


recherchiert von: **Klaus Voß** am 17.07.2013

<b>Autor:</b>	Klaus Voß	<b>Quelle:</b>	
<b>Dokument- typ:</b>	Aufsatz	<b>Fundstel- le:</b>	Verlag Recht und Wirtschaft, Frankfurt BB 2006, 411-420

## **SEStEG: Die vorgesehenen Änderungen im Einkommensteuergesetz, im Körperschaftsteuergesetz und im 1. bis 7. Teil des Umwandlungssteuergesetzes**

***Klaus Voß, Rechtsanwalt, Fachanwalt für  
Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Meppen***

Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) beabsichtigt der Gesetzgeber u. a., den Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes auf ausländische Sachverhalte auszudehnen und Deutschland damit weltweit für Umstrukturierungsvorgänge zu öffnen. Ausgangspunkt des Umwandlungssteuerrechts bleibt aber weiterhin das Umwandlungsrecht. Ausländisches Umwandlungsrecht muss im innerstaatlichen Sachverhalt dem inländischen Umwandlungsrecht vergleichbar sein. Insofern dominieren gesellschaftsrechtliche Bestimmungen zukünftig verstärkt das Steuerrecht. Mit der Internationalisierung und Europäisierung dieser Vorgänge bedarf es der Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestandes für grenzüberschreitende Sachverhalte. Weiterhin werden hierdurch Zuordnungsfragen nach dem jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen zunehmend in den Fokus der Beratungspraxis gelangen. Im vorliegenden Beitrag werden die vorgesehenen Änderungen im 1.-7. Teil des Umwandlungssteuergesetzes sowie die vorgesehenen Änderungen im Körperschaftsteuergesetz und im Einkommensteuergesetz vorgestellt.

### **I. Einleitung**

Mit dem SEStEG<sup>1</sup> will der Gesetzgeber ein 'systematisches in sich geschlossenes zukunftsfähiges steuerliches Umstrukturierungsrecht' schaffen, 'das sich auch für die zukünftige Weiterentwicklung des Gesellschaftsrechts<sup>2</sup> öffnet'.<sup>3</sup> Die verschiedenen Entstrickungstatbestände für grenzüberschreitende Sachverhalte sollen systematisch zusammengefasst und fortentwickelt werden. Dieses Vorhaben wurde im Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts<sup>4</sup> als noch nicht realisierbar betrachtet, da noch 'weitergehende und tiefere Untersuchungen und Erörterungen der damit einhergehenden praktischen Umsetzung' für erforderlich gehalten wurden. Nunmehr soll im EStG und im KStG ein allgemeiner Entstrickungstatbestand formuliert werden.

Hierbei soll die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven in folgenden Fällen gewährleistet werden:

- wenn ein Rechtsträgerwechsel (durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge) stattfindet
- wenn Vermögen die betriebliche Sphäre verlässt
- wenn die Steuerpflicht endet oder
- wenn Wirtschaftsgüter dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden

In Verbindung hiermit soll des Weiteren die Binnenorientierung des Umwandlungssteuerrechts aufgegeben werden. Es wird nicht mehr unterschieden zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Umstrukturierungen innerhalb oder außerhalb der EU. Gesetzestechnisch kommt dies insbesondere durch eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des UmwStG auf ausländische Sachverhalte zum Ausdruck, die aufgrund ausländischer Vorschriften/EG-Verordnungen erfolgen und den Vorschriften des UmwG über die Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und dem Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft vergleichbar sind, durch den Wegfall der Beschränkung auf unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder EU-Kapitalgesellschaften (§ 23 UmwStG) und letztendlich durch die beabsichtigte Änderung des § 10 Abs. 3 Satz 4 EStG.<sup>5</sup> Bisher konnten auch ausländische Umwandlungen aufgrund der Binnenorientierung des deutschen Umwandlungsrechts einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Da die Vergünstigungen des UmwStG künftig nicht mehr ausdrücklich an die unbeschränkte Steuerpflicht anknüpfen, war eine Änderung angezeigt. Das System der einbringungsgeborenen Anteile wird ersetzt durch die nachträgliche Besteuerung des zugrundeliegenden Einbringungsvorgangs.

## **II. Entstrickung und Verstrickung**

### **1. Allgemeines**

Im Mittelpunkt des Interesses steht sicherlich die beabsichtigte Einführung einer allgemeinen Entstrickungs- bzw. Verstrickungsregelung. Entgegen der Regelung in Österreich<sup>6</sup> scheint der Gesetzgeber nicht die sog. Stundungslösung zu wählen, sondern eine Sofortversteuerung. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern soll entsprechend der neueren Haltung der OECD<sup>7</sup> von der Fiktion von Verträgen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus ausgegangen werden. Das bisherige Konzept der sog. einbringungsgeborenen Anteile<sup>8</sup> wird aufgegeben und durch ein Konzept der Feststellung der stillen Reserven im steuerlichen Übertragungszeitpunkt mit linearer Auflösung innerhalb von 7 Jahren

- 411 -

Voß, BB 2006, 411-420

- 412 -

ersetzt. Hierdurch soll wie bisher vermieden werden, dass das Halbeinkünfteverfahren bzw. die Freistellung nach § 8 b KStG umgangen wird.<sup>9</sup> Bei Umstrukturierungen soll zukünftig in der Regel der gemeine Wert<sup>10</sup> bei der übertragenden Gesellschaft angesetzt werden. Der Buchwertansatz kommt nur bei verbleibender inländischer Verstrickung in Betracht. Ein Zwischenwertansatz soll nur noch bei entsprechenden Gegenleistungen anlässlich der Übertragung möglich sein.<sup>11</sup> Eine Verlustübertragungsmöglichkeit entfällt völlig.<sup>12</sup> Letztlich soll auf Anteilseignerebene anlässlich einer Umstrukturierung bei Nichtrealisierung der stillen Reserven eine nachträgliche Besteuerung aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen unabhängig von der Beteiligungshöhe erfolgen.

### **2. Einkommensteuerrechtlicher Entstrickungs- und Verstrickungstatbestand**

#### **a) Allgemeiner einkommensteuerrechtlicher Entstrickungstatbestand unter Ansatz des gemeinen Wertes**

##### **Beispiel:**

***Das inländische Einzelunternehmen überführt ein Wirtschaftsgut von seinem inländischen Betrieb in seine ausländische Betriebsstätte. Dies unterliegt aufgrund DBA nicht mehr der inländischen Besteuerung.***

##### **Abwandlung:**

***Im Betriebsvermögen befindet sich ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft. Dieser wird nunmehr der ausländischen Betriebsstätte zugerechnet.***

Durch das SEStEG wird die Entnahmeregelung in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG in einem neu angefügten 2. HS um einen Entstrickungstatbestand erweitert. Nach dieser Bestimmung steht der 'Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräuße-

rung eines Wirtschaftsgutes' einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleich.<sup>13</sup> Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStGE erfolgt in Entstrickungsfällen die Entnahme mit dem gemeinen Wert.<sup>14</sup>

## **b) Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen**

### **Beispiel:**

**Der inländische Einzelunternehmer/die inländische Personengesellschaft hält in seinem/in ihrem Betriebsvermögen einen Anteil an einer deutschen SE. Diese verlegt ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung ins EU-Ausland. Ihr Vermögen bleibt im Inland steuerverhaftet.<sup>15</sup> Die Anteile an der SE sollen nach der Sitzverlegung veräußert werden.**

Für den Fall, dass sich im Betriebsvermögen Anteile an Kapitalgesellschaften befinden, gilt nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStGE a. E. § 17 Abs. 5 Satz 2 und Satz 3 EStGE entsprechend. Nach § 17 Abs. 5 Satz 1 EStGE wird für Anteile im Privatvermögen 'die Einschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Fall der Verlegung des Sitzes **oder** des Ortes der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat' der Veräußerung gleichgestellt.<sup>16</sup> Dies gilt nach Satz 2 des Entwurfes **nicht** in Fällen des unveränderten § 17 Abs. 4 EStG<sup>17</sup> oder der identitätswahrenden Sitzverlegung einer SE (Satzungssitz und Geschäftsleitung) in einen anderen Staat.<sup>18</sup> In diesem Fall ist der Gewinn aus einer späteren, nachfolgenden Veräußerung der Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines DBA<sup>19</sup> in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte.<sup>20</sup>

Fällt demnach ein Vorgang unter die Fusionsrichtlinie, sieht das Gesetz für betroffene Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines DBA eine Veräußerungsgewinnbesteuerung bei einer späteren Veräußerung vor.<sup>21</sup>

## **c) Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen**

### **Beispiel:**

**Der Gesellschafter A der A-GmbH bringt seinen Anteil in die B-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile an der B-GmbH zum Buchwert ein.**

#### **1. Abwandlung:**

**Die A-GmbH wird auf die B-GmbH verschmolzen. Die übergehenden Wirtschaftsgüter werden auf Antrag bei der A-GmbH mit dem Buchwert angesetzt.<sup>22</sup>**

