

**Vortragsveranstaltung der
Bayerischen IFA
am 22. Februar 2011**

**Steuerliche Fragestellungen bei
Verschmelzungen mit
internationalem Bezug –**

**eine Analyse im Lichte des Entwurfs
zum Umwandlungssteuererlass**

I. Gliederung

Steuerliche Problemstellungen bei Verschmelzungen mit internationalem Bezug

■ von Körperschaften auf Personengesellschaften (§§ 3 ff. UmwStG)

- Reine Inlandsverschmelzung
- Reine Auslandsverschmelzung
- Grenzüberschreitende Hinausverschmelzung
- Grenzüberschreitende Hereinverschmelzung

■ von Körperschaften auf Körperschaften (§§ 11 ff. UmwStG)

- Reine Inlandsverschmelzung
- Reine Auslandsverschmelzung
- Grenzüberschreitende Hinausverschmelzung
- Grenzüberschreitende Hereinverschmelzung

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

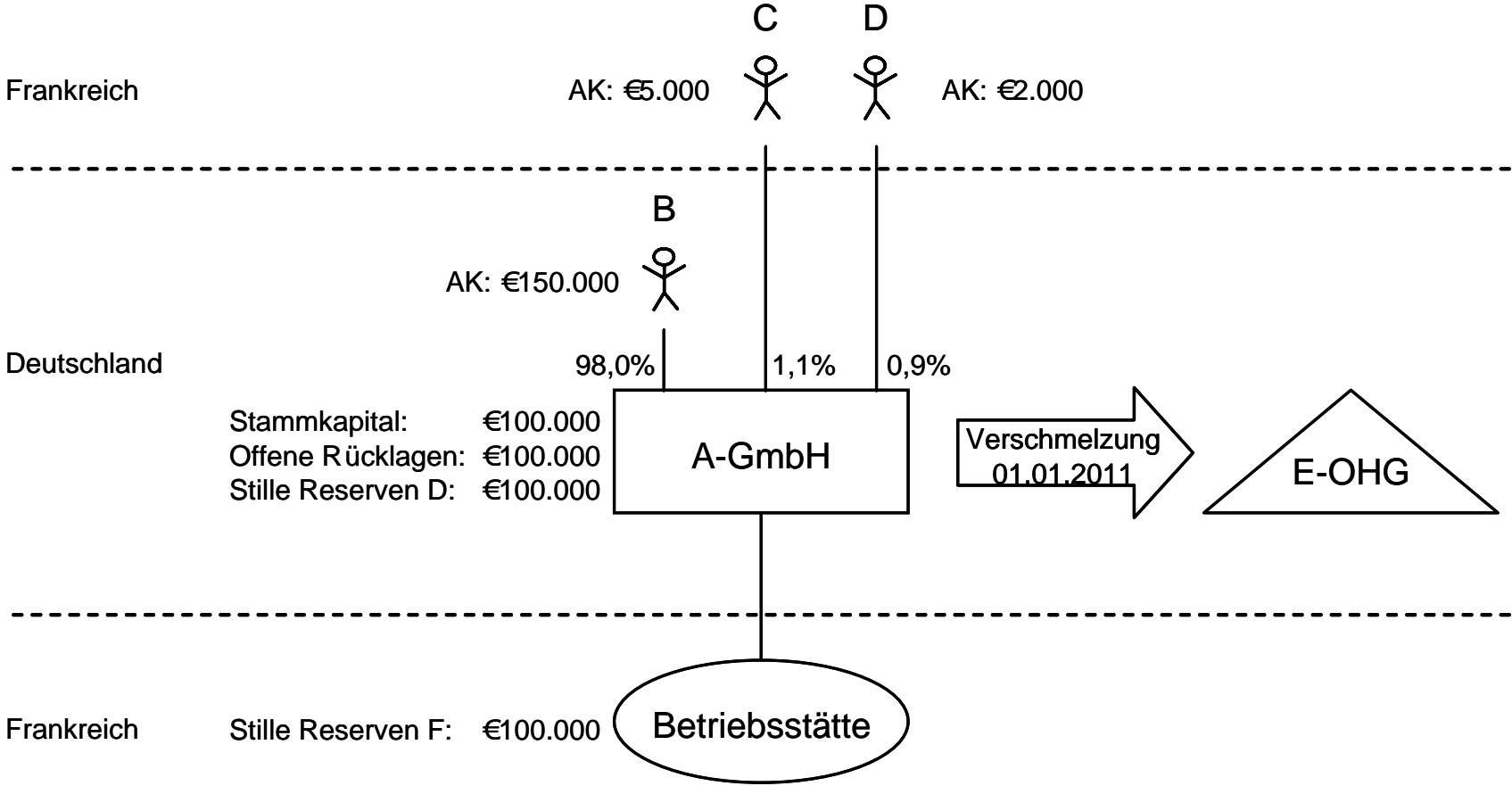
1. Steuerliche Problemstellungen bei Inlandsverschmelzungen (Grundfall)

