

www.pwc.de

Internationale Aspekte des UmwSt-Erlasses

Ausgewählte Fragestellungen

November 2011

Agenda

1. Übersicht zu internationalen Aspekten des UmwSt-Erlasses
2. Abkommensrecht und Umwandlungen
3. Entstrickung und Umwandlungen
4. Dividenden im Rückwirkungszeitraum
5. Suspendierung der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

1. Übersicht zu internationalen Aspekten des UmwSt-Erlasses

Übersicht zu internationalen Aspekten des UmwSt-Erlasses

- Abkommensrecht
 - Verteilungsnormen
 - Gleichbehandlung
- Sekundäres Gemeinschaftsrecht im Bereich der direkten Besteuerung
 - FusionsRL
 - Mutter-Tochter-RL
- Internationales Gesellschaftsrecht
 - Kollisionsrecht
 - Sachrecht
 - Sekundäres Gemeinschaftsrecht und EU/EWR-ausländische Umwandlungen
- Primäres Gemeinschaftsrecht und EWR-Abkommen

2. Abkommensrecht und Umwandlungen

Allgemeines

- DBA enthalten i.d.R. keine umwandlungsspezifischen Regelungen. Für die DBA-Anwendung muss daher auf die ertragsteuerliche Beurteilung des Umwandlungsvorgangs zurückgegriffen werden.
- Die ertragsteuerliche Beurteilung von Umwandlungen aus Sicht der FinVerw ist wiedergegeben in
 - Randnr. 00.02 UmwSt-Erlass 2011 (betreffend die Gesellschaftsebene)
 - Randnr. 00.03 UmwSt-Erlass 2011 (betreffend die Gesellschafterebene bei Umwandlungen zwischen Körperschaften)und
 - Randnr. 00.04 UmwSt-Erlass 2011 (betreffend die Gesellschafterebene bei Umwandlungen einer KapGes in bzw. auf eine PersGes).

Ertragsteuerliche Beurteilung auf Gesellschaftsebene

- übertragende Umwandlung = Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang
 - vgl. BFH vom 15. 10. 1997, I R 22/96, BFH vom 16. 5. 2002, III R 45/98, und BFH vom 17. 9. 2003, I R 97/02
- identitätswährender (kreuzender) Formwechsel = Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang
 - vgl. BFH vom 19. 10. 2005, I R 38/04 und BFH vom 17. 10. 2007, I R 96/06
- BFH-Rechtspr. jedoch uneinheitlich:
 - Abspaltung = vGA mit anschließender Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (vgl. BFH vom 7. 4. 2010, I R 96/08)
 - Änderung Beurteilung bei Geltung Veräußerungsfiktion in § 15 UmwStG?

Ertragsteuerliche Beurteilung auf Gesellschafterebene

- Umwandlung zwischen Körperschaften = Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang
 - vgl. BFH vom 19. 8. 2008, IX R 71/07
- BFH-Rechtspr. jedoch uneinheitlich:
 - Umwandlung KapGes auf PersGes = Anwendung § 17 IV EStG
 - vgl. BFH vom 22. 2. 1989, I R 11/85
 - Abspaltung = vGA i.S.d. § 20 I Nummer 1 EStG
 - vgl. BFH vom 7. 4. 2010, I R 96/08
 - Änderung Beurteilung bei Geltung Veräußerungsfiktion in § 15 UmwStG?

Abkommensrechtliche Beurteilung auf Gesellschaftsebene (1/3)

- ein Übertragungsgewinn/-verlust auf Gesellschaftsebene unterfällt bei
 - übertragender Umwandlung
 - für bewegliches Vermögen:
Artikel 13 II oder IV, V OECD-MA (\neq Artikel 7 OECD-MA)
 - für unbewegliches Vermögen:
Artikel 13 I OECD-MA (\neq Artikel 6 OECD-MA)
- (zumindest für AV bejaht, vgl. BFH vom 13. 2. 2008, I R 63/06)*

Abkommensrechtliche Beurteilung auf Gesellschaftsebene (2/3)

- ein Übertragungsgewinn/-verlust auf Gesellschaftsebene unterfällt bei
 - identitätswährender Umwandlung (= kreuzender Formwechsel) = übertragende Umwandlung, da weite Auslegung des abkommensr. Begriffs „Veräußerung“

- In der Lit. werden hierzu unterschiedliche Auffassungen vertreten:

Nach *Gosch* schlagen die „Veräußerungsfiktionen“ der §§ 9, 25 UmwStG auf das Abkommensrecht durch (*Gosch* in: *Gosch/Kroppen/ Grotherr*, Artikel 13 OECD-MA Randnr. 17 (22. EL 2009)).