#### **2. Abwandlung:**

**Einige Gesellschafter waren unter, andere über 1 % beteiligt.**

Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 EStGE zukünftig<sup>23</sup> auch Veräußerungen<sup>24</sup>, 'wenn der Veräußerer die Anteile aufgrund eines Umwandlungs-<sup>25</sup> **oder** Einbringungsverfahrens im Sinne des UmwStG erworben hat, bei dem die übertragenen<sup>26</sup> oder eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht mit dem gemeinen Wert bei dem übertragenden Rechtsträger<sup>27</sup> **oder** dem Einbringenden angesetzt wurden".<sup>28</sup>

### **Beispiel:**

**A ist als beschränkt Steuerpflichtiger an einer inländischen SE beteiligt.<sup>29</sup> Diese verlegt ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung ins EU-Ausland.**

#### **Abwandlung:**

**Die Beteiligung eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters besteht an einer GmbH. Diese verlegt ihre Geschäftsleitung ins Ausland. Das inländische Vermögen bleibt steuerverstrickt.**

Maßgebend für die Lösung des Beispielfalles ist der soeben unter b) dargestellte § 17 Abs. 5 Satz 2 EStGE. Im DBA-Fall ändert sich nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nichts. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns stand und steht dem Ausland zu. Es entfällt lediglich der Anknüpfungspunkt für eine beschränkte Steuerpflicht.<sup>30</sup> In der Abwandlung erfolgt eine Versteuerung der stillen Reserven aus den Anteilen nach § 17 Abs. 5 Satz 1 EStGE, da die Geschäftsleitung der GmbH verlegt wird. Durch die Ersetzung des § 12 KStG in Gänze durch einen

- 412 -

Voß, BB 2006, 411-420

- 413 -

allgemeinen körperschaftsteuerrechtlichen Entstrickungstatbestand<sup>31</sup> erfolgt in der Abwandlung auch keine Liquidation. Die GmbH ist weiterhin aufgrund des verbleibenden inländischen Sitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Sie mag zivilrechtlich aufgelöst sein, jedoch wird sie nicht abgewickelt.<sup>32</sup>

#### **d) Allgemeiner Verstrickungstatbestand**

##### **Beispiel:**

**Eine ausländische SE verlegt ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung ins Inland.**

In § 6 Abs. 1 wird nach Nr. 5 ein sog. Verstrickungstatbestand eingeführt. Eine derartige Verstrickung wird in '2 Fällen' angenommen:

1. Durch Überführung eines Wirtschaftsgutes von einer ausländischen in eine inländische Betriebsstätte oder
2. durch eine innerstaatliche Verstrickung in anderer Weise.<sup>33</sup>

Eine derartige Verstrickung muss sich auf den Gewinn aus der Veräußerung beziehen.<sup>34</sup> Sind diese Voraussetzungen erfüllt 'ist das Wirtschaftsgut mit dem Wert anzusetzen, der sich im Zeitpunkt der Begründung des deutschen Besteuerungsrechtes ergeben würde, wenn für diesen Zeitpunkt im ursprünglichen Staat nach dessen steuerrechtlichen Vorschriften eine Bilanz aufzustellen wäre.'<sup>35</sup> Auf Antrag wird das Wirtschaftsgut mit dem Wert angesetzt, mit dem es anlässlich der Überführung der ausländischen Besteuerung unterlegen hat, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.' Diese Bestimmung soll nach den Vorstellungen der Entwurfsbegründung auch auf Kapitalgesellschaften Anwendung finden.<sup>36</sup>

#### **3. Allgemeiner körperschaftsteuerrechtlicher Entstrickungstatbestand**

Flankierend zum einkommensteuerrechtlichen Entstrickungstatbestand wird - unter Streichung des § 12 KStG - als einziger Absatz ein entsprechender Entstrickungstatbestand für Kapitalgesellschaften normiert. Wird bei einer Kapitalgesellschaft 'das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dieses Wirtschaftsgut als zum gemeinen Wert veräußert'.<sup>37</sup> Für Anteile im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gilt § 17 Abs. 5 Satz 2 und Satz 3 EStG entsprechend.

#### **4. Sitzverlegung**

##### **Beispiel:**

**Die in Deutschland ansässige SE verlegt ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung<sup>38</sup> in das EG-Ausland. Diese Sitzverlegung führt weder zur Auflösung der SE noch zur Gründung einer**

**neuen juristischen Person (identitätswahrende Sitzverlegung).<sup>39</sup> Aufgrund dieser Identitätswahrung ist auf der Ebene der Gesellschafter kein Realisationstatbestand gegeben. Es stellt sich gegebenenfalls nur ein Entstrickungsproblem. Infolge der Sitzverlegung ist die SE nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig.**

Eine Schlussbesteuerung nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG kommt aufgrund dessen Aufhebung nicht in Betracht. § 11 KStG verlangt für eine Schlussbesteuerung der stillen Reserven der SE die Auflösung und Abwicklung. Dies ist aufgrund der Identitätswahrung nicht der Fall. Flankierend zum einkommensteuerrechtlichen Entstrickungsstatbestand soll, wie dargestellt, ein entsprechender Entstrickungsstatbestand für Kapitalgesellschaften eingeführt werden. Wird bei einer Kapitalgesellschaft 'das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dieses Wirtschaftsgut als zum gemeinen Wert veräußert'. Maßgebend ist demnach, ob bei wirtschaftsgutbezogener Betrachtung das deutsche Besteuerungsrecht infolge der Sitzverlegung beeinträchtigt wird. Das ist nicht der Fall, wenn die vorher steuerverhafteten Wirtschaftsgüter in einer inländischen Betriebsstätte verbleiben und zur Erzielung des inländischen steuerrechtlichen Ergebnisses beitragen.<sup>40</sup> Es gelten nunmehr die Betriebsstättengrundsätze für die Wirtschaftsgüter, die der Betriebsstätte zuzurechnen/zuzuordnen sind, insbesondere für Drittstaateneinkünfte aus der Sicht des neuen Sitzlandes der SE.<sup>41</sup>

Auf Gesellschafterebene ist § 17 Abs. 5 Satz 2 und Satz 3 EStGE zu beachten. Dies gilt entsprechend für Anteile im Betriebsvermögen und für Anteile, die sich im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft befinden.<sup>42</sup>

### **III. Unbeschränkte Steuerpflicht der SE nach § 1 Nr. 1 KStG; die SE als Organgesellschaft<sup>43</sup>**

Nach § 1 Nr. 1 KStG sind nunmehr 'insbesondere'<sup>44</sup> auch Europäische Gesellschaften körperschaftsteuerpflichtig. In Nr. 2 wird die Europäische Genossenschaft hinzugefügt. In § 14 Abs. 1 KStGE wird die Europäische Gesellschaft als potenzielle Organgesellschaft aufgeführt.

### **IV. Erweiterung der Fiktion der gewerblichen Einkünfte**

Nach § 8 Abs. 2 KStG sind nunmehr unabhängig von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht bei unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtigen<sup>45</sup> alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Dies gilt für die in § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 KStG aufgeführten Gesellschaftsformen.

- 413 -

Voß, BB 2006, 411-420

- 414 -

### **V. Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStGE zukünftig auch bei beschränkter Steuerpflicht**

Wird zukünftig ein unbeschränkt oder **beschränkt Steuerpflichtiger** im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3 KStG nach der Auflösung **abgewickelt**<sup>46</sup>, so ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. Diese Änderung ist m. E. auch vor dem Hintergrund der Sitzverlegung einer SE und der umfangreich zugelassenen Hinausverschmelzung zu sehen. Das 'zurückgelassene Betriebsvermögen' soll zukünftig auch diesem Regelungsmechanismus unterliegen. § 11 Abs. 7 KStG wird diesen Vorstellungen angepasst. Unterbleibt bei diesen unbeschränkt oder **beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftsformen** im Falle der Insolvenz die Abwicklung, gelten die §§ 11 Abs. 1-6 KStGE entsprechend.

