


recherchiert von: **Klaus Voß** am 17.07.2013

Autor:	Klaus Voß	Quelle:	
Dokumenttyp:	Aufsatz		Verlag Recht und Wirtschaft, Frankfurt
		Fundstelle:	BB 2006, 469-475

Die Globalisierung der Betriebseinbringung und des Anteilstausches durch den Entwurf des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)

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

Mit dem SEStEG beabsichtigt der Gesetzgeber u. a., sich in Bezug auf die Einbringungstatbestände und den Anteilstausch in noch stärkeren Maße für ausländische Sachverhalte mit inländischen Anknüpfungspunkten zu öffnen. Das Schlagwort der Globalisierung des Einbringungsteils macht die Runde. Hierzu soll das Konzept der einbringungsgeborenen Anteile aufgegeben werden und durch eine sog. Ausgleichspostenmethode - genauer Korrekturpostenmethode - ersetzt werden. Am Prinzip der doppelten Buchwertverknüpfung wird mit gewissen Einschränkungen für Sachverhalte mit Auslandsberührung festgehalten. Das Teilwertkonzept wird durch den Regelansatz des gemeinen Wertes ersetzt, wobei der Buchwertansatz systematisch als Ausnahme bei fortbestehender inländischer Steuerverstrickung verstanden wird.

I. Einleitung

Mit dem SEStEG beabsichtigt der Gesetzgeber den sog. Einbringungsteil unter Berücksichtigung der Vorgaben der Änderungsrichtlinie zur Fusionsrichtlinie in der Fassung vom 17. 2. 2005 für grenzüberschreitende Einbringungen unter Beteiligung von Rechtsträgern sowohl aus europäischen Mitgliedstaaten als auch

- 469 -

Voß, BB 2006, 469-475

- 470 -

aus Drittstaaten weiter zu öffnen. Die Regelungen der Einbringung von qualifizierten Unternehmensbereichen (§ 20 UmwStGE) wird vom Anteilstausch (§ 23 UmwStG) getrennt. Das Modell der einbringungsgeborenen Anteile wird durch ein System der nachträglichen Besteuerung der stillen Reserven **des Einbringungsvorganges** bei - u. a. - Veräußerung der erworbenen Anteile ersetzt. Diese werden hierbei nach Art einer steuerfreien Rücklage (Korrekturposten) erfasst und lösen sich in den folgenden sieben Jahren linear auf. Bei einer Veräußerung innerhalb dieser 7 Jahre ist für die Nachversteuerung der jeweilige Stand des Korrekturpostens maßgebend. Nach Ablauf dieser Frist kommt es nicht mehr zur Besteuerung **des Einbringungsvorganges**, sondern es erfolgt nur noch eine Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen. Hierzu soll § 17 EStGE unabhängig von der Beteiligungshöhe Veräußerungsvor-

gänge von Anteilen erfassen, die aufgrund eines Einbringungsvorgangs i. S. des UmwStGE erworben und bei denen die eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht mit dem gemeinen Wert angesetzt wurden.

II. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStGE)

1. Allgemeines

Die Einbringung soll globalisiert werden. Es erfolgt zukünftig eine strikte Trennung zwischen der Betriebseinbringung (Sacheinlage) - § 20 UmwStGE - und dem Anteilstausch - § 23 UmwStGE -. Die Beschränkungen auf inländische Kapitalgesellschaften bzw. EU-Gesellschaften entfällt.

Ob es sich bei der ausländischen Gesellschaft um eine Kapitalgesellschaft handelt, entscheidet der bekannte Typenvergleich.¹ Im Einzelnen sind die nachfolgend beschriebenen Änderungen vorgesehen.

Grundfall:

Die D-GmbH unterhält einen Teilbetrieb/Betrieb im Inland. Unter Beteiligung der Französischen SA soll dieser Teilbetrieb/Betrieb in eine zu gründende französische SE eingebracht werden. Die französische SA leistet eine Bareinlage.

Abwandlung 1:

Die SE soll ihren Sitz in Deutschland nehmen, der Teilbetrieb/Betrieb befindet sich in Frankreich, ansonsten wie Grundfall.

Abwandlung 2:

Die französische SA 1 bringt ihren in Deutschland gelegenen Teilbetrieb/Betrieb in eine französische SA 2 ein.

Abwandlung 3:

Eine inländische Einschiffsgesellschaft wird in der Rechtsform der KG betrieben. Die Kommanditisten bringen ihre Mitunternehmeranteile in eine niederländische BV ein, die auch die Geschäftsleitung von den Niederlanden aus i. S. des Art. 8 OECD-MA übernimmt.

2. Kein Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht für übernehmende Kapitalgesellschaft

Wird nach § 20 Abs. 1 UmwStGE ein Betrieb oder Teilbetrieb² oder ein Mitunternehmeranteil³ in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende⁴ dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze.

3. Grundsatz des Ansatzes des gemeinen Wertes bei der übernehmenden Gesellschaft

Beispiel:

Die A-GmbH will einen Teilbetrieb (Buchwert: 500, gemeiner Wert 1000) im Wege der Sachkapitalerhöhung in die B-GmbH einbringen.

Abwandlung 1:

Das eingebrachte Betriebsvermögen steht per Saldo mit 1000 Euro zu Buche und hat einen Teilwert von 2000 Euro. Der Einbringende erhält von der aufnehmenden Kapitalgesellschaft neben neuen Anteilen eine Barzahlung von 1200 Euro.