Nach *Wassermeyer* schlagen die „Veräußerungsfiktionen“ nicht durch, es handelt sich um Einkünfte i.S.d. Artikel 21 I OECD-MA (*Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Artikel 13 OECD-MA Randnr. 30 (Mai 2011)).

Abkommensrechtliche Beurteilung auf Gesellschaftsebene (3/3)

- ein Übertragungsgewinn/-verlust auf Gesellschaftsebene unterfällt bei
 - identitätswährender Umwandlung (= kreuzender Formwechsel) = übertragende Umwandlung, da weite Auslegung des abkommensr. Begriffs „Veräußerung“
 - Auf die Fiktionen i.S.d. §§ 9, 25 UmwStG dürfte es jedoch letztendlich nicht ankommen, da – auch wenn erst unter Rückgriff auf das nat. Recht (vgl. Artikel 13 Nr. 5 OECD-MK) eine Veräußerung gegeben ist – der Formwechsel zumindest eine Betriebsaufgabe darstellen sollte (vgl. *Benecke/Schnittker*, FR 2010, 555), der ebenfalls unter den Anwendungsbereich des Artikel 13 OECD-MA fiele (vgl. Artikel 13 Nr. 9 OECD-MK).

Abkommensrechtliche Beurteilung auf Gesellschafterebene (1/2)

- Veräußerungsgewinn i.S.d. § 13 UmwStG
 - Beteiligung im PV:
 - Artikel 13 V OECD-MA (ggf. Artikel 13 IV OECD-MA)
 - Beteiligung im BV:
 - Artikel 13 II OECD-MA (ggf. Artikel 13 IV, V OECD-MA; jedoch ≠ Artikel 7 OECD-MA)
- Übernahmeergebnis i.S.d. §§ 4, 5 UmwStG
 - Einlagefiktion in § 5 UmwStG schlägt nicht auf die abkommensr. Beurteilung durch (vgl. z.B. Beispiel 1 in Randnr. 04.27)
 - Beteiligung im PV: wie § 13 UmwStG (vgl. Randnr. 04.23)
 - Beteiligung im BV: wie § 13 UmwStG

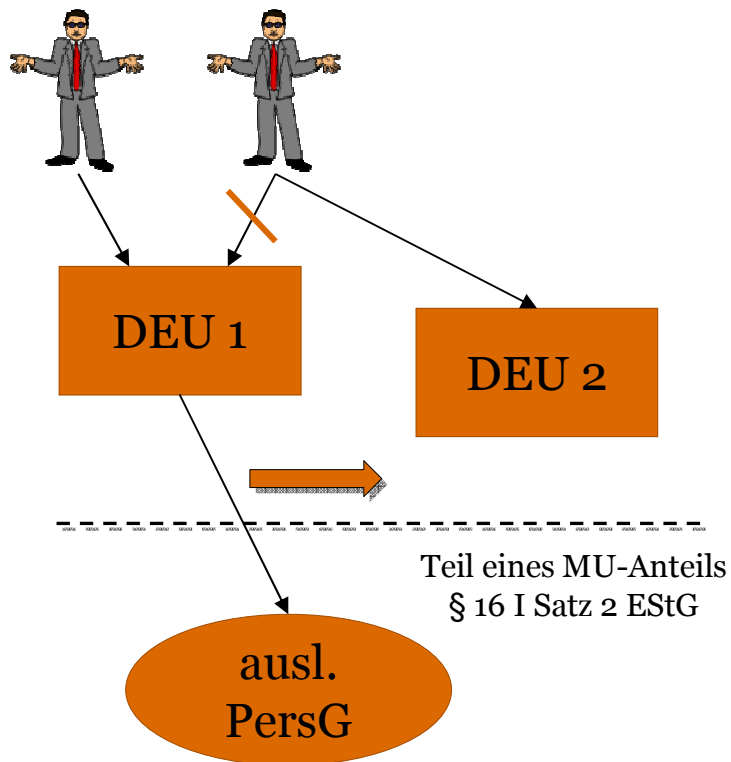
Abkommensrechtliche Beurteilung auf Gesellschafterebene (2/2)

- Ausschüttungsfiktion i.S.d. § 7 UmwStG
 - Sitzstaat der Körperschaft kann thesaurierte Gewinn nach Artikel 10 OECD-MA behandeln, so in § 7 UmwStG umgesetzt
 - vgl. Randnr. 04.23
 - OECD-MK zu Artikel 13 Nummer 31 i.V.m. Artikel 10 Nummer 28
 - Qualifikation des Sitzstaates für Wohnsitzstaat maßgebend
 - vgl. Artikel 10 III OECD-MA

„Einkünfteinheit“ (1/3)