### **VI. Änderungen im 1. bis 7. Teil des Umwandlungssteuerrechts** **1. Von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft**

### **Beispiel:**

**Eine mit einem Stammkapital von 25 000 Euro gegründete GmbH weist Rücklagen in Höhe von 75 000 Euro nach Körperschaftsteuern in Höhe von 25 000 Euro auf.<sup>47</sup> Sie befindet sich zu 100 % im Beteiligungsbesitz einer inländischen KG. Die GmbH soll auf diese KG verschmolzen werden. Zudem befindet sich im Betriebsvermögen der GmbH eine ausländische Betriebsstätte, für die ein noch nicht kompensierter Verlust nach § 2 a Abs. 3 EStG a. F. geltend gemacht wurde.**

### **Abwandlung 1:<sup>48</sup>**

**Die KG hat ihren Sitz im Ausland, wo diese als intransparente Gesellschaft besteuert wird und somit als eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft im Sinne der FRL betrachtet wird, während sie nach inländischem Steuerrecht als transparent zu betrachten ist. Es wird davon ausgegangen, dass es im Land der ausländischen KG vergleichbare umwandlungsrechtliche Vorschriften gibt wie in Deutschland. Es verbleibt im Inland eine Betriebsstätte/Unterbetriebsstätte im gegenständlichen, physischen Umfang der untergehenden GmbH.**

### **Abwandlung 2:**

**Die zu verschmelzende GmbH unterhält eine Betriebsstätte in einem DBA-Drittstaat, wobei alternativ vor und nach der Verschmelzung die Freistellungsmethode gilt bzw. infolge der Verschmelzung die Voraussetzungen einer Aktivitätsklausel oder die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 AStG erfüllt werden.**

### **Abwandlung 3:**

**Die GmbH ist an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne der §§ 7 ff. AStG unmittelbar beteiligt.**

#### **a) Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft**

##### **aa) Grundsätzlicher Ansatz des gemeinen Wertes und Aufgabe der Maßgeblichkeit<sup>49</sup> zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz**

Bei einer Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person sollen nach § 3 Abs. 1 UmwStGE die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft künftig **mit dem gemeinen Wert** anzusetzen sein. Laut Begründung umfasst dies auch immaterielle Wirtschaftsgüter, die nicht entgeltlich erworben wurden.<sup>50</sup>

##### **bb) Ausnahmsweise Buchwertansatz bei Sicherstellung der Besteuerung**

Auf Antrag sind die übertragenen Wirtschaftsgüter nach Abs. 2 des Entwurfs abweichend von Abs. 1 **einheitlich** mit dem Buchwert anzusetzen, **soweit**<sup>51</sup>

a) sie Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegen und

b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person nicht eingeschränkt wird.<sup>52</sup>

Im Beispielfall und in der 1. Abwandlung ist auch bei beschränkter Steuerpflicht der Gesellschafter die Besteuerung im Rahmen einer durchzuführenden Veranlagung gesichert, wenn das übertragene Vermögen weiterhin Betriebsvermögen bleibt (so Buchst. a). Fraglich ist, was unter **Einschränkung** der Besteuerung der Wirtschaftsgüter im Sinne des Buchst. b zu verstehen ist. Die Entwurfsbegründung unterscheidet hier zwischen primärem und sekundärem Besteuerungsrecht, wobei die Bedeutung dieser Unterscheidung nicht so recht deutlich wird. Ein Anhaltspunkt im Sinne von unmittelbar/mittelbar ist im Gesetzesentwurf nicht auszumachen. Waren die Wirtschaftsgüter vor der Verschmelzung durch

Anwendung der Freistellungsmethode steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen, so kann es nicht zu einer Einschränkung kommen (Abwandlung 2). Es soll jedoch der Übergang von der Anrechnungsmethode zur Freistellungsmethode durch die Verschmelzung erfasst sein (vgl. Abwandlung 2), jedoch nicht der Fall des Verlustes der Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. Abwandlung 3).<sup>53</sup>

### **cc) Verschmelzung unter Einbeziehung einer ausländischen Betriebsstätte bei Nichtanwendung der Freistellungsmethode**

Haben die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei Verschmelzung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft Art. 10 FRL anzuwenden, ist die Körperschaftsteuer auf den Übertragungsgewinn gem. § 26 KStG um den Betrag ausländischer Steuer zu ermäßigen, der nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union erhoben **worden wäre**, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert veräußert **worden wären**. Satz 1 gilt nur, soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft in einem anderen Mitgliedstaat der EU zuzurechnen sind und die Bundesrepublik Deutschland die Doppelbesteuerung bei der übertragenden Körperschaft **nicht durch Freistellung vermeidet**.<sup>54</sup>

Nach Art. 10 Abs. 1 Satz 1 FRL besteht die Pflicht auf die Besteuerung ausländischer Betriebsstätten wie in der 2. Abwandlung zu verzichten, wenn diese im Rahmen der Fusion im Sinne der FRL auf eine andere Gesellschaft im Sinne der FRL verschmolzen werden. Dies ist auch in der 1. Abwandlung der Fall, da es sich bei der ausländischen Gesellschaft nach dem Recht des

- 414 -

Voß, BB 2006, 411-420

- 415 -

ausländischen Staates annahmegemäß um eine solche handelt. Nach Art. 10 Abs. 2 FRL kommt im Falle der Anwendung der Anrechnungsmethode eine Einbeziehung der stillen Reserven der ausländischen Betriebsstätte in Betracht, wenn die darauf entfallenden fiktiven ausländischen Steuern angerechnet werden. Dies bedeutet m. E. auch, dass bei tatsächlicher Besteuerung im Ausland § 26 KStG direkt anzuwenden wäre.<sup>55</sup>

### **b) Auswirkungen bei der übernehmenden Personenunternehmung**

#### **aa) Unveränderte Wertverknüpfung**

Der übernehmende Rechtsträger hat die auf ihn übergegangenen Wirtschaftsgüter mit den Werten im Sinne des § 3 zu übernehmen, die in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthalten sind, also mit dem gemeinen Wert oder Buchwert.

#### **bb) Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft - Erweiterung der Tatbestände hinsichtlich des nicht übergehenden Verlustvortrags**

Der übernehmende Rechtsträger tritt wie bisher auch nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Die Regelung über den nicht übergehenden Verlustvortrag nach Satz 2 wird um die Bestimmungen der §§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, 21 Abs. 1 Satz 2 oder 23 Abs. 3 EStG erweitert.

Bisher vertrat die Finanzverwaltung als Billigkeitsregel die Ansicht, dass die Nachversteuerungsregel in § 2 a Abs. 3 Satz 3 bis 5 EStG<sup>56</sup> auf die Übernehmerin als Rechtsnachfolgerin übergehe.<sup>57</sup> An dieser Ansicht soll laut Begründungsentwurf nicht mehr festgehalten werden. Es erfolgt ein Verweis auf Art. 10 FRL. Nach dessen Satz 2 können derartige noch nicht kompensierte Verluste im Mitgliedstaat der (das gesamte Aktiv- und Passivvermögen) einbringenden Gesellschaft anlässlich der Verschmelzung in der Bemessungsgrundlage dieser Gesellschaft berücksichtigt werden. Hintergrund der Regelung ist wohl, dass die Staaten einen Steueraufschub gewähren sollen, jedoch keinen Steuerverzicht. Nach § 2 a Abs. 4 Nr. 2 EStG erfolgt im Falle der entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragung ausländischer Betriebsstättenvermögens eine Nachversteuerung von berücksichtigten, aber noch nicht verrechneten Verlusten in voller Höhe. Die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personen-

gesellschaft wird allgemein als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang betrachtet<sup>58</sup>, so dass es zur Nachversteuerung im Beispielfall kommt.

### **cc) Ermittlung des Übernahmeergebnisses - Erfassung der stillen Reserven aus Vermögen der Überträgerin, das nicht der deutschen Besteuerung unterliegt (sog. neutrales Vermögen)**

Die Ermittlung des Übernahmegewinns/Übernahmeverlusts erfolgt wie bisher in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert des Anteils an der übertragenden Körperschaft. Neu eingefügt wird bei der Berechnung des Übernahmeergebnisses die Erfassung stiller Reserven ausländischen, nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Vermögens der übertragenden Gesellschaft mit dem gemeinen Wert:

***Für die Ermittlung des Übernahmegewinns oder Übernahmeverlusts sind abweichend von Satz 1 die übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem Wert nach § 3 Abs. 1 UmwStGE anzusetzen, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung dieser Wirtschaftsgüter bei der übertragenden Körperschaft auf Grund eines DBA eingeschränkt war, welches die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Freistellung vorgesehen hätte.***

Hierdurch wird gesetzgeberisch die Ansicht der Finanzverwaltung in Tz. 03.05<sup>59</sup> des sog. Umwandlungssteuererlasses aufgegeben, wonach zwar bei der Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 3 UmwStG nicht zwischen ausländischem und inländischem Betriebsvermögen zu differenzieren war, jedoch die durch diese Aufstockung resultierenden Steuerfolgen sich nach den jeweiligen DBA richteten. Zur Begründung wird ausgeführt, dass sich dieses ausländische Vermögen bei einem Beteiligungskauf auf den Kaufpreis ausgewirkt hätte.<sup>60</sup> Der Gesetzgeber betrachtet offenbar die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft in diesem Punkt systematisch als Anteilsveräußerung und nicht als Totalausschüttung.

### **dd) Konfusionsgewinne: Streichung des § 6 Abs. 2 UmwStG (Darlehensforderungen aus Berlinförderungsgesetz; Abs. 3 wird Abs. 2; § 26 Abs. 1 UmwStG wird § 6 Abs. 3 UmwStG)**

Ausweislich der Begründung erfolgt die Streichung des § 6 Abs. 2 UmwStG, da Fragen der Darlehensforderungen aus dem Berlinförderungsgesetz keine praktische Bedeutung mehr haben.

§ 26 UmwStG wird aufgrund der Neukonzeption der Besteuerung der sog. einbringungsgeborenen Anteile gestrichen. Der § 26 Abs. 1 wird § 6 Abs. 3 EStGE.