Abwandlung 2:

Wie Beispiel, nur unterhält die inländische Übernehmerin eine ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat. Teile der Wirtschafts-

güter, die vorher dem inländischen Teilbetrieb als Betriebsstätte zugerechnet wurden, werden nun der ausländischen Betriebsstätte der Übernehmerin zugerechnet.

Abwandlung 3:

Hier ist auf die bisherigen Fallgestaltungen des § 23 Abs. 1-3 UmwStG zu verweisen mit der Maßgabe, dass es sich nicht um EU-Kapitalgesellschaften handeln muss.⁵

Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStGE hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

4. Abweichender Buchwertansatz bei verbleibender inländischer Steuerverstrickung

Abweichend von § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStGE kann nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStGE das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag des Einbringenden **einheitlich** mit dem Buchwert angesetzt werden, **soweit (kumulativ)**

- die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,
- das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des **eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft**⁶ nicht eingeschränkt wird und
- keine sonstige Gegenleistung gewährt wird.

Im Grundfall und in dessen Abwandlung 2 unter II. 1. muss also gewährleistet sein, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, die der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, auch weiterhin im Inland liegt. In der Abwandlung 2 des

- 470 -

Voß, BB 2006, 469-475

- 471 -

Beispiels unter II. 3. stellt sich die Frage, was unter Einschränkung des Besteuerungsrechts zu verstehen ist. Laut Entwurfsbegründung wird dieses Besteuerungsrecht bereits dann beeinträchtigt, wenn nach der Einbringung nur noch ein Besteuerungsrecht mit Anrechnungsverpflichtung besteht. Dies ist in Bezug auf die der nunmehr ausländischen Betriebsstätte der Übernehmerin zuzurechnenden Wirtschaftsgüter der Fall. In der Abwandlung 3 des Grundfalls unter II. 1. geht das inländische Besteuerungsrecht auf die Niederlande über. Ein zwar vorstehend ins Leere gehender Antrag auf Buchwertansatz bei Einbringung mehrerer Mitunternehmeranteile bedarf eines gesonderten Antrags eines jeden Kommanditisten.⁷

Da der Buchst. c) in Anlehnung an § 11 UmwStGE formuliert wird und § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG aufgehoben wird, bedarf es nunmehr einer anteiligen Auflösung stiller Reserven analog dieser Bestimmung. In der 1. Abwandlung des Beispiels unter II. 3. beträgt das Verhältnis der sonstigen Gegenleistung (1200 Euro) zum Teilwert (2000 Euro) 60 %. Insoweit erfolgte also auch eine Bezahlung der eingebrachten Wirtschaftsgüter und eine Auflösung der stillen Reserven, so dass ein Buchwert von 400 Euro auf die Gewährung von Gesellschaftsrechten entfällt. Die aufnehmende Kapitalgesellschaft setzt demnach die Wirtschaftsgüter mit einem Wert von 1600 Euro (1200 Euro + 400 Euro Restbuchwert) an, während der Einbringende einen zu versteuernden Veräußerungsgewinn von 600 Euro (1200 Euro - 600 Euro anteiliger Buchwert) hat.

5. Buchwertansatz auch bei höherem handelsrechtlichen Wertansatz; kein Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG

Der Ansatz mit dem Buchwert ist nach § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStGE auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muss. Der umstrittene⁸ Maßgeblichkeitsgrundsatz soll grundsätzlich aufge-

geben werden. Geht man davon aus, dass die Technik der Ausgleichspostenbildung ihren Ursprung im Maßgeblichkeitsgrundsatz hat⁹, dürfte fraglich werden, ob diese Praxis weiterhin Bestand hat.

6. Legaldefinition des Buchwertes

Der letzte Satz des Absatzes 2 des § 20 UmwStGE enthält eine Legaldefinition des Buchwertes. Hier- nach ist Buchwert der Wert, mit dem der Einbringende das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeit- punkt der Sacheinlage nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen hat.

7. Doppelte Buchwertverknüpfung

Der Gesetzesentwurf hält grundsätzlich an der doppelten Buchwertverknüpfung fest. Demzufolge gilt nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStGE der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Werden ausgehend vom Beispielfall unter II. 3. die Wirtschaftsgüter in eine ausländische Kapitalgesellschaft eingebracht und diese danach teilweise steuerrechtlich dem nunmehrigen ausländischen Stammhaus zugerechnet/zugeordnet, kommt es auf den Wertansatz bei dieser an.¹⁰

8. Im Zeitpunkt der Einbringung besteht kein inländisches Besteuerungsrecht (§ 20 Abs. 4 Satz 2 UmwStGE)

Soweit für das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Einbringung kein inländisches Besteuerungsrecht¹¹ besteht, wie in der Abwandlung 1 des Grundfalles unter II., wenn die französische SA ihren in Frankreich belegenen Teilbetrieb/Betrieb in die zu gründende inländische SE einbringt, gilt für den Einbringenden (vorstehend die SA) der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens¹² als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (vorstehend an der inländischen SE)¹³, **es sei denn**, er (vorstehend die SA) weist nach, dass das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem höheren Wert angesetzt wurde und die darauf entfallende Steuer entrichtet wurde.

9. Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG auf Veräußerungsgewinne

Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn ist nach § 20 Abs. 5 UmwStGE § 16 Abs. 4 EStG¹⁴ **nur** anzuwenden, **wenn** der Einbringende eine **natürliche Person** ist, es sich **nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils** handelt und die übernehmende Gesellschaft das **eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt**. In diesen Fällen ist § 34 Abs. 1 und 3 EStG **nur anzuwenden**, soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Buchst. b und c i.V. m. § 3 c Abs. 2 EStG steuerbefreit ist.¹⁵

10. Rückwirkung

Bei der Rückwirkungsregelung soll künftig bei Einbringungen aufgrund ausländischer Rechtsvorschriften § 20 Abs. 8 Satz 3 UmwStG maßgebend sein, der den Rückbezugszeitraum in sonstigen Fällen, also nicht für Umwandlungen aufgrund inländischer Vorschriften, regelt. Diese Bestimmung erhält also einen erweiterten Anwendungsbereich.

11. Missbrauchsverhinderung durch den Grundsatz der nachträglichen Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven beim Einbringenden

Durch einen neuen § 20 Abs. 9 UmwStGE sollen Gesetzesumgehungen in folgenden Fällen vermieden werden:

- Besteuerung stiller Reserven erfolgt nach der Einbringung im Halbeinkünfteverfahren;
- Steuerfreistellung nach § 8 b Abs. 2 KStG;
- Ausschluss der Besteuerung der erhaltenen Anteile durch ein Doppelbesteuerungsabkommen.

Hierzu werden im Zeitpunkt der Einbringung vorhandene stille Reserven in sog. Korrekturposten getrennt nach dem Gegenstand der Einbringung erfasst. Durch diese Regelung und die Neuregelung des § 21 UmwStGE¹⁶ erledigt sich die Vorschrift des § 26 UmwStGE.

- 471 -

Voß, BB 2006, 469-475

- 472 -

a) Bildung eines Korrekturbetrages I bei Wertansatz unter dem gemeinen Wert zur Erfassung der stillen Reserven der eingebrachten Wirtschaftsgüter

Grundfall:

A betreibt ein Einzelunternehmen. Er beabsichtigt dieses in 01 zum Buchwert in eine GmbH gegen Sachkapitalerhöhung einzubringen. Der Buchwert beträgt 500, der gemeine Wert 1200.

Abwandlung 1:

A unterhält zudem noch eine ausländische Betriebsstätte mit stillen Reserven in Höhe von 200.

Übersteigt in den Fällen des Buchwertansatzes der gemeine Wert des übertragenen, **der inländischen Besteuerung unterliegenden Betriebsvermögens** den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, ist nach § 20 Abs. 9 Satz 1 UmwStGE beim Einbringenden ein gesonderter Posten in Höhe des Differenzbetrages zwischen Buchwert und gemeinem Wert zu bilden. Dieser Differenzbetrag wird als Korrekturposten I bezeichnet.

Demnach wäre im Beispielfall ein Korrekturposten I in Höhe von 700 zu bilden. Dieser Korrekturposten soll außerbilanziell gebildet und fortentwickelt werden. Die stillen Reserven in der Abwandlung 1 in Höhe von 200 sind nicht zu berücksichtigen.

b) Bildung eines Korrekturpostens II bei Anteilen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen

Abwandlung 2:

Wie Beispiel, nur A hält als wesentliche Betriebsgrundlage eine 100 %ige Beteiligung¹⁷ an der X-GmbH in seinem Betriebsvermögen. Der gemeine Wert (stille Reserven) erhöht sich demzufolge um weitere 700.

Umfasst nach § 20 Abs. 9 Satz 2 UmwStGE das übertragene Betriebsvermögen auch Anteile an Kapitalgesellschaften, sind die darauf entfallenden stillen Reserven bei der Bildung des sog. Korrekturpostens II nach § 23 Abs. 4 UmwStGE zu berücksichtigen, vorstehend also Korrekturposten II mit 700.

Der festgestellte Korrekturposten I verändert sich also nicht.

c) Linearer Abbau des Korrekturpostens in den folgenden 7 Jahren (Gestufte Missbrauchsregel nach Art. 11 FRL)

Der Korrekturposten I ist in den der Einbringung folgenden sieben Jahren in gleichmäßigen Jahresbeträgen abzubauen. Die Höhe dieses Korrekturpostens ist beim Einbringenden im Veranlagungszeitraum **auf den Zeitpunkt der Einbringung** und das **Ende der folgenden** sieben Zeitjahre (Zeitpunktregelung) der Einbringung und in den sieben Folgejahren (Zeitraumregelung) gesondert festzustellen. Soweit dieser Korrekturposten in den folgenden sieben Jahren durch eine Veräußerung oder einen gleichgestellten Fall aufzulösen ist¹⁸, ist der Feststellungsbescheid zu ändern.

Bezogen auf den Grundfall erfolgt beginnend mit 02 eine lineare Auflösung der Korrekturposten I. Ende 02 existiert noch ein Korrekturposten I von 600 usw.