- Differenzierung zwischen Gewinnen i.S.d. Artikels 7 oder 13 OECD-MA hat insbesondere für die Anwendung abkommensrechtlicher Subject-to-tax Klauseln in Form von Quellenregeln (vgl. BFH vom 17. 10. 2007, I R 96/06) sowie der Switch-over-Klausel i.S.d. § 50d IX Nr. 1 EStG Bedeutung.
- Fraglich ist z.B., ob man in § 50d Absatz 9 EStG auf die abkommensr. Einkünftekategorien in Artikel 6 bis 21 OECD-MA oder auf die Einkünftekategorien des § 2 Absatz 1, 2 EStG abstellt.
 - *Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 50d Absatz 9 EStG Randnr. 51 (November 2007)
 - *Gosch* in Kirchhof, EStG, 9. Auflage 2010, § 50d Randnr. 41

„Einkünfteinheit“ (2/3)

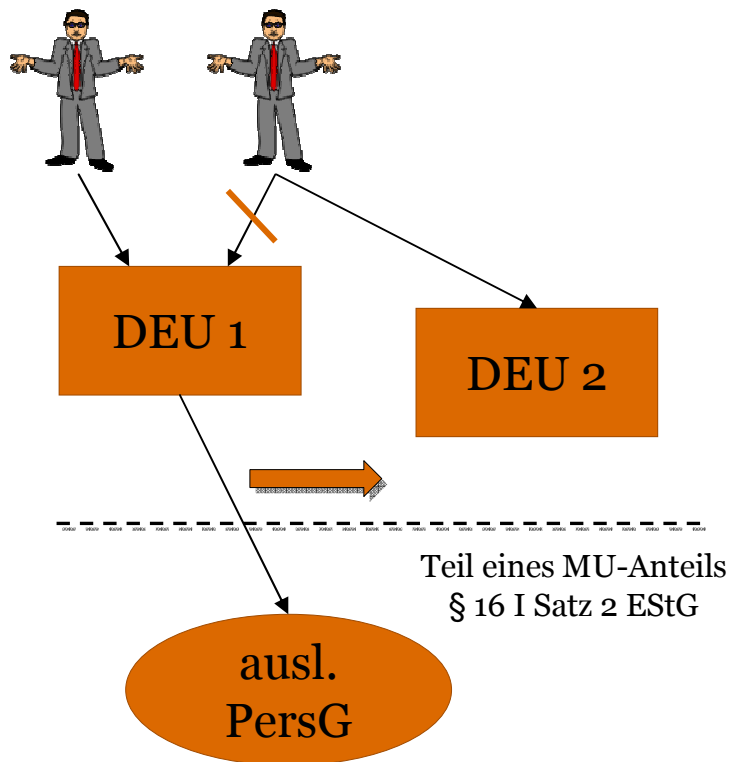


Sachverhalt

DEU 1 ist MU einer ausl., gew. tätigen PersG. DEU 1 spaltet einen Teil ihrer Beteiligung auf die DEU 2 ab. Es soll eine Trennung von Gesellschaferstämmen i.S.d. § 15 II Satz 5 UmwStG vorliegen – unter Verletzung der 5-Jahresfrist.

Zwischen DEU und dem Staat X besteht ein DBA, welches für Unternehmensgewinne die Freistellung vorsieht. Die PersG wird im X-Staat intransparent besteuert. Der ausländische Staat beurteilt die Abspaltung als Teilveräußerung eines (...)

„Einkünfteinheit“ (3/3)



Sachverhalt (Forts.)

(...) „Gesellschaftsanteils“ durch die DEU 1 und sieht sich auf Grundlage von Artikel 13 V OECD-MA an der Besteuerung gehindert.

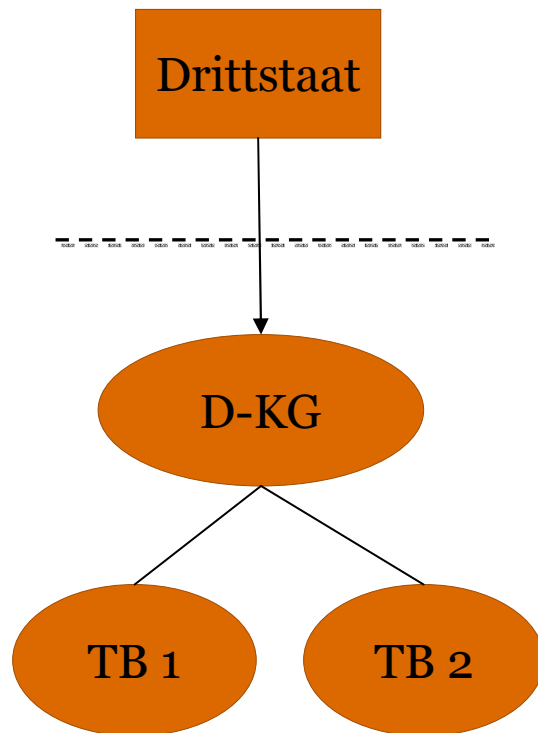
Frage

Kann Deutschland den Übertragungsgewinn nach § 50d IX Nummer 1 EStG besteuern?