§ 6 UmwStGE soll demnach wie folgt lauten:

'(1) Erhöht sich der Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers dadurch, dass der Vermögensübergang zum Erlöschen von Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der übertragenden Körperschaft und dem übernehmenden Rechtsträger oder zur Auflösung von Rückstellungen führt, so darf der übernehmende Rechtsträger insoweit eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Die Rücklage ist in den auf ihre Bildung folgenden drei Wirtschaftsjahren mit mindestens einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen.

(2) Abs. 1 gilt entsprechend, wenn sich der Gewinn eines Gesellschafters des übernehmenden Rechtsträgers dadurch erhöht, dass eine Forderung oder Verbindlichkeit der übertragenden Körperschaft auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht oder dass infolge des Vermögensübergangs eine Rückstellung aufzulösen ist. Satz 1 gilt nur für Gesellschafter, die im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das öffentliche Register an dem übernehmenden Rechtsträger beteiligt sind.

(3) Die Anwendung der Abs. 1 und 2 entfällt rückwirkend, wenn der übernehmende Rechtsträger den auf ihn übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag in eine Kapitalgesellschaft einbringt oder ohne triftigen Grund veräußert oder aufgibt. Bereits erteilte Steuerbescheide sind zu ändern, soweit sie auf der Anwendung der in Satz 1 bezeichneten Vorschrift beruhen.<sup>61</sup>



### c) Auswirkungen beim Anteilseigner

#### aa) Sperrbetrag wie bisher, aber Minderung des Übernahmegewinns/Erhöhung des Übernahmeverlustes als Folge der Erfassung der offenen Rücklagen als Ausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und Anwendung des 5 %igen Betriebsausgabenabzugs nach § 8 b Abs. 5 KStG

Der geänderte § 7 UmwStGE soll wie folgt lauten:

'Dem Anteilseigner ist der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i. S. des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt, in dem Verhältnis der Anteile zum Nennkapital der übertragenden Körperschaft als Bezüge aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob für den Anteilseigner ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust nach § 4 oder § 5 ermittelt wird.'

Der UmwStGE verfolgt das Ziel, **sämtliche** offenen Rücklagen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Laut Begründung unterliegen Sie dem Kapitalertragsteuerabzug.<sup>62</sup>

Gestrichen wird demnach die Beschränkung auf Anteile im Privatvermögen, die nicht solche i. S. des § 17 EStG oder solche i. S. des Abs. 2 Satz 4 dieser Bestimmung sind. Um dieses Ziel zu erreichen wurde noch ergänzt, dass es unerheblich ist, ob für den Anteilseigner ein Übernahmegewinn ermittelt wird. Es soll eine Gleichbehandlung sämtlicher Anteilseigner erreicht werden.

Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Kapitalertragsteuerabzug werden zukünftig also unabhängig davon erfasst, ob

- die Anteile der Überträgerin im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen gehalten werden,
- es sich um Anteile im Sinne des § 17 EStG handelt oder nicht,
- für den Anteilseigner ein Übernahmegewinn oder -verlust ermittelt wird.

§ 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStGE zieht aus der ins Auge gefassten vollständigen Erfassung der Rücklagen die notwendigen Konsequenzen für Anteilseigner, die an der Ermittlung des Übernahmeergebnisses teilnehmen. Hiernach vermindert sich ein Übernahmegewinn oder erhöht sich ein Übernahmeverlust um die Bezüge, die nach § 7 UmwStGE zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören.

**Ein Übernahmeverlust** bleibt nach § 4 Abs. 6 UmwStGE wie bisher außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt. Neu ist, dass ein Übernahmeverlust in den übrigen Fällen **in Höhe der Bezüge** nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG **zur Hälfte** zu berücksichtigen ist.<sup>63</sup> Insoweit kann also eine Versaldierung mit einem Übernahmeverlust erfolgen. Erst ein **danach noch verbleibender** Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz.

**Der Übernahmegewinn** bleibt nach § 4 Abs. 7 UmwStGE wie bisher außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt. Von dem Übernahmegewinn gelten ebenso wie bei der Veräußerung einer Beteiligung an einer Körperschaft nach § 8 b Abs. 5 KStG in den Fällen des Satzes 1 5 v. H. als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen; § 3 c EStG ist insoweit nicht anzuwenden. In den übrigen Fällen ist er zur Hälfte anzusetzen.<sup>64</sup>

#### bb) § 5 Abs. 1 UmwStG bleibt unverändert

Hat der übernehmende Rechtsträger Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft oder findet er einen Anteilseigner ab, so ist sein Gewinn so zu ermitteln, als hätte er die Anteile an diesem Stichtag angeschafft.

### **cc) Erweiterung der Einlagefiktion auf beschränkt steuerpflichtige Anteilsinhaber i. S. des § 17 EStG; keine Unterscheidung mehr zwischen inländischem und ausländischem Betriebsvermögen**

Nach der Bestimmung des § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG **gelten** im Privatvermögen sich befindende Beteiligungen i. S. des § 17 EStG und im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen **für die Ermittlung des Übernahmeergebnisses** als in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft eingelegt. Nunmehr soll auf das Merkmal 'unbeschränkt Steuerpflichtigen' und auf die Begrenzung des inländischen Betriebsvermögens verzichtet werden.

Die Abs. 2 und 3 sollen wie folgt gefasst werden:

'(2) Anteile an der übertragenden Körperschaft i. S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes, die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines **(vorher: unbeschränkt steuerpflichtigen)** Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft **oder natürlichen Person (neu)** gehören, gelten für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt.

(3) Gehören an dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an der übertragenden Körperschaft **(vorher: zum inländischen Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft)** zum Betriebsvermögen eines Anteilseigners, ist der Gewinn so zu ermitteln, als seien die Anteile an diesem Stichtag zum Buchwert in das Betriebsvermögen des **(vorher: der übernehmenden Personengesellschaft)** übernehmenden Rechtsträgers überführt worden. Unterschreiten die Anschaffungskosten den Buchwert, so sind die Anschaffungskosten anzusetzen, wenn die Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag in ein **(vorher: inländisches)** Betriebsvermögen des Anteilseigners eingelegt worden sind. Anteile an der übertragenden Körperschaft, die innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen des **(vorher: der übernehmenden Personengesellschaft)** übernehmenden Rechtsträgers eingelegt worden sind, sind ebenfalls mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wenn die Anschaffungskosten den Buchwert unterschreiten.'

Nach der Entwurfsbegründung soll es sich durch die Erweiterung auf beschränkt Steuerpflichtige um eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Einlagefiktion handeln. Dies ist jedoch nicht unmittelbar einsichtig, da die negative Tatbestandsformulierung erweitert wird, also gerade das Gegenteil zumindest formuliert wird.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>65</sup> ist Voraussetzung, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft zu einem inländischen Betriebsvermögen gehören<sup>66</sup> oder es sich um Anteile i. S. des § 17 EStG<sup>67</sup> handelt. Maßgebend ist nach Ansicht der Finanzverwaltung, ob ein

- 416 -

Voß, BB 2006, 411-420

- 417 -

Besteuerungsrecht für den Übernahmegewinn besteht. Möglicherweise soll diese Frage nunmehr dergestalt gelöst werden, dass beschränkt Steuerpflichtige unabhängig von der Zuweisung eines Besteuerungsrechts durch DBA erfasst werden sollen. Zumindest reicht es nach § 5 Abs. 3 UmwStG n. F. aus, wenn die Beteiligungen an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft in einem ausländischen Betriebsvermögen gehalten werden. Zuzugeben ist allerdings, dass die beiden Absätze besser aufeinander abgestimmt sind.<sup>68</sup>

### **dd) § 5 Abs. 4 UmwStG aufgrund der Neukonzeption einbringungsgeborener Anteile gestrichen**

Da § 17 Abs. 1 Satz 1 EStGE auf Veräußerungsfälle von Anteilen, die aufgrund eines Umwandlungs- oder Einbringungsfalls mit Buchwertansatz erworben wurden insgesamt ausgedehnt werden soll und eine Versteuerung der im Zeitpunkt dieser Umstrukturierung vorhandenen stillen Reserven durch ein differenziertes System von Korrekturposten erfolgen soll, soll der Abs. 4 gestrichen werden.

## **2. Von der Kapitalgesellschaft in die Kapitalgesellschaft**

### **a) Allgemeines**

Die Entwurfsbegründung zu § 11 UmwStGE hebt noch einmal den weltweiten Anwendungsbereich des UmwStG hervor. Dies sind:

1. Verschmelzung inländischer Kapitalgesellschaften;
  2. Grenzüberschreitende Verschmelzung inländischer und ausländischer Kapitalgesellschaften; (sog. Hinaus- und Hineinverschmelzungen)
  3. Verschmelzung ausländischer Kapitalgesellschaften;
- (sog. ausländische Verschmelzung mit Inlandsbezug).