An der deutschen A-GmbH sind (i) der in Deutschland steuerlich ansässige B zu 98,0 % (Anschaffungskosten: €150.000), (ii) der in Frankreich ansässige C zu 1,1 % (Anschaffungskosten: €5.000) sowie (iii) der ebenfalls in Frankreich ansässige D zu 0,9 % (Anschaffungskosten: €2.000) beteiligt. B, C und D halten ihre jeweilige Beteiligung an der A-GmbH im steuerlichen Privatvermögen.

Die A-GmbH verfügt über Stammkapital von €100.000 sowie offene Rücklagen von ebenfalls €100.000. Die stillen Reserven des Betriebsvermögens betragen €200.000 und entfallen zu 50 % auf die französische Betriebsstätte der A-GmbH.

Die A-GmbH soll mit steuerlichem Übertragungstichtag 1. Januar 2011 (rückwirkend) auf die E-OHG verschmolzen werden. Steuerlich soll der Ansatz von Buchwerten beantragt werden.

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften



II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

Besteuerungsfolgen:

■ **A-GmbH:**

Ansatz der Buchwerte gem. § 3 Abs. 2 UmwStG zulässig.

■ **E-OHG:**

Buchwertverknüpfung gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

■ Gesellschafterebene:

- Gesellschafter C:
- Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG greift.
 - In der Folge Ermittlung eines Übernahmeergebnisses, aber mangels deutschen Besteuerungsrechts (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA bzw. Art. 7 Abs. 1 DBA-Frankreich) keine Einbeziehung in einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (und keine Verlustverrechnung).
 - Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG sind gewerbliche Einkünfte (beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG) und unterfallen dem Teileinkünfteverfahren, Kapitalertragsteuer hat keine abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG).
- Gesellschafter D:
- Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG greift nicht, keine Ermittlung eines Übernahmeergebnisses.
 - Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG unterliegen der Kapitalertragsteuer, die abgeltende Wirkung hat. Deutschland hat begrenztes Quellensteuerrecht (Art. 10 OECD-MA bzw. Art. 9 Abs. 2 DBA-Frankreich: 15 %).