(Keine) Notwendigkeit einer funktionalen Zuordnung? (1/3)

- Verständnis des Begriffs „Betriebsvermögen einer Betriebsstätte“ i.S.d. Artikels 13 II OECD-MA richtet sich nach deutschem Recht
 - vgl. BFH vom 13. 2. 2008, I R 63/06, sowie *Gosch* in: *Gosch/Kroppen/ Grotherr*, Artikel 13 OECD-MA Randnr. 82 und *Schönfeld*, IStR 2011, 497
 - a.A. BMF vom 16. 4. 2010, BStBl I, Seite 354, Abschnitt 2.2.4.1.
- Widerspruch hinsichtlich der Aussagen zur Einlagefiktion in § 5 UmwStG?

(Keine) Notwendigkeit einer funktionalen Zuordnung? (2/3)

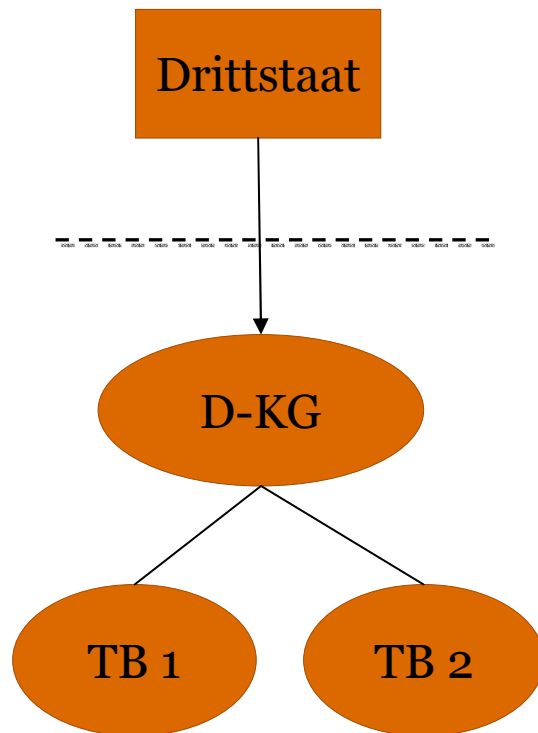


Sachverhalt

Die D-KG beabsichtigt den TB 2 auf eine neugegründete GmbH auszugliedern. Die D-KG unterhält keine Betriebsstätten im Ausland.

Bei den TB 1 und TB 2 handelt es sich um eigenständige Geschäftssparten. Insoweit soll ein funktionaler Zusammenhang i.S.d. Artikels 10 Absatz 4 OECD-MA betreffend die Dividenden nicht gegeben sein.

(Keine) Notwendigkeit einer funktionalen Zuordnung? (3/3)



Frage

Unterfällt die Ausgliederung dem Anwendungsbereich des UmwStG?

Vgl. Randnr. 01.53 UmwSt-Erlass 2011.

Ist es für die abkommensr. Beurteilung von Bedeutung, ob die Drittstaatsgesellschaft eine eigenständige originäre gewerbliche Tätigkeit betreibt?

3. Entstrickung und Umwandlungen

Tatbestand

- UmwStG stellt für den Ansatz des BW darauf ab:
„[...] das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter [...] nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird [...].“
- Im Unterschied bisherige ständige Rechtspr. des BFH zur sog. finalen Entnahmetheorie:
„[...] sofern die Besteuerung der [deutschen] stillen Reserven sichergestellt ist [...].“

Grundsätzliches zu den Entstrickungsregelungen

- Systematische Stellung § 4 I Satz 3 EStG und § 12 I KStG
 - Gewinnermittlungsvorschriften (d.h. Änderung innerhalb der StB)
 - Rechtsfolge = Fiktion Entnahme und Einlage bzw. Veräußerung und Anschaffung mit dem gW (d.h. ≠ Ausscheiden aus dem BV)
- Gewinnermittlung vor Gewinnabgrenzung
 - Besteuerungsrecht hinsichtlich des „Gewinns“ aus der Veräußerung eines WG vor oder nach Gewinnabgrenzung (1. oder 2. Stufe)?