III. Besteuerung des Anteilseigners als Einbringenden einer Sacheinlage (§ 21 UmwStGE)

1. Ergänzung des § 17 Abs. 1 in Fällen der Veräußerung der infolge der Einbringung erhaltenen Anteile durch den Einbringenden innerhalb der Siebenjahresfrist durch Auflösung des maßgebenden Korrekturpostens

Soweit in den Fällen einer Sacheinlage¹⁹ der Einbringende **die erhaltenen Anteile** innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert, ist der im Zeitpunkt der Veräußerung maßgebende Korrekturposten I anteilig aufzulösen (Auflösungsbetrag I).²⁰

Veräußert A seine erhaltenen Anteile in Mitte 03 für 1800, beläuft sich der Korrekturposten immer noch auf 600. Mit diesem Wert (sog. Auflösungsbetrag I) ist er aufzulösen. Das Schicksal des Korrekturpostens II richtet sich ausschließlich danach, ob die übernehmende Gesellschaft einen Veräußerungstatbestand (oder gleichgestellten Tatbestand) realisiert.²¹

2. Nachträgliche Anschaffungskosten und Versteuerung nach § 16 EStG

Der Auflösungsbetrag I in Höhe von 600 gilt als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile; er gilt gleichzeitig als Gewinn des Einbringenden gem. § 16 EStG.²²

Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile - im Grundfall 700 (1200-500) unter 4. k), aa) - mindert sich um den Auflösungsbetrag I (600), so dass in Höhe von 600 zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nachträgliche Anschaffungskosten entstehen mit der Folge, dass lediglich 100 (1200 Veräußerungspreis abzgl. 1100 Anschaffungskosten) begünstigt dem Halbeinkünfteverfahren/einer Steuerfreistellung nach § 8 b KStG unterliegen und die restlichen 600 nach § 16 EStG zu versteuernder Gewinn darstellen. Im Ergebnis werden unter Beachtung der dargestellten Grundsätze nur die nach dem Einbringungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven begünstigt besteuert.

Beispiel:

Die Anteile im Grundfall werden nach § 15 GmbHG in zwei Anteile geteilt. Nur ein Anteil wird für 600 veräußert.

Wird nur ein Teil der Anteile veräußert, so soll eine anteilige Auflösung des Korrekturpostens erfolgen. Für die Frage der Auflösung des Korrekturpostens gilt die Beteiligung als unteilbar.²³

3. Nachträgliche Versteuerung eines Einbringungsgewinns im Ausland

Nachträgliche Erhöhungen der Wertansätze des nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden eingebrachten Betriebsvermögens gelten nach § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStGE als nachträgliche Anschaffungskosten, soweit nachgewiesen ist, dass der Einbringende im Ausland die darauf entfallende Steuer entrichtet hat.

Kommt es in der Abwandlung 1 unter II. 11. a) in Bezug auf die in der ausländischen Betriebsstätte vorhandenen stillen Reserven infolge der Einbringung zu einer Versteuerung im Ausland, da dieser Vorgang z. B. als Veräußerung angesehen wird, gelten die stillen Reserven in Höhe von 200 als nachträgliche Anschaffungskosten, der Beteiligungsansatz beläuft sich dann auf 700.²⁴

4. Auflösung des Korrekturpostens in anderen Fällen

Die in III. 1. und 2. dargestellten Regelungen gelten entsprechend, d. h. es kommt zur Auflösung des Korrekturpostens I und zu einer nicht begünstigten Versteuerung, wenn innerhalb von 7 Jahren seit der Einbringung

- der Einbringende die erhaltenen Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt²⁵,

- der Einbringende die erhaltenen Anteile in eine Gesellschaft durch einen Vorgang i. S. des § 20 Abs. 1²⁶ oder aufgrund vergleichbarer ausländischer Vorgänge einbringt, es sei denn er weist nach, dass die Einbringung zu Buchwerten erfolgte,
- der Einbringende die erhaltenen Anteile durch einen Vorgang i. S. des § 23 Abs. 1 oder aufgrund vergleichbarer ausländischer Vorgänge tauscht, es sei denn, er weist nach, dass die erhaltenen Anteile zu Buchwerten übertragen wurden,
- der Einbringende die erhaltenen Anteile durch einen Vorgang i. S. des § 23 Abs. 1 oder einen Vorgang i. S. des § 20 Abs. 1 oder aufgrund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zum Buchwert in eine Gesellschaft eingebracht hat und **diese Gesellschaft** diese Anteile unmittelbar oder mittelbar veräußert, verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt oder in eine Gesellschaft einbringt, es sei denn, er weist nach, dass diese Anteile zu Buchwerten übertragen wurden (Ketteneinbringung).²⁷

Beispiel:

Der D bzw. die D-GmbH bringen in 01 einen Betrieb zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die E-GmbH ein. Im Anschluss hieran bringen diese Personen die so erhaltenen Anteile an der E-GmbH, für die ein Korrekturposten ermittelt wurde, wiederum zu Buchwerten in eine AG ein. Diese AG veräußert nunmehr die Anteile an der E-GmbH. Es werden zwar die ursprünglichen Anteile veräußert, jedoch nicht durch die ursprünglichen Einbringenden D/D-GmbH, weshalb ohne diese Regelung § 21 Abs. 1 Satz 1/Satz 2 umgangen werden könnte.