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

	Gesamt	B Deutschland / Privatvermögen (98,0 %)	C Frankreich / Privatvermögen (1,1 %)	D Frankreich / Privatvermögen (0,9 %)
Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter von der A-OHG zu übernehmen sind	€200.000	€196.000	€2.200	Für D wird ein Übernahmeergebnis nicht ermittelt (vgl. § 4 Abs. 4 S. 3 UmwStG).
./. Buchwert der Anteile an der A-GmbH	-	./. €150.000	./. €5.000	-
zzgl. stille Reserven in der französischen Betriebsstätte, § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG	€100.000	+ €98.000	+ €1.100	-
Übernahmegewinn/-verlust 1. Stufe	-	€144.000	-€1.700	-
./. Bezüge i.S.d. § 7 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	./. €100.000	./. €98.000 ⇒ Teileinkünfteverfahren ⇒ Keine Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer	./. €1.100 ⇒ Teileinkünfteverfahren ⇒ Keine Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer	€900 ⇒ Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer
Übernahmegewinn/-verlust 2. Stufe	-	€46.000	-€2.800	-
Besteuerung des Übernahmeergebnisses/ Berücksichtigung der Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	-	Übernahmegewinn ist gem. § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG zu 60 % steuerpflichtig (Teileinkünfteverfahren).	Deutschland steht hinsichtlich des Übernahmeergebnisses kein Besteuerungsrecht zu. Eine Erfassung i.R.d. einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung erfolgt nicht. Eine Verrechnung des Übernahmeverlusts mit den Bezügen gem. § 7 UmwStG kann nicht erfolgen.	Da für D ein Übernahmeergebnis nicht ermittelt wird, kann eine Verrechnung der Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG mit einem evtl. Übernahmeverlust nicht erfolgen.
Gesamtsumme der in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte aus der Verschmelzung	-	(€98.000 + €46.000) * 60 % €6.400	€1.100 * 60 % = €660 ./. €0 €660	€900 ./. €0 €900

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

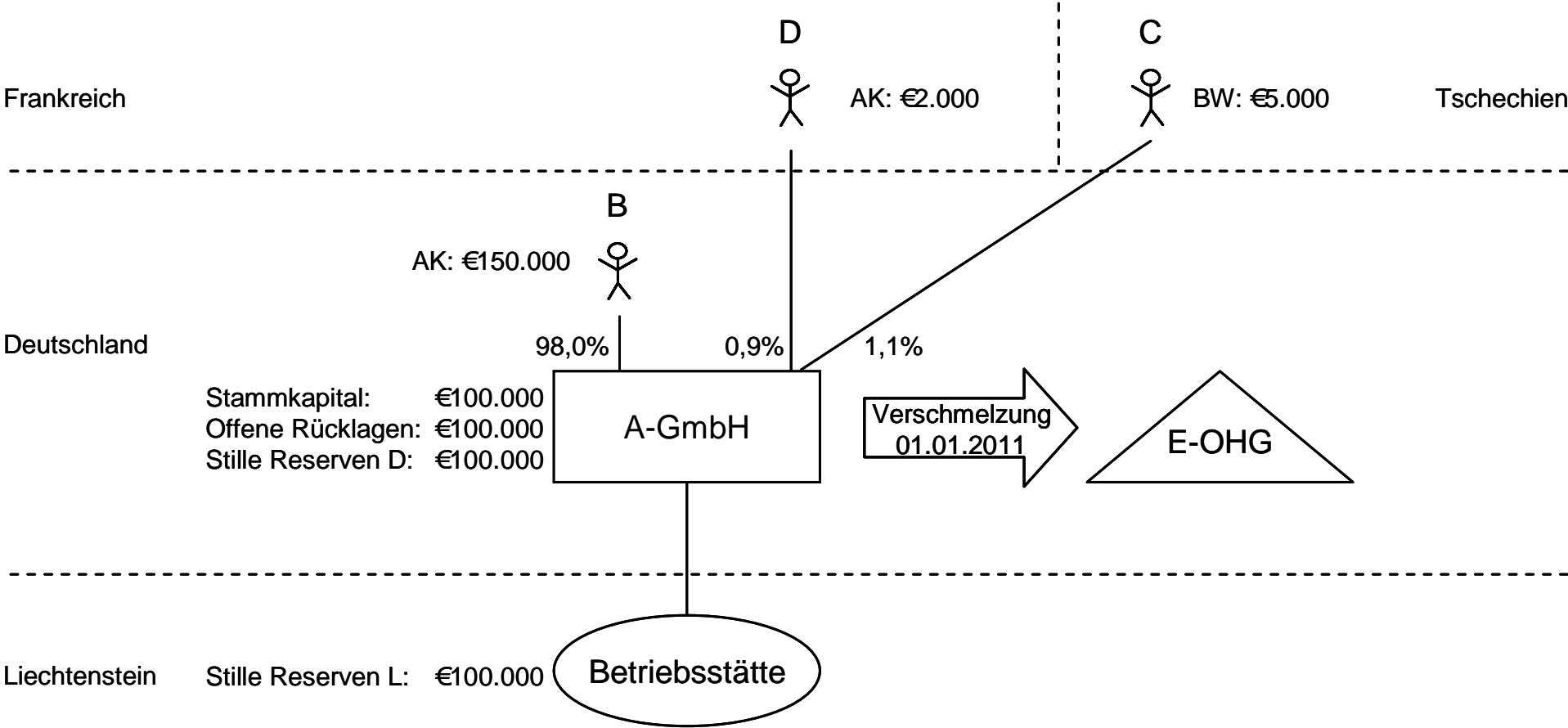
1. Steuerliche Problemstellungen bei Inlandsverschmelzungen (Abwandlung)

