

Rückwirkungszeitraum bei Umstrukturierungen verlängert – Gilt dies auch steuerlich im Rahmen des Umwandlungssteuergesetzes?

Am 27. März 2020 wurde das Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I 2020, Seite 569). Unter anderem wurde die handelsrechtliche Rückbeziehung bei Umstrukturierungen für das Jahr 2020 von acht auf zwölf Monate verlängert. Entsprechende Anpassungen im Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) gab es in diesem Zusammenhang nicht. Betroffene, die in diesem Jahr Umstrukturierungen planen, fragen sich, ob die Regelung auch auf das Steuerrecht durchschlägt.

Gilt die Verlängerung des Rückwirkungszeitraums bei Umstrukturierungen auch steuerlich im Rahmen des Umwandlungssteuergesetzes?

Bei Umstrukturierungen nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG) gilt nach § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG in vielen Fällen, dass die maßgebliche Schlussbilanz auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Umstrukturierung liegenden Stichtag aufgestellt werden kann. Teil des Maßnahmenpakets nach dem Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht ist eine Änderung des Umwandlungsrechts, deren Folgen für das Steuerrecht klärungsbedürftig sind.

1. Verlängerung des Rückwirkungszeitraums nach dem UmwG

Das Gesetz über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie regelt in Art. 2, § 4:

„Abweichend von § 17 Absatz 2 Satz 4 des Umwandlungsgesetzes genügt es für die Zulässigkeit der Eintragung, wenn die Bilanz auf einen höchstens zwölf Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist.“

Danach ist die grundsätzlich vorgesehene Achtmonatsfrist um vier Monate auf eine Zwölfmonatsfrist verlängert.

Diese Regelung begründet der Gesetzgeber einleitend wie folgt (BT-Drucks. 19/18110, S. 29):

„Die Schutzmaßnahmen zur Vermeidung der Ausbreitung der COVID-19-Pandemie, insbesondere die Einschränkungen der Versammlungsmöglichkeiten von Personen, haben zum Teil erhebliche Auswirkungen auf die Handlungsfähigkeit von Unternehmen verschiedener Rechtsformen, da diese teilweise nicht mehr in der Lage sind, auf herkömmlichem Weg Beschlüsse auf Versammlungen der entsprechenden Organe herbeizuführen. Dies betrifft (...) außerordentliche Versammlungen, die aufgrund besonderer Maßnahmen erforderlich sind, insbesondere für Kapitalmaßnahmen und Umstrukturierungen. Letztere sind vor allem bei außergewöhnlichen Umständen, wie sie derzeit bestehen, möglicherweise von existenzi-

eller Bedeutung für die betroffenen Gesellschaften, Vereine, Stiftungen und Genossenschaften.“

Die Zwölfmonatsfrist ist nur auf Anmeldungen anzuwenden, die im Jahr 2020 vorgenommen werden (Art. 2, § 7 des Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht). Art. 2, § 8 sieht für das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz jedoch vor, dass es durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrats die Geltung u. a. der Neuregelung zur Zwölfmonatsfrist bis höchstens zum 31. Dezember 2021 verlängern kann, sofern dies aufgrund der fortbestehenden Auswirkungen geboten erscheint.

2. Gleichlauf von Umwandlungs- und Steuerrecht gestört

Weder in dem Gesetz noch in den Gesetzesmaterialien (insb. BT-Drs. 19/18110 und den Dokumenten des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz) findet sich ein Hinweis, dass auch die Regelungen des UmwStG daran angepasst werden. Dadurch kann es dazu kommen, dass der grundsätzliche Gleichlauf von Umwandlungs- und Steuerrecht nicht mehr vollständig umgesetzt wird. Im Folgenden stellen wir die betroffenen Regelungen dar.

2.1. Verschmelzungen von Körperschaften nach §§ 3 ff., 11 ff. UmwStG sowie Auf- und Abspaltungen nach §§ 15, 16 UmwStG

Die Zwölfmonatsfrist dürfte für Verschmelzungen gemäß §§ 3 ff. UmwStG (Verschmelzung auf eine Personengesellschaft) und gemäß §§ 11 ff. UmwStG (Verschmelzung auf eine andere Körperschaft) ebenfalls gelten. Die maßgebliche Vorschrift des § 2 UmwStG (steuerliche Rückwirkung) enthält keine eigene Rückwirkungsfrist. Der Beginn des Rückwirkungszeitraums bestimmt sich nach der Verknüpfung mit der "Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt". Damit ist die handelsrechtliche Schlussbilanz angesprochen.

Dies bedeutet, dass Verschmelzungen im Jahr 2020 mit einem steuerlichen Übertragungsstichtag zum 31. Dezember 2019 bis zum 31. Dezember 2020 angemeldet werden können. Somit ist abweichend zur bisherigen Rechtslage auch für Verschmelzungen nach dem 31. August 2020 keine mit weiterem Aufwand verbundene Zwischenbilanz aufzustellen.

Das zuvor Beschriebene gilt ebenfalls für die Aufspaltung und Abspaltung gemäß §§ 15, 16 UmwStG, da auch hierbei die Rückwirkung nach § 2 UmwStG gilt.