Dies ergibt sich auch aus § 1 UmwStGE. Hiernach gilt der zweite bis fünfte Teil des UmwStG u. a. für Verschmelzungen i. S. des UmwG und darüber hinaus auch für Verschmelzungen aufgrund vergleichbarer ausländischer Vorschriften<sup>69</sup> oder aufgrund vergleichbarer Vorschriften in Verordnungen der EU<sup>70</sup>. Gesellschaften i. S. der FRL sind die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates in diesem ansässigen Kapitalgesellschaften, die ohne Optionsmöglichkeiten der Körperschaftsteuer bzw. einer der Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer eines Mitgliedstaates unterliegen, ohne von dieser befreit zu sein.

### **b) Auswirkungen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft**

#### **Beispiel (Hinausverschmelzung):**

**Der Gesellschafter D ist an der deutschen D-AG, der Gesellschafter Y an der französischen Y-SA beteiligt. Die D-AG soll auf die französische Y-SA zur Gründung einer französischen SE verschmolzen werden, wobei der Gesellschafter D nach erfolgter Kapitalerhöhung der SA an dieser als Gesellschafter beteiligt wird. Zugleich wird in Deutschland eine Zweigniederlassung angemeldet.**

#### **Abwandlung 1 (Hineinverschmelzung):**

**Wie Beispiel, nur wird die französische SA auf die deutsche D-AG zur Gründung einer inländischen SA verschmolzen.**

#### **Abwandlung 2 (Ausländische Verschmelzung mit Inlandsbezug):**

**Es verschmelzen zwei im Ausland ansässige Aktiengesellschaften zu einer SE mit Sitz im Ausland. Im Inland befindet sich eine Zweigniederlassung der übertragenden ausländischen Aktiengesellschaft bzw. ein Gesellschafter der zu verschmelzenden Gesellschaften ist im Inland ansässig.**

### **aa) Grundsätzlicher Ansatz des gemeinen Wertes und Aufgabe der Maßgeblichkeit zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz**

Nach § 11 Abs. 1 UmwStGE sind bei einer Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft die **übergehenden** Wirtschaftsgüter in der **steuerlichen** Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen. Dies ist insoweit von Bedeutung, als § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG gestrichen werden soll, also eine Verlustübertragung nicht mehr in Betracht kommt.

Die Erstellung einer steuerrechtlichen Schlussbilanz soll nach der Entwurfsbegründung unabhängig von einer inländischen Steuerpflicht und unabhängig von einer inländischen Buchführungsverpflichtung

tung bestehen. Eine Bindung an Wertansätze des Auslandes ist nicht normiert. Keine Steuerbilanz wird gefordert, wenn sie nicht für inländische Besteuerungszwecke benötigt wird.

### **bb) Ausnahmsweise Buchwertansatz bei Sicherstellung der Besteuerung**

Auf Antrag sind die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Abs. 1 **einheitlich** mit dem Buchwert anzusetzen, **soweit**

- a) sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen und
- b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird und
- c) eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Die Buchst. a) und c) entsprechen dem § 11 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 UmwStG. Bezüglich b) ist auf § 3 Abs. 2 UmwStGE<sup>71</sup> zu verweisen.

### **cc) Sog. Down-stream merger**

Ist nach § 11 Abs. 3 UmwStGE die übertragende Mutterkörperschaft an der übernehmenden Tochterkörperschaft beteiligt und übersteigen die tatsächlichen Anschaffungskosten der Mutterkörperschaft den Buchwert der Anteile an der übernehmenden Tochterkörperschaft, ist der Unterschiedsbetrag dem Gewinn der übertragenden Körperschaft hinzuzurechnen. Ein sog. Beteiligungskorrekturgewinn ist entsprechend § 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStGE<sup>72</sup> zu versteuern. Diese Bestimmung ordnet Entsprechendes für die Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft an. Die Rechtslage war streitig, da die Tochtergesellschaft in der Regel nicht an der Muttergesellschaft beteiligt war, somit begrifflich auch kein sog. Beteiligungskorrekturgewinn entstehen konnte.<sup>73</sup> Als Fortschritt ist zu bemerken, dass nunmehr der sog. Down-stream merger gesetzlich anerkannt wird und somit eine Billigkeitsregelung<sup>74</sup> basierend auf dem Einverständnis der beteiligten Gesellschaften nicht mehr in Betracht kommen dürfte.

### **dd) Verschmelzung unter Einbeziehung einer ausländischen Betriebsstätte bei Nichtanwendung der Freistellungsmethode**

In § 11 UmwStG soll entsprechend § 3 Abs. 3 UmwStGE<sup>75</sup> ein neuer Abs. 4 angefügt werden.

Haben hiernach die Mitgliedstaaten der EU bei Verschmelzung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft Art. 10 FRL

- 417 -

Voß, BB 2006, 411-420

- 418 -

anzuwenden, ist die Körperschaftsteuer auf den Übertragungsgewinn gem. § 26 KStG um den Betrag ausländischer Steuer zu ermäßigen, der nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats der EU erhoben worden wäre, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert veräußert worden wären. Satz 1 gilt nur, soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft in einem anderen Mitgliedstaat der EU zuzurechnen sind und die Bundesrepublik Deutschland die Doppelbesteuerung bei der übertragenden Körperschaft nicht durch Freistellung vermeidet.

### **c) Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft**

#### **aa) Wertverknüpfung**

Die übernehmende Körperschaft hat nach § 12 Abs. 1 UmwStGE wie bisher die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Werte i. S. des § 11 zu übernehmen.

Für den Fall der Hineinverschmelzung<sup>76</sup> ist m. E. mangels einer umwandlungssteuerrechtlichen Spezialbestimmung<sup>77</sup> auf den einkommenssteuerrechtlichen Verstrickungsstatbestand<sup>78</sup> zurückzugreifen. Da nach § 11 Abs. 1 UmwStGE grundsätzlich der gemeine Wert anzusetzen ist bedarf es auch keiner Aussage zum Wertansatz beim Vermögensübergang von einer steuerfreien auf eine steuerpflichtige Körperschaft, da § 11 Abs. 2 UmwStGE nicht greift.

#### **bb) Kein Ansatz eines Übernahmegewinns/-verlustes; Umsetzung des Art. 7 FRL; Anteilserwerb im Rückwirkungszeitraum; 5 %iges Betriebsausgabenabzugsverbot bei Übernahmegewinn**

Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt wie bisher auch nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStGE ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. Dies gilt auch bei Anteilserwerb im Rückwirkungszeitraum, weshalb (*neu*) § 5 Abs. 1 UmwStGE<sup>79</sup> entsprechend gilt. Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStGE wird die umstrittene Frage<sup>80</sup> der Verschmelzungskosten erstmalig im Umwandlungssteuerrecht geregelt. Danach gelten entsprechend § 8 b Abs. 3 KStG von dem Gewinn i. S. des Satzes 1, soweit er dem Anteil an der übertragenden Körperschaft entspricht, 5 v. H. als Ausgaben der übernehmenden Körperschaft, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen; § 3 c Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden. Hieran schließen sich wie bisher die Bestimmungen über den sog. Beteiligungskorrekturgewinn im Falle eines sog. Up-stream mergers an.

#### **cc) Eintritt in die Rechtsposition der übertragenden Kapitalgesellschaft; kein Übergang des Verlustvortrages**

Die übernehmende Körperschaft tritt nach § 12 Abs. 3 UmwStGE in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein; § 4 Abs. 2 und 3 UmwStGE gilt entsprechend. Der Übergang eines verbleibenden Verlustvortrages entfällt. Hiermit soll erkennbar Art. 6 FRL ausgebremst werden. Nach dieser Bestimmung wird der Übergang eines steuerlichen Verlustvortrages auf die inländische Betriebsstätte der aufnehmenden Gesellschaft geregelt. Art. 6 FRL verlangt eine Gleichstellung mit steuerrechtlichen Behandlungen inländischer Fusionen.

#### **dd) Übernahmefolgegewinne**

Nach § 12 Abs. 4 UmwStGE gilt wie bisher § 6 sinngemäß für den Teil des Gewinns aus der Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten, der der Beteiligung der übernehmenden Körperschaft am Grund- oder Stammkapital der übertragenden Körperschaft entspricht.

#### **ee) Vermögensübergang in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich**

Der § 12 Abs. 5 UmwStGE wird nahezu unverändert fortgeführt. Da ein verbleibender Verlustabzug nicht mehr auf die Übernehmerin übergeht, kann der Satz 3 dieser Bestimmung gestrichen werden, was auch beabsichtigt ist.