An der deutschen A-GmbH sind (i) der in Deutschland steuerlich ansässige B zu 98,0 % (Anschaffungskosten: € 150.000), (ii) der in **Tschechien** ansässige C zu 1,1 % (Buchwert: € 5.000) sowie (iii) der in Frankreich ansässige D zu 0,9 % (Anschaffungskosten: € 2.000) beteiligt. B und D halten die Beteiligung in ihrem jeweiligen steuerlichen Privatvermögen, C hält die Beteiligung in seiner **tschechischen Betriebsstätte**.

Die A-GmbH verfügt über Stammkapital von € 100.000 sowie offene Rücklagen von ebenfalls € 100.000. Die stillen Reserven des Betriebsvermögens betragen € 200.000 und entfallen zu 50 % auf die **liechtensteinische** Betriebsstätte der A-GmbH.

Die A-GmbH soll mit steuerlichem Übertragungstichtag 1. Januar 2011 (rückwirkend) auf die E-OHG verschmolzen werden. Steuerlich soll der Ansatz von Buchwerten beantragt werden.

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften



II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

Besteuerungsfolgen:

■ **A-GmbH:**

Wegen der gebotenen wirtschaftsgut- und gesellschafterbezogenen Prüfung der Entstrickungsvoraussetzungen hat eine Aufdeckung der stillen Reserven in der liechtensteinischen Betriebsstätte in der steuerlichen Schlussbilanz zu erfolgen, soweit die stillen Reserven auf C und D entfallen.

■ **E-OHG:**

Verursachungsgerechte Zuweisung der aufgedeckten stillen Reserven an C und D über Ergänzungsbilanzen?

■ **Gesellschafterebene:**

Gesellschafter C: Deutschland hat Besteuerungsrecht hinsichtlich des Übernahmeergebnisses nach Art. 13 Abs. 3 und Art. 23 Abs. 2 lit. b) DBA-Tschechoslowakei. Dies ermöglicht die Verrechnung des Übernahmeverlustes mit den Bezügen gem. § 7 UmwStG.