1. Stufe

„künftiger“ VPreis abzgl. BW = „Gewinn“ (d.h. vor Gewinnabgrenzung)



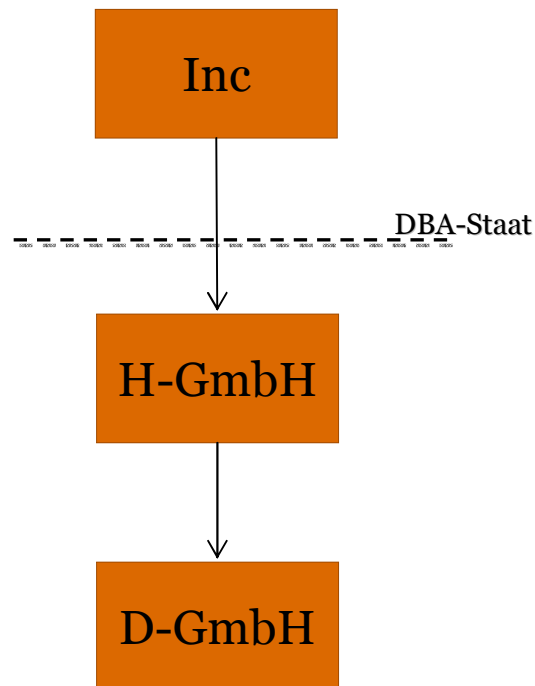
2. Stufe

Anteil DEU am Gewinn aus der Veräußerung (d.h. „Gewinn“ nach Gewinnabgrenzung)

Maßgebende Aussagen im UmwSt-Erlass

- Grenzüberschreitende Umwandlungen ändern grundsätzlich nichts an der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer in- oder ausländischen Betriebsstätte; maßgebend bleibt der sog. Betriebsstättenerlass (vgl. Randnr. 03.20 UmwSt-Erlass).
- Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungstichtag sind maßgebend (vgl. Randnr. 02.15 UmwSt-Erlass):
 - Gilt Randnr. 02.15 UmwSt-Erlass auch für die erhaltenen Anteile in den Fällen des § 1 IV Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG?
 - Ja, aber erhaltene Anteile werden dem Einbringenden bereits mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags zugerechnet (vgl. Randnr. 20.14 UmwSt-Erlass).

Down-stream-Verschmelzung



Sachverhalt

Die H-GmbH wird auf die D-GmbH verschmolzen. Neben den Anteilen an der D-GmbH verfügt die H-GmbH über kein weiteres Vermögen.

Frage

Kann die Verschmelzung der H-GmbH steuerneutral erfolgen oder kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in den Anteilen der D-GmbH (und wenn ja, wann)?

BFH zur „Aufgabe“ der finalen Entnahmetheorie

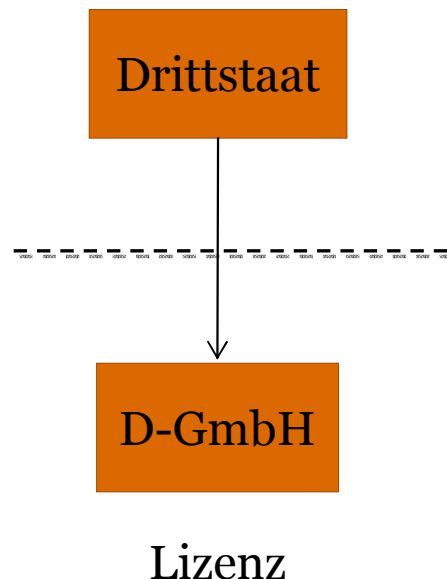
- D = Ansässigkeitsstaat (BFH v. 17. 7. 2008, I R 77/06)

Bei Überführung ins Ausland ist D als Ansässigkeitsstaat nicht durch Artikel 13 II oder V OECD-MA an der Besteuerung der bis zum Überführungszeit-punkt aufgelaufenen stillen Reserven gehindert (*Gosch* in: *Gosch/Kroppen/ Grotherr*, Artikel 13 OECD-MA Randnr. 86).

- D = Quellenstaat (BFH v. 28. 10. 2009, I R 99/08 und I R 28/08)

Bei Wegzug des Steuerpflichtigen (also bei Wechsel der Ansässigkeit) kommt es für das deutsche Besteuerungsrecht nicht auf das Bestehen einer Betriebsstätte im Realisationszeitpunkt an. D.h. Deutschland hat zumindest ein Besteuerungsrecht als Quellenstaat nach Artikel 7, Artikel 13 II OECD-MA (so wohl *Gosch* in: *Gosch/Kroppen/Grotherr*, Artikel 13 OECD-MA Randnr. 87)

