aus der Basisversorgung
- Anpassung der AO und anderer Steuergesetze an das MoPeG
- Anpassung der Nachveräußerungssperre in § 15 Abs. 2 UmwStG
- Schaffung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens

[Der Beitrag wird in Kürze fortgesetzt]

Ansprechpartner:



Christian Wegener
Partner
Steuerberater

+49 211 6901-4731
christian.wegener@bakertilly.de



Dr. Christiane Krüger, LL.M.
Senior Manager
Rechtsanwältin, Steuerberaterin

+49 211 6901-1165
christiane.krueger@bakertilly.de