- der Einbringende die erhaltenen Anteile in eine Gesellschaft durch einen Vorgang i. S. des § 20 Abs. 1 oder aufgrund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zu Buchwerten einbringt und die aus dieser Einbringung erhaltenen Anteile unmittelbar oder mittelbar veräußert, verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt oder in eine Gesellschaft einbringt, es sei denn er weist nach, dass die Einbringung zu Buchwerten erfolgte.

Beispiel:

Der D bzw. die D-GmbH bringen in 01 einen Betrieb zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die E-GmbH ein. Im Anschluss hieran bringen diese Personen die so erhaltenen Anteile an der E-GmbH, für die ein Korrekturposten ermittelt wurde, wiederum zu Buchwerten in eine AG ein. Diese Anteile an der AG werden von D bzw. der D-GmbH in 04 veräußert. Es werden nicht die ursprünglichen Anteile veräußert, sondern die Anteile an der AG, weshalb ohne diese Regelung § 21 Abs. 1 Satz 1/Satz 2 umgangen werden könnte.

- der Einbringende die erhaltenen Anteile in eine Gesellschaft durch einen Vorgang i. S. des § 23 Abs. 1 oder aufgrund vergleichbarer ausländischer Rechtsvorschriften zu Buchwerten tauscht und die aus dieser Einbringung erhaltenen Anteile unmittelbar oder mittelbar veräußert, verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt oder in eine Gesellschaft einbringt, es sei denn er weist nach, dass die Einbringung zu Buchwerten erfolgte.

5. Nachträgliche Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft: Auflösung des Korrekturpostens II

Soweit im Rahmen einer Einbringung von Anteilen im Rahmen einer Sacheinlage²⁸ oder eines reinen Anteilstausches²⁹ eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Anteilstausch durch die übernehmende Gesellschaft veräußert werden und der **Einbringende eine natürliche Person** ist, ist der im Zeitpunkt der Veräußerung maßgebende Korrekturposten II anteilig aufzulösen (Auflösungsbetrag II).

6. Nachträgliche Anschaffungskosten und Erhöhung des Einbringungsgewinns beim Einbringenden

Dieser Auflösungsbetrag II gilt beim Einbringenden nach § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStGE als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile und erhöht den Einbringungsgewinn.

7. Der Veräußerung durch die übernehmende Gesellschaft gleichgestellte Vorgänge

Zur Auflösung des Korrekturpostens II und zu nachträglichen Anschaffungskosten kommt es auch, wenn die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ihrerseits durch einen der Veräußerung gleichgestellten Vorgang i. S. v. Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 bis 4³⁰ weiter überträgt.

8. Nachweispflichten für Nichteintritt eines zur vorzeitigen Auflösung des Korrekturpostens führenden Ereignisses - § 21 Abs. 3 UmwStGE

Der Einbringende hat zu den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Feststellungszeitpunkten den Nachweis zu erbringen, dass keine Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden³¹, kein dieser Veräußerung auf Ebene des Einbringenden gleichgestellter Vorgang³² oder keine Veräußerung auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft³³ oder kein auf dieser Ebene gleichgestellter Vorgang³⁴ eingetreten ist. Erbringt er den Nachweis nicht, erfolgt die Auflösung der Korrekturbeträge, der Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten und die entsprechende Versteuerung außerhalb des Halbeinkünfteverfahrens und der Freistellung nach § 8 b KStG.

9. Gesetzlich angeordnete Reihenfolge der Auflösung der Korrekturposten

Die Auflösung des Korrekturpostens I³⁵ soll der Auflösung des Korrekturpostens II vorausgehen, Korrekturposten II soll sich entsprechend verringern. Diese Kollisionsregel ist auf den ersten Blick m. E. nicht ganz verständlich, da beide Korrekturposten unabhängig voneinander existieren sollen. Der Gesetzgeber möge dies an einem Fallbeispiel erläutern.

Die bisherigen Abs. 3 und 4 des § 21 UmwStG werden zu den Absätzen 4 und 5. Diese werden an das veränderte System der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile angepasst, so dass nunmehr der durch die Auflösung des Korrekturpostens I entstandene Gewinn als in einem Betrieb gewerblicher Art bzw. als in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden gilt.

Neu eingefügt wird ein Abs. 4 Nr. 3:

Ist Einbringender im Sinne der Abs. 1 und 2

3. eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person oder Gesellschaft, so gilt der aus der Auflösung der Korrekturposten entstandene Gewinn als Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder e des Einkommensteuergesetzes.

Beispiel:

Der/die beschränkt Steuerpflichtige natürliche/juristische Person hält Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft in einem inländischen Betriebsvermögen bzw. alternativ im Privatvermögen. Diese Anteile werden im Rahmen eines Anteilstausches gegen entsprechende Anteile zum Buchwert getauscht. In diesem Fall fällt der Gewinn aus der Auflösung des Korrekturpostens unter diese Bestimmung.