Gewerblich geprägte PersGes



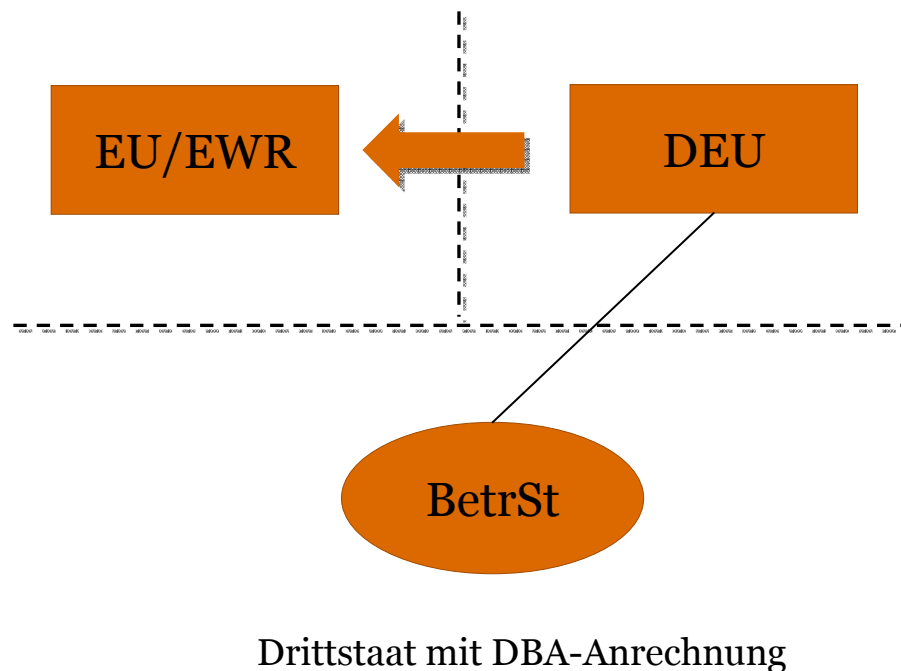
Sachverhalt

Zum Vermögen der D-GmbH gehört eine Lizenz. Sie ist vermögensverwaltend tätig. Die GmbH soll in eine GmbH & Co. KG formgewechselt werden.

Frage

Kann der Formwechsel – auch unter Berücksichtigung der „Aufgabe“ der finalen Entnahmethorie – steuerneutral erfolgen?

Dreiecksachverhalte



Sachverhalt

Die DEU-KapG wird auf eine ausländische KapG verschmolzen. Sie verfügt über eine Anrechnungs-Betriebsstätte in einem Drittstaat.

Frage

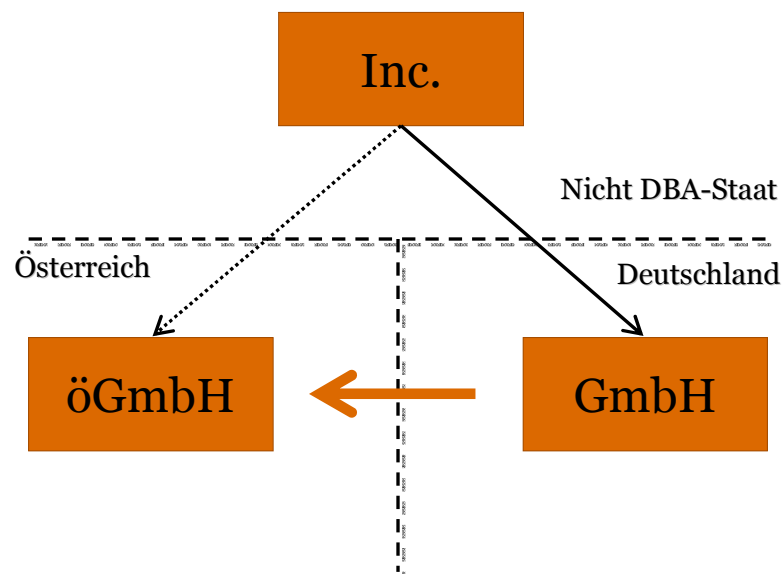
Liegt eine Entstrickung i.S.d. § 11 II Satz 1 Nr. 2 UmwStG – auch unter Berücksichtigung der „Aufgabe“ der finalen Entnahmestoffe – betreffend die der Drittstaats-Betriebsstätte zuzurechnenden WG vor?