#### **d) Auswirkungen auf den Anteilseigner**

##### **aa) Grundsätzliche Veräußerung zum gemeinen Wert sowohl bei Anteilen im Privatvermögen als auch bei Anteilen im Betriebsvermögen**

Nach § 13 Abs. 1 UmwStGE gelten unabhängig von der Bewertung der Wirtschaftsgüter auf der Ebene der übertragenden/übernehmenden Körperschaft die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die Anteile an der übernehmenden Körperschaft als zum gemeinen Wert angeschafft.<sup>81</sup>

##### **bb) Wahlweiser Ansatz zum Buchwert bei weiterer inländischer Steuerverstrickung (1) Anteile im Betriebsvermögen**

Abweichend von § 13 Abs. 1 UmwStGE sind nach § 13 Abs. 2 UmwStGE auf Antrag die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen, wenn

- das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird oder
- die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei einer Verschmelzung Art. 8 der Richtlinie 90/434/EWG anzuwenden haben; in diesem Fall ist der Gewinn aus eigener späterer Veräußerung der erworbenen Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens<sup>82</sup> in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu besteuern wäre.<sup>83</sup>

Es soll ausdrücklich geregelt werden, dass die Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft treten. Hierdurch wird der vornehmlich von **Dötsch**<sup>84</sup> betreffend erhobenen Forderung Rechnung getragen, explizit zu regeln, dass die steuerrechtliche Qualität der Anteile an der übertragenden Körperschaft unverändert auf die Anteile der übernehmenden Körperschaft übergehen. Damit sind viele sich als nicht einfach zu begründende Regelungen in BMF-Schreiben<sup>85</sup> auf eine gesetzliche Grundlage gestellt worden. Problematische Regelungen für einbringungsgeborene

- 418 -

Voß, BB 2006, 411-420

- 419 -

Anteile werden sich zukünftig sowieso aufgrund des Systemwechsels erledigen. Auch dürften festgestellte Korrekturposten I und II von dieser Regelung erfasst sein.

## **(2) Anteile im Privatvermögen**

Gehören die Anteile an der übertragenden Körperschaft nicht zu einem Betriebsvermögen, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten. Demzufolge sind dann die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit den Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen. M. E. spielt die Frage, ob infolge der Verschmelzung Anteile i. S. des § 17 EStGE entstehen oder diese Eigenschaft verlieren, keine Rolle mehr, da bei Ansatz unterhalb des gemeinen Werts zukünftig ein Veräußerungsgewinn unabhängig von der Beteiligungshöhe erfolgen soll.<sup>86</sup>

## **3. Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf eine andere Körperschaft**

### **a) Ansatz der Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem gemeinen Wert, Buchwertansatz bei weiterbestehen bleibender Steuerverstrickung; Beibehaltung des doppelten Teilbetriebserfordernisses**

Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStGE wie bisher die §§ 11 bis 13 vorbehaltlich **des Satzes 2 (neu)**<sup>87</sup> und § 16 entsprechend, d. h.

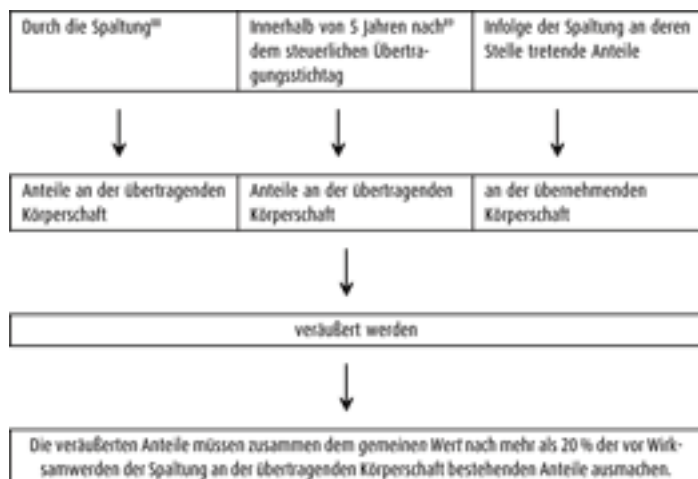
- bei der übertragenden Körperschaft entsteht nach § 11 Abs. 1 UmwStGE ein Übertragungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem nunmehr gemeinem Wert
- es entsteht kein Übertragungsgewinn, wenn antragsbezogen die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UmwStGE erfüllt werden.

Ein Buchwertansatz setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStGE wie bisher das sog. doppelte Teilbetriebserfordernis voraus. An den Regelungen des sog. fiktiven Teilbetriebs soll ebenfalls festgehalten werden. § 15 Abs. 2 UmwStG wird aufgehoben.

### **b) Absicherung der Verwaltungsregel in Rdnr. 15.22 ff. und 'verdeckter Tausch'**

Der antragsgebundene Buchwertansatz ist wie bisher auf Mitunternehmeranteile und Beteiligungen i. S. des Abs. 1 nicht anzuwenden, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden sind.

Es kommt darüber hinaus nach § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStGE zum Übertragungsgewinn durch Ansatz des gemeinen Wertes, wenn alternativ<sup>88 89</sup>



Nach § 15 Abs. 3 Satz 3 UmwStGE sind in diese Veräußerungen nicht mit einzubeziehen:

- Veräußerungen an Personen, die am steuerlichen Übertragungstichtag bereits an der übertragenden Körperschaft beteiligt sind<sup>90</sup>, und
- die Veräußerung zwischen verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes).<sup>91</sup>

Die Regelung über die Trennung von Gesellschafterstämmen wird durch einen neuen § 15 Abs. 3 Satz 4 UmwStGE ersetzt:

Hiernach kommt es zum Ansatz des gemeinen Wertes bei der übertragenden Körperschaft, wenn ein Gesellschafter, der fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu mindestens 10 v. H. an der übertragenden Körperschaft beteiligt war, durch die Spaltung an der übertragenden Körperschaft oder an einer Unternehmerin zu mindestens 90 v. H. beteiligt wird. Laut Begründungsentwurf soll hierdurch der Fall des verdeckten Tausches durch kurzfristigen Beitritt zur Gesellschaft mit nachfolgender nichtverhältnismäßiger Spaltung erfasst werden.

**Beispiel:**

**An der X-GmbH sind A zu 91 % und B zu 9 % seit dem Jahr 01 beteiligt. Im Jahr 03 erwirbt B einen weiteren Anteil von 41 % von A hinzu, so dass A und B nunmehr zu je 50 % beteiligt sind. A und B repräsentieren je für sich verschiedene Gesellschafterstämme. Im Gesellschaftsvermögen befinden sich zwei Teilbetriebe mit gleichem Wert. In 04 wird die X-GmbH auf die A-GmbH mit dem alleinigen Gesellschafter A und in die B-GmbH mit dem alleinigen Gesellschafter B aufgespalten.**

**Abwandlung:**

**Der Teilbetrieb 1 repräsentiert einen Wert von 1. Mio., der Teilbetrieb 2 einen Wert von 2. Mio.**

Im Beispielfall stellt sich zunächst die Frage, ob die Anteile an der X-GmbH durch die Spaltung veräußert wurden. Dies kann dahingestellt bleiben, da es sich jedenfalls um eine Veräußerung an einen zum Übertragungstichtag bereits vorhandenen Gesellschafter handelt. Zwar war B nach § 15 Abs. 3 Satz 4 UmwStGE nicht innerhalb der letzten 5 Jahre zumindestens mit 10 % an der X-GmbH beteiligt, auch ist er nach der Spaltung zu 100 % an der übernehmenden B-GmbH beteiligt, jedoch erwarb er m. E. diese Beteiligung nicht 'durch die Spaltung der übertragenden Körperschaft', sondern durch vorherigen käuf-

lichen Erwerb und nachfolgender Spaltung. Hingegen erwarb B in der Abwandlung die 100 %ige Beteiligung durch nichtverhältnismäßige Spaltung.

### **c) Bei Aufspaltung kein Übergang des nicht ausgeglichenen Verlustes, bei Abspaltung verhältnismäßiger Verbleib**

Der bisherige § 16 Abs. 1 Satz 3 UmwStG, nach dem sich bei einer Abspaltung ein verbleibender Verlustvortrag der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis mindert, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere

- 419 -

Voß, BB 2006, 411-420

- 420 -

Körperschaft übergeht, wird als neuer Abs. 3 in § 15 UmwStG übernommen. Hierbei handelt es sich um eine Folgewirkung der Streichung der Möglichkeit des Übergangs eines Verlustvortrages in § 12 Abs. 3 UmwStGE.

Die §§ 16, 18 und 19 UmwStG sollen unter Streichung des Satzes 3 bei § 16 UmwStG, wie gerade erwähnt, nur redaktionell angepasst werden, während eine materielle Änderung nicht damit verbunden sein soll.

### **VII. Fazit**

Ein Entstrickungstatbestand ohne Steueraufschub mit Gewinnzuschlag und drohender Substanzbesteuerung dürfte sich seit der Entscheidung des EuGH in Sachen **de Lasteyrie du Saillant** schwerlich rechtfertigen lassen. Es geht um die Verhältnismäßigkeit einer konkreten inländischen Regelung. Diese Prüfung wird bekanntlich vom EuGH sehr ernst genommen. Auch in der Sache **Daily Mail** ging es um einen konkreten Sachverhalt, eben um eine Zustimmungserteilung. Man kann sich also demnach sehr gut eine Entscheidung des EuGH vorstellen, die diese beiden Entscheidungen unberührt lässt. Ob der Gesetzgeber wirklich gut beraten ist, sich positivistisch an die FRL zu halten<sup>92</sup>, bleibt abzuwarten. Hier wird sicher auch eine Rolle spielen, wie der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung konkret mit § 6 AStG umgehen/umgingen. Mangelnde Kontrollmöglichkeiten lassen sich aufgrund der intendierten Ausweitung des europäischen Informationsaustausches als Rechtfertigung nicht anführen. Ich meine, dass der österreichische Gesetzgeber in diesem Punkt besser beraten war. Im Übrigen muss dem Gesetzgeber zugestanden werden, dass er eine nicht leicht zu bewältigende Aufgabe vor sich hat. Positiv ist insbesondere die endgültige Anerkennung des sog. Down-stream merger mit einer konsequenten Regelung im Anteilseignerbereich zu vermerken. Dieser Punkt war bisher "nicht geregelt", was seit dem StSenKG mit für die Praxis unerträglichen Auswüchsen verbunden war. Es wird mit Interesse zu verfolgen sein, ob die bisher bekannt gewordenen Fälle intrastaatlicher Fusion (bisher als sog. unechte Fusion) zukünftig anders gestaltet werden.