Wurde eine Steuerfestsetzung nach § 6 AStG durchgeführt, soll die Stundung in Höhe der auf den Auflösungsbetrag II entfallenden Steuer aufzuheben sein. ³⁶

IV. Auswirkungen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft bei nachträglicher Besteuerung der Auflösungsbeträge (§ 22 UmwStGE)

1. Besitzzeitanrechnung und Eintritt in die Rechtsstellung des Einbringenden

Setzt die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert³⁷ an, so erfolgt wie bisher auch eine Besitzanrechnung in Bezug auf sog. Vorbesitzzeiten³⁸ und die Übernehmerin tritt in die steuerliche Rechtsstellung der einbringenden Person ein.³⁹

2. Auflösung des Korrekturpostens I beim Einbringenden und Ansatz des Auflösungsbetrages bei der übernehmenden Gesellschaft

In den Fällen der Auflösung des Korrekturpostens I⁴⁰ hat die übernehmende Gesellschaft das Wahlrecht auf Antrag den Auflösungsbetrag (sog. Aufstockungsbetrag) anzusetzen und auf fünfzehn Jahre gleichmäßig zu verteilen. Diese Möglichkeit besteht jedoch nur, soweit der Einbringende die auf den Auflösungsbetrag entfallende Steuer entrichtet hat. Der Ansatz des Auflösungsbetrages bleibt ohne Auswirkung auf den Gewinn in der Steuerbilanz. Er erfolgt demnach außerbilanziell, kann jedoch laut Entwurfsbegründung auch in der Steuerbilanz gewinnneutral gebildet und gleichzeitig auf 15 Jahre abgeschrieben werden.

3. Auflösung des Korrekturpostens II beim Einbringenden und Ansatz des Auflösungsbetrages bei der übernehmenden Gesellschaft

Beruhen die veräußerten Anteile auf einer **Einbringung von Anteilen** im Rahmen einer Sacheinlage⁴¹ gem. § 20 Abs. 1 UmwStGE oder einem reinen Anteilstausch⁴², erhöhen sich die Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile in Höhe des Auflösungsbetrages, soweit der Einbringende die auf den Auflösungsbetrag entfallende Steuer entrichtet hat.⁴³

V. Anteilstausch (§ 23 UmwStGE)

Beispiel 1:

Die Gesellschafter einer inländischen GmbH und die Gesellschafter einer französischen SA bringen ihre Anteile in eine französische SE gegen Gewährung entsprechender Anteile an dieser ein.

Abwandlung:

Die SE soll ihren Sitz im Inland nehmen.

1. Legaldefinition des Anteilstausches und grundsätzlicher Ansatz der eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert

Werden nach § 23 Abs. 1 UmwStGE Anteile an einer Gesellschaft in eine Gesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft eingebracht (Anteilstausch), hat die übernehmende Gesellschaft zukünftig als Regel die eingebrachten Anteile mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen.

2. Abweichender Buchwertansatz bei qualifiziertem Anteilstausch - bisher § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG - ohne Beschränkung auf eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft

Abweichend von Satz 1 können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft hat, deren Anteile eingebracht werden (qualifizierter Anteilstausch) und soweit keine sonstige Gegenleistung gewährt wird.

3. Grundsätzlicher Wertansatz der erhaltenen Anteile mit Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft (sog. doppelte Buchwertverknüpfung)

Nach § 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStGE sind Anteile, die der Einbringende von der übernehmenden Gesellschaft erhält, mit dem Wert anzusetzen, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile angesetzt hat.

4. Keine Bindung an bei der übernehmenden Gesellschaft nach ausländischer Rechtsordnung maßgebende Wertansätze

Beispiel 2:

Eine inländische GmbH ist zu 90 % an einer inländischen AG beteiligt. Eine französische SA bietet der inländischen GmbH nach entsprechender Sachkapitalerhöhung neue Anteile im Tausch gegen die Anteile an der inländischen AG an. Hiervon macht die GmbH Gebrauch. Nach französischem Recht müssen die erhaltenen Anteile an der inländischen AG mit dem Verkehrswert angesetzt werden. ⁴⁴

Abweichend von § 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStGE treten nach Satz 2 dieser Bestimmung in der Abwandlung des Beispiels 1 und in Beispiel 2 auf Antrag des Einbringenden die **erhaltenen Anteile** steuerlich an die Stelle der eingebrachten Anteile ⁴⁵; **wenn für die eingebrachten Anteile nach der Einbringung kein inländisches Besteuerungsrecht besteht** ⁴⁶; sie sind mit dem Buchwert der eingebrachten Anteile anzusetzen, wenn

a) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der **erhaltenen Anteile** nicht eingeschränkt wird oder

b) die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei einer Verschmelzung die Richtlinie 90/434/EWG anzuwenden haben; in diesem Fall ist der **Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile** ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens ⁴⁷ in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu besteuern wäre. ⁴⁸

Haben die eingebrachten Anteile beim Einbringenden **nicht zu einem Betriebsvermögen gehört**, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten.

5. Rechtsfolgen bei Ansatz des gemeinen Wertes

Nach § 23 Abs. 3 UmwStGE als speziell für den Anteilstausch konzipierte 'Nachfolgevorschrift' des § 20 Abs. 5 UmwStGE ist die

- 474 -

Voß, BB 2006, 469-475

- 475 -

Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG beim entstehenden Veräußerungsgewinn nur anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist und die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile beim Anteilstausch mit dem gemeinen Wert ansetzt. Dies gilt auch in den Fällen des Besteuerungsverlustes an den eingebrachten Anteilen. Dies gilt für die Anwendung von § 16 Abs. 4 EStG unter der Voraussetzung, dass eine im Betriebsvermögen gehaltene 100 %ige Beteiligung eingebracht wird. Die sog. Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG findet keine Anwendung.