4. Dividenden im Rückwirkungszeitraum

Umwandlungen zwischen Körperschaften

- Die Rückwirkungsfiktion nach § 2 I UmwStG gilt nur zwischen Übertragerin und Übernehmerin und nicht für den Anteilseigner.
- Dividenden im RWZ werden daher von der Übertragerin und nicht von der Übernehmerin geleistet (Randnr. 02.17 UmwSt-Erlass 2011 und Vereinfachungsregelung in Randnr. 02.34 UmwSt-Erlass 2011; entgegen Rn. 02.29 UmwSt-Erlass 1998)

Umwandlungen zwischen Körperschaften



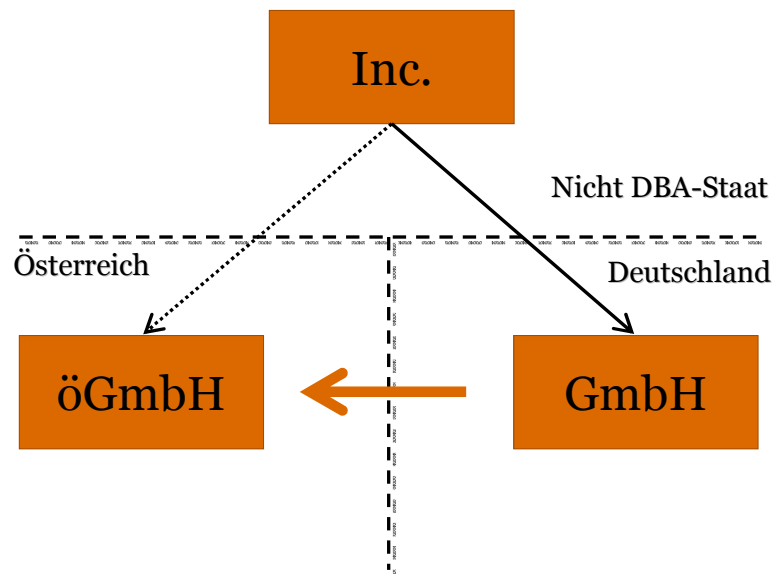
Sachverhalt

Die GmbH wird rückwirkend zum 31. 12. 2010 auf die öGmbH verschmolzen. Am 12. 4. 2011 tätigt die GmbH eine Ausschüttung.

Frage

Wie ist die GA im RWZ zu behandeln?

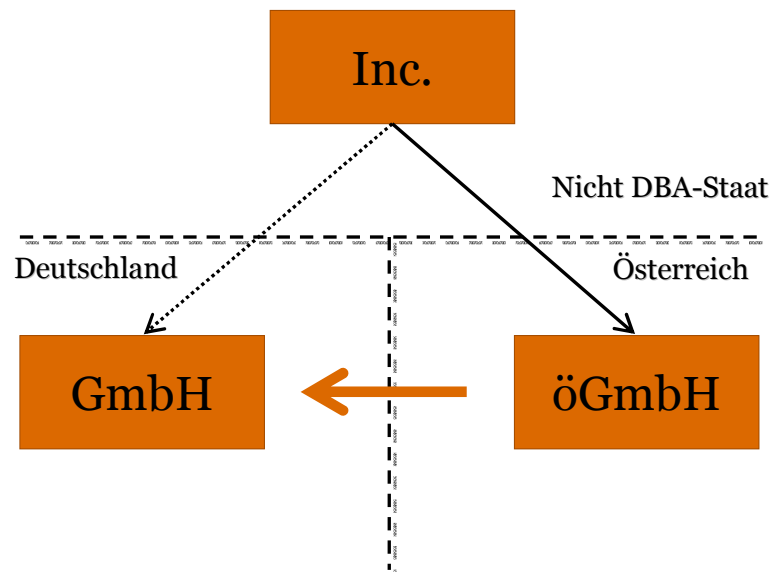
Umwandlungen zwischen Körperschaften



Sachverhalt
Wie vorher. Am 12. 4. 2011 tätigt die öGmbH eine Ausschüttung.

Frage
Wie ist die GA im RWZ zu behandeln?