**Hinweis der Redaktion:** Ein Beitrag von **Klaus Voß** zur Betriebseinbringung und zum Anteilstausch nach dem Entwurf des SEStEG folgt in einem der nächsten Hefte.

### **Fußnoten**

- 1) Hierzu bereits **Hahn**, IStR 2005, 677 zum Formwechsel; **Thiel**, DB 2005, 2316 zur Verschmelzung.
- 2) Vgl. die Zustimmung des europäischen Parlaments zur Richtlinie betreffend die grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten; zum entsprechenden Richtlinienvorschlag **Maul/Teichmann/Wenz**, BB 2003, 2633; Rs. Sevic System-AG (EuGH, Rs. C-411/03, BB 2006, 11 ff.: Die grenzüberschreitende Verschmelzung ist von der Niederlassungsfreiheit erfasst. Die Eintragung einer grenzüberschreitenden Verschmelzung in das nationale Handelsregister darf daher nicht verweigert werden; OGH Wien, ZIP 2003, 1086: Eine österreichische GmbH wollte vermittels einer 'Verschmelzung' nach § 2 UmwGÖ ihr Aktiv- und Passivvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den deutschen Alleingesellschafter übertragen. Die Umwandlung wurde von der österreichischen GmbH zusammen mit dem



deutschen Alleingesellschafter unter gleichzeitiger Anmeldung einer österreichischen Zweigniederlassung zum Firmenbuch in Österreich angemeldet, hierzu **Engert**, in: Eidenmüller, Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht 2004, S. 108 ff., zu den verschiedenen Möglichkeiten der transnationalen Verschmelzung im Ausland: Widmann in W/M Anhang 6 Rz. 29 ff., auch **Racky**, DB 2003, 923 und **Dorr/Stukenborg**, 2003, 647; die hinlänglich bekannte Rechtsprechung des EuGH soll im vorliegenden Beitrag im Übrigen weitestgehend ausgeklammert werden.

- 3) So die Entwurfsbegründung.
- 4) FR 2001, Beilage zu 11/2001, 11 ff.
- 5) Die Bezugnahme auf das Entwicklungsländersteuergesetz wird gegen 'sowie die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes . . .' ausgetauscht.
- 6) Hierzu **Staringer**, SWI 2005, 213: Konzept der 'aufgeschobenen Besteuerung'.
- 7) Hierzu **Ditz**, IStR 2005, 37 ff.
- 8) §§ 21, 26 UmwG, 8 b Abs. 4 KStG, 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG.
- 9) Gestaffelte Missbrauchsregel i. S. d. Art. 11 FRL, hierzu allgemein und im Besonderen: **Thömmes**, in: Festschrift Wassermeyer 2005, 207 ff.
- 10) Im Verhältnis zur bisherigen Möglichkeit des Teilwertansatzes: Gewinnzuschlag.
- 11) Bei der Einbringung in Personengesellschaft nach § 24 UmwStG entfällt dieser völlig.
- 12) § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwG.
- 13) Gleichstellung der Verbringung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte mit der Übertragung auf eine Tochtergesellschaft; Übertragung der Grundsätze internationaler Verrechnungspreise im internationalen Konzern auf das Verhältnis Stammhaus - Betriebsstätte. Damit wird die Unterscheidung zwischen Betriebsstätten nach Art. 7 OECD-MA und verbundenen Unternehmen nach Art. 9 OECD-MA weitgehend aufgehoben.
- 14) Also mit Gewinnzuschlag im Gegensatz zum Teilwert.
- 15) Sog. Betriebsstättenvorbehalt, Art. 10 b FRL, vgl. zum allgemeinen körperschaftsteuerrechtlichen Entstrickungstatbestand unter II. 3.
- 16) Die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftleitung ins Ausland stellt auf Anteileneignerebene keinen Realisationstatbestand dar.
- 17) Die Kapitalgesellschaft wird aufgelöst, ihr Kapital wird herabgesetzt und zurückgezahlt oder Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto werden ausgeschüttet.
- 18) Art. 10 d Abs. 1 FRL.
- 19) Treaty overriding.
- 20) Art. 10 d Abs. 2 FRL.
- 21) Vgl. auch Art. 8 Abs. 6 FRL.
- 22) Vgl. unter VI. 2. b) bb): Ausnahmsweise Buchwertansatz bei Sicherstellung der Besteuerung.
- 23) Vgl. § 21 Abs. 1 UmwStG entfällt und wird abgelöst durch eine **nachträgliche** Besteuerung des zugrundeliegenden Einbringungsverganges.
- 24) Unabhängig von der Beteiligungshöhe, vgl. Abwandlung 2.
- 25) Abwandlung 1: Verschmelzung.

- 26) 1. Abwandlung.
- 27) A-GmbH in 1. Abwandlung.
- 28) Frühere sog. einbringungsgeborene Anteile.
- 29) § 49 Abs. 1 Nr. 2 e EStG.
- 30) § 49 Abs. 1 Nr. 2 e bzw. Nr. 8 EStG: Beteiligung an Kapitalgesellschaft mit Sitz **oder** Geschäftsleitung im Inland.
- 31) Nachfolgend unter 3.
- 32) An dem Erfordernis der Abwicklung wird auch noch in § 11 KStGE festgehalten, vgl. unter V.
- 33) Beide Alternativen führen zum nachfolgenden Begriff der 'Begründung des deutschen Besteuerungsrechts'. Begründung des deutschen Besteuerungsrechts meint sowohl das tatsächliche Verbringen als auch den sonstigen (innerstaatlichen, nicht nur steuersubjektiven) Zurechnungs- bzw. (DBA) Zuordnungswechsel.
- 34) Es stellt sich die Frage, ob die abstrakte Eignung zur Veräußerung ausreicht oder ob es auf die konkrete Verwendung bzw. Verwendungsabsicht im Zeitpunkt der Verstrickung ankommt.
- 35) Dies kann ein ausländischer Buchwert sein oder ein höherer ausländischer Entstrickungswert. So schreibt z. B. die österreichische Entstrickungsklausel vor, 'die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit dem Wert anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären'. Auf Antrag unterbleibt die Festsetzung der entstandenen Steuerschuld jedoch bis zum Zeitpunkt eines Realisationsaktes (§ 6 Abs. 6 ÖEStG).
- 36) Auch Fälle des Zuzugs ausländischer Kapitalgesellschaften oder der Hineinverschmelzung.
- 37) § 12 KStG wird gestrichen. An dessen Stelle tritt lediglich der zitierte Entstrickungstatbestand.
- 38) Art. 7 Abs. 1 Satz 1 SE VO: 'Der Sitz der SE muss in der Gemeinschaft liegen, und zwar in dem Mitgliedstaat, in dem sich die Hauptverwaltung befindet'.
- 39) Art. 8 Abs. 1 Satz 2 SE VO.
- 40) Vgl. Art. 4 Abs. 1 und Art. 10 b FRL; nahtloser Übergang in die Situation des beschränkt Steuerpflichtigen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG; zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Verhältnis Stammhaus/Betriebsstätte BMF, 24. 12. 1999 - IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 30 ff.
- 41) Keine Abkommensberechtigung der Betriebsstätte, Fragen der tatsächlichen DBA-Zugehörigkeit bei sog. passiven Einkünften aus Drittstaaten, § 50 Abs. 6 EStG, geänderte DBA-Anwendung etc.
- 42) Vgl. einkommensteuerrechtlicher und körperschaftsteuerrechtlicher Entstrickungstatbestand.
- 43) In § 13 Abs. 3 KStGE soll der Ansatz des Teilwertes durch den Ansatz des gemeinen Wertes ersetzt werden.
- 44) Es handelt sich demnach nicht mehr um eine abschließende Aufzählung der Kapitalgesellschaften. Der Streit um die Frage, ob in Zuzugsfällen ggf. § 1 Nr. 1 oder Nr. 5 KStG anzuwenden ist, dürfte sich in Teilen erledigt haben, hierzu **Gosch/Lambrecht** , KStG § 1 Rz. 108.
- 45) Ausländische Gesellschaften sind im Gegensatz zu inländischen Kapitalgesellschaften nicht nach deutschem HGB buchführungspflichtig. Buchführungspflichtige Kapitalgesellschaften verfügen jedoch nach der Rechtsprechung ausnahmslos nur über eine betriebliche Sphäre. Bei ausländischen Kapitalgesellschaften ist dies nicht der Fall, diese können im Inland aufgrund fehlender

Einkünfterzielungsabsicht nicht steuerbare Gewinne generieren. Dies dürfte in Zukunft nicht mehr der Fall sein.