6. Korrekturposten II und Auflösung desselben bei Veräußerung der erhaltenen Anteile innerhalb von 7 Jahren

Übersteigt in den Fällen des Buchwertansatzes der gemeine Wert der eingebrachten Anteile den Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile ansetzt und ist der Einbringende eine natürliche Person, ist beim Einbringenden ein gesonderter Posten in Höhe des gemeinen Wertes der eingebrachten Anteile abzüglich des Wertes zu bilden, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile ansetzt (**Kor-**

rektureposten II). Veräußert der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Einbringung, entfällt der Korrekturposten II insoweit. § 20 Abs. 9 Satz 3 bis 5 gilt entsprechend.⁴⁹

VI. Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft

1. Abs. 1 ist unverändert übernommen worden

Wird wie bisher ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Abs. 2 bis 4.

2. Grundsätzlicher Ansatz mit dem gemeinen Wert

Die Personengesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Hierzu wird auf die entsprechenden Änderungen in §§ 3 Abs. 1, 11 Abs. 1 UmwStGE verwiesen.

3. Buchwertansatz bei Sicherung des Besteuerungsrechtes ('spezielle Entstrickungsklausel' bei § 24 UmwStG), kein Zwischenwertansatz

Abweichend vom Ansatz des gemeinen Wertes kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert angesetzt werden, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Personengesellschaft nicht eingeschränkt wird.

Diese Neuregelung soll die Besteuerung in den Fällen der Einbringung von Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft absichern. Die Möglichkeit eines Zwischenwertansatzes bei teilweiser Gegenleistung entfällt.

Beispiel im Entwurf:

Die inländische OHG hält eine 100 %ige Beteiligung an einer amerikanischen Kapitalgesellschaft. Sie will diese Beteiligung steuerneutral zu Buchwerten in eine österreichische Personengesellschaft einbringen.

4. Anpassung an die Einschränkung des Bewertungswahlrechtes⁵⁰

Der bisherige Abs. 3 des § 24 UmwStG wird dessen neuer Abs. 2 und der Begriff des Teilwertes wird durch den Begriff des gemeinen Wertes ersetzt.

VII. Formwechsel - § 25 UmwStGE

Die Anwendung der Einbringungsvorschriften in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft wird **auf vergleichbare ausländische Vorgänge** erstreckt.

VIII. Fazit

Die Neukonzeption der Besteuerung sog. einbringungsgeborener Anteile und die partielle Aufgabe des Konzeptes der Verdoppelung stiller Reserven ist nach Ansicht des Verfassers ein erster Schritt in die richtige Richtung. Richtungsweisend wäre jedoch bei Letzterem auch vom 'Konzept der Inländerdiskriminierung' Abstand zu nehmen. Es verbleibt insoweit ein fader Beigeschmack. In Zeiten schlechter Haushaltslagen stehen offensichtlich fiskalische Erwägungen ganz oben an der Spitze gesetzlicher Erwägungen. Die Siebenjahresfrist als Maßnahme der Missbrauchbekämpfung stößt wiederum auf europarechtliche Bedenken, da nicht ersichtlich ist - wie vom EuGH gefordert -, inwieweit hierin ein am konkreten Einzelfall orientierter Maßstab gewählt wurde, der eine globale Untersuchung aller Umstände eines konkret vorliegenden Falles ermöglicht und dem Steuerpflichtigen einen Gegenbeweis gestattet. Insoweit ist der in letzter Zeit vielfach verwendete Begriff der 'Trutzburg Deutschland' wohl mehr als gerechtfertigt. Es bleibt abzuwarten, ob die Mauern einer Belagerung standhalten.