Umwandlungen zwischen Körperschaften



Sachverhalt

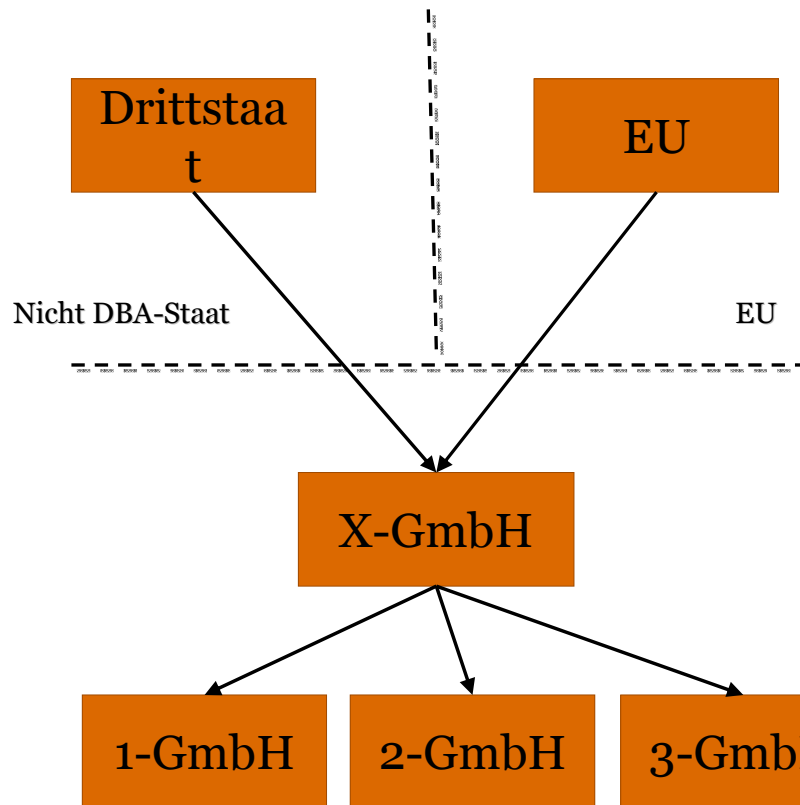
Die öGmbH wird rückwirkend zum 31. 12. 2010 auf die GmbH verschmolzen. GmbH verfügt über keinen ausschüttbaren Gewinn sondern ausschließlich über Einlagekonto. Die öGmbH verfügt über Gewinnrücklagen. Am 12. 4. 2011 tätigt die GmbH eine Ausschüttung.

Frage

Wie ist die GA im RWZ zu behandeln?

5. Suspendierung der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

Umfang der Einlagefiktion sowie § 50d Abs. 3 EStG



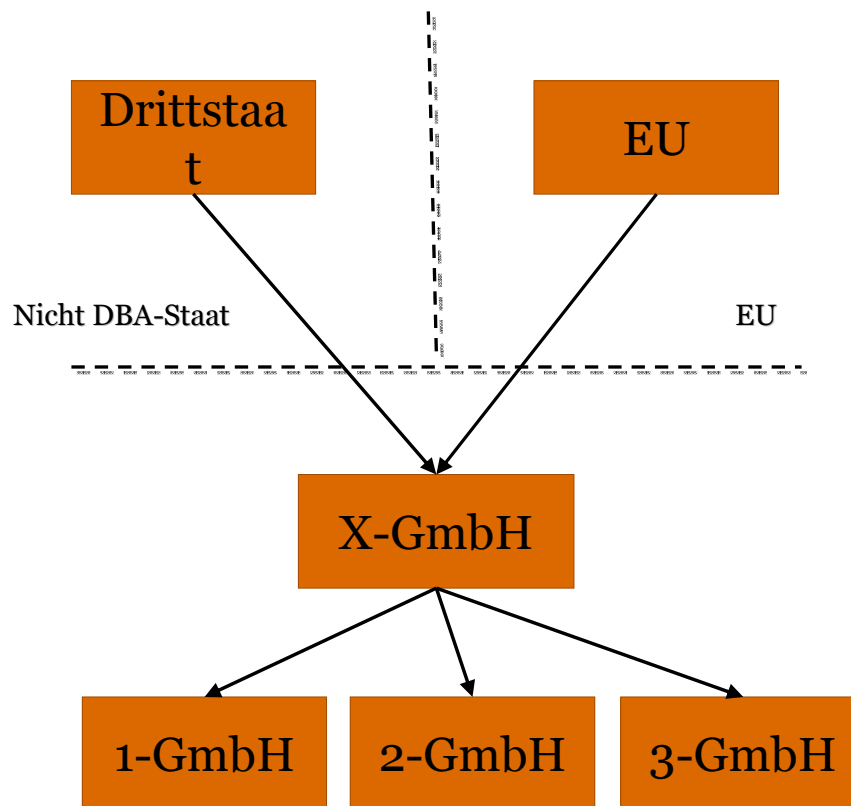
Sachverhalt

Die X-GmbH verfügt über hohe Gewinnrücklagen. Diese sollen repatriert werden. Ausschüttungen sind bisher unterblieben, da zum einen kein DBA besteht und zum anderen die EU funktionschwach i.S.d. § 50d III EStG ist.

Frage

Welche Folgen ergeben sich aus einem Formwechsel der X-GmbH in eine PersGes für die Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG? (...)

Umfang der Einlagefiktion sowie § 50d Abs. 3 EStG



Frage (Forts.)

Vgl. Randnr. 05.07, 04.29
UmwSt-Erlass 2011

Welche Folgen ergeben sich für die Besteuerung der Dividenden von den nachgeschalteten GmbH auf Ebene der PersGes?

Welche Bedeutung hat die funktionale Zuordnung i.S.d. Artikel 10 IV OECD-MA nur noch?

***Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit.***