- 46) Laut Entwurfsbegründung ist noch nicht sicher, ob an diesem Merkmal festgehalten wird. Hindernisse dürften die schwere Kontrollierbarkeit der Abwicklung im Ausland, Abwicklungsgestaltungsmöglichkeiten im Ausland etc. sein.
- 47) Sonstige Steuern werden nicht berücksichtigt.
- 48) Zur geänderten FRL vor dem Hintergrund der Aufnahme transparenter Gesellschaften (nach innerstaatlicher deutscher Rechtswertung): **Benecke/Schnitger**, IStR 2005, 606 u. 641.
- 49) Letztendlicher Hintergrund der Aufgabe der Maßgeblichkeit im Rahmen der Internationalisierung und Europäisierung des Umwandlungsrechts dürfte auch sein, dass dieses Prinzip vor eben diesem Hintergrund in seinem Bestand erheblich bedroht ist, so **Herlinghaus**, FR 2005, 1189 unter Bezugnahme auf die diesbezüglichen Arbeiten von **Schön** und **Herzig**.
- 50) Zum Streitstand des Ansatzes immaterieller WG bei Teilwertansatz: **Schmitt/Hörtnagel/Stratz**, 3. Aufl., § 3 UmwStG Rz. 50.
- 51) Auch bisher konnte das Wahlrecht nur einheitlich ausgeübt werden. Durch den gewählten Begriff 'soweit' soll m. E. verdeutlicht werden, dass nur in dem Umfang, in dem die nachfolgenden Voraussetzungen wirtschaftsgutbezogen nicht vorliegen, es zur partiellen Steuerwirksamkeit der Verschmelzung kommt.
- 52) Vgl. Art. 4 Abs. 1 FRL.
- 53) Allerdings werden Bezugnehmend auf die Beispiele für die Hinzurechnungsbesteuerung auch mittelbar über inländische bzw. ausländische Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen erfasst.
- 54) Die Voraussetzungen einer Aktivitätsklausel sind nicht erfüllt oder es liegt ein Anwendungsfall von § 20 Abs. 2 AStG vor.
- 55) Der ausländische Staat geht von einem Gewinnrealisierungstatbestand aus.
- 56) Ab Veranlagungszeitraum 1999 besteht nicht mehr die Möglichkeit ausländische Betriebsstättenverluste aus DBA-Staaten auf Antrag bei der Einkünftermittlung zu berücksichtigen. Eine Nachversteuerungsmöglichkeit besteht noch bis zum Veranlagungszeitraum 2008.
- 57) BMF, 25. 3. 1998 - IV B 7 - S 1978 - 21/98/ IV B 2 - S 1909 - 3398, BStBl. I 1998, 268 unter Tz. 04.8 a. E.
- 58) S **schmitt**, in: Schmitt/Hörtnagel/Stratz, 3. Aufl., § 3 UmwStG Rn. 32 m. w. N.; a. A. (möglicherweise nicht mehr lange) BMF, 25. 3. 1998 (Fn. 57) unter Tz. 04.7.
- 59) BMF, 25. 3. 1998 (Fn. 57) unter Tz. 03.5.
- 60) Hierin könnte ein Treaty Overriding zu sehen sein. M. E. bedarf es in Fällen der Abw. 1 hierfür einer Rechtfertigung auch durch Art. 10 a Abs. 3 FRL i.V. m. Art. 8 Abs. 3 FRL: ' . . . Veräußerungsgewinn aus der Zuteilung von Anteilen . . . '.
- 61) § 8 UmwStGE wird nur redaktionell angepasst: . . . Gesellschaftern des übernehmenden Rechtsträgers . . . ; der bisherige § 14 UmwStG wird der neue § 9 UmwStG: Laut Entwurfsbegründung unterliegt dieser Vorgang nicht der Fusionsrichtlinie, weshalb § 3 Abs. 3 UmwStGE keine Anwendung finden soll. § 10 UmwStG bleibt unverändert.
- 62) § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
- 63) Verlustverrechnungsmöglichkeit mit Einkünften aus Kapitalvermögen.
- 64) Nach m. E. zutreffender Ansicht wäre Deutschland in der Abwandlung 1 nicht berechtigt, die nichtausgeschütteten Gewinne zu besteuern. Dies wäre begrifflich eine Besteuerung aufgrund

der Zuteilung neuer Anteile, vgl. **Benecke/Schnitger**, IStR 2005, 611 unter 5.2.5. Art. 10 a Abs. 3, ermöglicht es jedoch, Art. 8 Abs. 1 - 3 FRL nicht anzuwenden, wenn die ausländische Gesellschaft lediglich nach innerstaatlichem Recht transparent besteuert wird.

- 65) BMF, 25. 3. 1998 (Fn. 57) unter Tz. 05.12, also unabhängig von der Einlagefiktion für Zwecke der Ermittlung des Übernahmeergebnisses.
- 66) § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, jedoch Art. 13 Abs. 5 OECD-MA. Die ledigliche Teilnahme an der Ermittlung des Übernahmeergebnisses führt nicht zu einer Betriebsstätte, so m. E. zutreffend **Thiel**, GmbHR 1995, 708, 709.
- 67) § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG.
- 68) Zum inländischen/ausländischen Betriebsvermögen gehörig oder nicht gehörig.
- 69) Die Vergleichbarkeitsprüfung umfasst laut Entwurfsbegründung sowohl die Rechtsfolgen (z. B. Auflösung ohne Abwicklung, Gesamtrechtsnachfolge) als auch die beteiligten Rechtsträger (nach Typenvergleich den Rechtsträgern **des UmwG** vergleichbar).
- 70) SE/SCE-VO.
- 71) Unter VI. 1. a), bb).
- 72) Entspricht § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG. Nach § 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStGE unterbleibt die Hinzurechnung, soweit eine Gewinnminderung, die sich durch den Ansatz der Anteile mit dem niedrigeren Teilwert ergeben hat, nicht steuerwirksam geworden ist.
- 73) Zum Streitstand: **Dötsch**, Umwandlungssteuerrecht 5. Aufl., § 12 Rdnr. 32 m. w. N.
- 74) Tz. 11.26/12.07 UmwSt.-Erl.
- 75) Unter VI. 1. b), cc).
- 76) Fälle der Zurechnungs-/Zuordnungsänderung von im Ausland bestehen bleibender Betriebsstätte zur nunmehrigen inländischen Stammhaus-SE infolge der Verschmelzung.
- 77) Österreich: § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmgrStG: “. . . Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des übernommenen ausländischen Vermögens entsteht, ist es mit dem gemeinen Wert anzusetzen . . .”.
- 78) § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStGE unter II. 2. d).
- 79) Bisher § 12 Abs. 4 Satz 1 UmwStG.
- 80) **Dötsch**, in: Dötsch u. a. Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 12 UmwStG Rz. 18.
- 81) Anwendung der allgemeinen Bestimmungen: §§ 17 EStGE, 22 Nr. 2 EStG, 21 UmwStGE bzw. die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften bei Anteilen im Betriebsvermögen.
- 82) Treaty Overriding.
- 83) Art. 8 Abs. 6 FRL.
- 84) **Dötsch**, in: Dötsch u. a. Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 13 UmwStG Rz. 5 a mit Hinweisen auf zahlreiche problematische Fälle.
- 85) Zuletzt BMF, 16. 12. 2003 - IV A 2 - S 1978 - 16/03, BStBl. I, 786 unter B.
- 86) Unter II. 2. c).
- 87) Die Einfügung dieses Zusatzes erklärt sich m.E. dadurch, dass das Teilbetriebserfordernis nunmehr insgesamt in Satz 2 geregelt wird. Eine materielle Änderung ist hiermit aber nicht verbunden.

- 88) Anstelle der Begrifflichkeiten in Satz 2 '... durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird' und Satz 3: "... wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden.' Zu der streitigen Frage, ob die Spaltung selbst ein Veräußerungsvorgang ist vgl. **Dötsch**, in: Dötsch u. a. Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 15 UmwStG Rz. 118 ff.
- 89) Klassischer Fall: Der Alleingesellschafter verfügt in seiner GmbH über zwei Teilbetriebe, die er an Dritte veräußern will. Die Veräußerung als solche ist ertragssteuerpflichtig. Er spaltet einen Teilbetrieb auf eine neu gegründete Kapitalgesellschaft ab und veräußert diesen Gesellschaftsanteil im Halbeinkünfteverfahren an diese Dritten.
- 90) Vgl. Tz. 15.22 UmwSt-Erl.
- 91) Vgl. Tz. 15.26 UmwSt-Erl.
- 92) So **Thiel**, DB 2005, 2318.

© Verlag Recht und Wirtschaft, Frankfurt