2.2. Vorgänge nach § 20 ggf. i.V.m. § 24 UmwStG (insb. Einbringungen)

Bei Einbringungen nach § 20 UmwStG oder § 24 UmwStG im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge (§ 123 Abs. 3 UmwG) gilt dies streng dem Wortlaut nach nicht.

§ 20 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG (i.V.m. § 24 UmwStG) enthält eine eigene Regelung zu der steuerlichen Rückwirkung. Danach darf der Stichtag höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister bzw. vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegen – ungeachtet dessen, dass bei manchen von diesen Regelungen umfassten Vorgängen § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG Anwendung findet.

Wenn die Gesetzesbegründung darauf abstellt, dass Umstrukturierungsbeschlüsse der entsprechenden Organe von Unternehmen nicht mehr auf herkömmlichen Weg herbeigeführt werden können und dadurch – ggf. existenzielle – Umstrukturierungen erschwert werden, gilt dies ebenso bei Maßnahmen nach §§ 20, 24 UmwStG.

Gleichwohl kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass hier ebenfalls die Zwölfmonatsfrist anzuwenden ist. Eine Anpassung des UmwStG ist bisher nicht vorgesehen und der Wortlaut des Gesetzes lässt insoweit nicht vermuten, dass der Gesetzgeber die Erstreckung auch auf alle Vorgänge nach §§ 20, 24 UmwStG plante, da § 17 UmwG für Verschmelzungen und Spaltungen gilt.

Dies ist jedoch nicht sachgerecht. Der Sinn und Zweck des Gesetzes umfasst ebenfalls die Umstrukturierungen im Sinne der §§ 20, 24 UmwStG. Die Gesetzesbegründung widerspricht insoweit geradezu dem Wortlaut der Regelung zur Achtmonatsfrist in § 20 Abs. 6 UmwStG. Auch ist nicht nachvollziehbar, weshalb Verschmelzungen sowie Auf- und Abspaltungen abweichend zur Gesamtsystematik des UmwStG anders behandelt werden sollten als Einbringungen.

Es entsteht vielmehr der Eindruck, dass die steuerlichen Implikationen der Maßnahmen des Gesetzgebers – noch – nicht in den Gesetzen reflektiert wurden. Die Verabschiedung entsprechender Steuergesetze ist zu diesem Zeitpunkt nicht auszuschließen. Verlautbarungen des Bundesfinanzministeriums (BMF) zu geplanten entsprechenden Gesetzesänderungen liegen nach derzeitigem Stand allerdings nicht vor.

2.3 Formwechsel nach § 9 UmwStG (i. V. m. § 25 UmwStG)

Die Situation bei einem Formwechsel ist noch komplexer.

Steuerlich wird bei einem "kreuzenden" Formwechsel – Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft (§ 9 UmwStG) oder andersherum (§ 25 UmwStG) – aufgrund Wechsels der Besteuerungssysteme ein Vermögensübergang fingiert. Der übertragende Rechtsträger hat für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, der übernehmende Rechtsträger eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, § 9 Satz 2 UmwStG. In Übereinstimmung mit den übrigen Vorschriften des UmwStG zu der Aufstellung von Bilanzen können nach § 9 Satz 3 UmwStG die Bilanzen für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister liegt.

Handelsrechtlich erfolgt der Formwechsel identitätswahrend, d. h., es findet keine Vermögensübertragung statt. Aus diesem Grund besteht handelsrechtlich keine Pflicht zur Aufstellung einer Schlussbilanz, es besteht keine Regelung zu einer Rückwirkung. Daraus folgt, dass die Regelung zur Verlängerung der handelsrechtlichen Rückwirkungsfiktion grundsätzlich nicht zu der Verlängerung der steuerlichen Rückwirkungsmöglichkeit führt.

Im Sinne einer einheitlichen umwandlungssteuerrechtlichen Rückwirkung ist eine Regelung bzw. Aussage hierzu erstrebenswert.

3. Zusammenfassung und Ausblick

Unseres Erachtens sollte die verabschiedete Zwölfmonatsfrist steuerlich für Verschmelzungen gemäß §§ 3 ff. und §§ 11 ff. UmwStG sowie Auf- und Abspaltungen nach §§ 15, 16 UmwStG gelten. Ungewiss ist die Lage jedoch bei Ausgliederungen gemäß §§ 20, 24 UmwStG und bei Formwechseln gemäß §§ 9, 25 UmwStG. Hier empfehlen wir zunächst, die Fortgeltung der Achtmonatsfrist in der Planung zu berücksichtigen sowie sich mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen.

Die Gewissheit darüber, ob die Zwölfmonatsfrist nach dem neuen Gesetz auch steuerlich gilt, wird künftig wohl erst eintreten, wenn der Gesetzgeber (vorübergehende) Anpassungen

des UmwStG in Anlehnung an das Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht verabschiedet oder sich das BMF in einem Schreiben dazu äußert. Ein vollständiger Gleichlauf ist insbesondere unter dem Gesichtspunkt wünschenswert, damit manche Umstrukturierungsmaßnahmen nicht bereits qua Zeitablaufs aus den möglichen unternehmerischen Optionen ausscheiden.

BEITEN BURKHARDT unterstützt Sie gern bei der Planung sowie Durchführung der Umwandlung und der Abstimmung mit den Finanzbehörden.

[Dr. Karl Dieter Müller](#)

[Benjamin Knorr](#)

[Dragan Skrebic](#)