Fußnoten

- 1) Auch hier werden in letzter Zeit europarechtliche Bedenken angemeldet, da ein entsprechender Vergleich im Verhältnis zum nationalen Sachverhalt nicht erfolgt.
- 2) Laut Begründungsentwurf ist für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs darstellt, auf die **funktionale** Betrachtungsweise (hierzu und zum Streitstand: **Schmidt/Hörtnagel/Stratz**, 3. Aufl., § 20 UmwStG Rz. 65; für ein funktionales Verständnis auch IDW FM 1997, 357, 367; EuGH (Andersen og Jensen), 15. 1. 2002 - Rs. C-43/00, Slg. 2002 I-394, RIW 2002, 321, unter Rz. 35: 'Daraus folgt, dass das selbstständige Funktionieren des Betriebs in erster Linie unter einem funktionalen Aspekt . . . zu beurteilen ist') abzustellen. Eine 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen soll keinen Teilbetrieb darstellen. Ob sich dadurch die Ansicht der Finanzverwaltung ändern wird, nach der eine 100 %ige Beteiligung keinen eigenständigen Teilbetrieb darstellt, wenn sie einem originären Teilbetrieb als wesentliche Betriebsgrundlage zuzurechnen ist (UmwSt-Erlass unter Tz. 15.06), bleibt abzuwarten.
- 3) Teilmitunternehmeranteile sollen wie bisher (UmwSt-Erlass unter Tz. 20.13) begünstigt sein; zweifelnd **Patt**, in: Dötsch u. a. Umwandlungssteuerrecht 5. Aufl. § 20 UmwStG Rz. 98 ff.
- 4) Es wird nicht nach der Ansässigkeit unterschieden, so dass inländische/ausländische und unbeschränkt/beschränkt steuerpflichtige natürliche/juristische Personen wie auch Personengesellschaften als Einbringende in Betracht kommen.
- 5) Vgl. Beispiel im sog. Umwandlungssteuererlass v. 25. 3. 1998 unter Tz. 23. 1. ff.
- 6) Da es im transnationalen Sachverhalt um die Erfassung der stillen Reserven im Inland belegener Betriebsstätten geht (Art. 9 i.V. m. Art. 4 Abs. 1 FRL), kommt es auf den inländischen Wertansatz der übernehmenden Kapitalgesellschaft an. Insofern ist hier eine andere Problemlage vorhanden als beim Anteilstausch, bei dem das Wirtschaftsgut: Kapitalgesellschaftsanteil bei der ausländischen Übernehmerin erfasst wird und die Wertansätze des Auslandes maßgebend wären. Deshalb braucht es auch keiner Bestimmung wie § 23 Abs. 2 UmwStGE, nach der es auf die Wertansätze im Ausland nicht ankommt, um eine Buchwertfortführung - jetzt allerdings in den erhaltenen Anteilen - umzusetzen; Durchbrechung des Grundsatzes der doppelten Buchwertverknüpfung, vgl. V. 4.
- 7) Sog. Gesellschafter bezogene Betrachtungsweise laut Entwurfbegründung.
- 8) Zum Streitstand z. B. **Schmitt/Hörtnagel/Stratz** 3. Aufl., § 20 UmwStG Rdnr. 239 ff.
- 9) Zum Streitstand z. B. **Schmitt/Hörtnagel/Stratz** 3. Aufl., § 20 UmwStG Rdnr. 250 ff.
- 10) Vgl. § 23 Abs. 2 Satz 2 UmwStGE für den Anteilstausch unter V. 4.
- 11) § 20 Abs. 2 Satz 2 Buchst. b UmwStGE.
- 12) Es soll sich um den nach der ausländischen Rechtsordnung maßgebenden Buchwert handeln.
- 13) Die französische SA wird durch diesen Vorgang beschränkt steuerpflichtig, § 49 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG. Eine spätere Veräußerung der Anteile fällt unter § 8 b Abs. 2 KStG.
- 14) Der Verweis auf § 17 Abs. 3 EStG entfällt.
- 15) Der bisherige Satz 4 des § 20 Abs. 5 UmwStG stellt einen Anteilstausch dar, der nunmehr einheitlich in § 23 UmwStGE geregelt werden soll.
- 16) Nachfolgend unter III. Die europarechtlichen Bedenken bleiben m. E. jedoch bestehen, vgl. obiger Verfasser in **Herrmann/Heuer/Raupach**, Jahresband 2002, § 26 UmwStG Anm. J 01-6.
- 17) Vgl. Fn. 2.
- 18) Vgl. nachfolgend § 21 UmwStGE.

- 19) § 20 Abs. 1 UmwStGE.
- 20) § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStGE.
- 21) Nachfolgend unter 5.
- 22) § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStGE.
- 23) So die Entwurfsbegründung.
- 24) 500 Buchwertansatz zzgl. 200 im Ausland realisierte stille Reserven.
- 25) Vgl. § 21 Abs. 2 Nr. 4 UmwStG.
- 26) Im Falle eines lediglichen Anteilstausches liegt ein Fall des § 23 UmwStGE vor, so dass Nr. 2 nicht einschlägig ist.
- 27) Vgl. § 26 Abs. 2 UmwStG, welcher gestrichen werden soll.
- 28) § 20 Abs. 1 UmwStGE.
- 29) § 23 Abs. 1 UmwStGE.
- 30) Vgl. unter 4.
- 31) § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStGE.
- 32) § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStGE.
- 33) § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStGE.
- 34) § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStGE.
- 35) § 21 Abs. 1 UmwStGE.
- 36) Nach **Rödder**, DStR 2005, 896, wird gesetzgeberisch für die Wegzugsbesteuerung eine Festsetzung von Steuern im Zeitpunkt des Wegzugs mit unverzinslichem Zahlungsaufschub bis zur Veräußerung oder einem vergleichbaren Vorgang erwogen.
- 37) § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStGE.
- 38) § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStGE.
- 39) § 12 Abs. 3 UmwStGE.
- 40) § 21 Abs. 1 UmwStGE.
- 41) § 20 Abs. 1 UmwStGE.
- 42) § 23 UmwStGE.
- 43) Die bisherigen Abs. 2 bis 5 werden Abs. 3-6. Anpassungen, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll, beruhen auf der Neukonzeption des Umwandlungssteuergesetzes.
- 44) Fall nachgebildet nach FG Brandenburg, 17. 2. 2005 - 6 K 2009/02, IStR 2005, 278; Rev. eingelegt, Az.: I R 25/05.
- 45) Vgl. hierzu Ausführungen von **Voß**, BB 2006, 411 unter VI. 2. d) bb) zu § 13, die entsprechend gelten dürften.
- 46) Vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA bzw. Art. 7 DBA-Frankreich.

- 47) Treaty Overriding.
- 48) Art. 8 Abs. 6 FRL.
- 49) § 23 Abs. 4 UmwStGE.
- 50) Der bisherige Abs. 2 des § 24 UmwStGE entfällt.

© Verlag Recht und Wirtschaft, Frankfurt