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

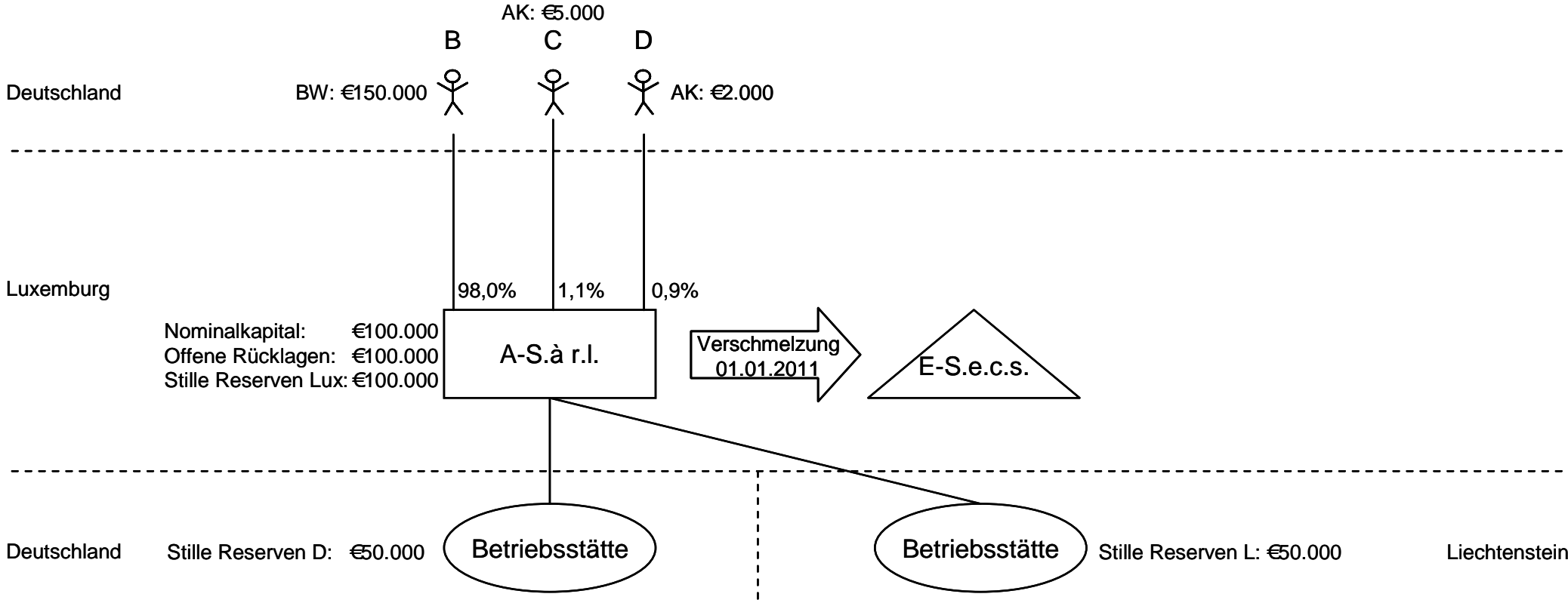
2. Steuerliche Problemstellungen bei Auslandsverschmelzungen

An der Luxemburger A-S.à r.l. sind (i) der B zu 98,0 % (Buchwert: € 150.000), (ii) der C zu 1,1 % (Anschaffungskosten: € 5.000) sowie (iii) der D zu 0,9 % (Anschaffungskosten: € 2.000) beteiligt. B, C und D sind in Deutschland ansässig. Bei B stellt die Beteiligung an der A-S.à r.l. Betriebsvermögen dar. C und D halten ihre jeweilige Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen.

Die A-S.à r.l. verfügt über Nominalkapital von € 100.000 sowie offene Rücklagen von ebenfalls € 100.000. Die stillen Reserven des Betriebsvermögens betragen € 200.000 und entfallen zu 25 % auf die deutsche und zu 25 % auf die liechtensteinische Betriebsstätte der A-S.à r.l.

Die A-S.à r.l. soll mit steuerlichem Übertragungstichtag 1. Januar 2011 (rückwirkend) auf die E-S.e.c.s. verschmolzen werden. Steuerlich soll der Ansatz von Buchwerten beantragt werden.

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften



II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

Besteuerungsfolgen:

- **A-S.à r.l.:**

Ansatz von Buchwerten gem. § 3 Abs. 2 UmwStG zulässig.

- **E-S.e.c.s.:**

Buchwertverknüpfung gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

■ Gesellschafterebene:

Ermittlung des Übernahmeergebnisses für B und C.

Problem: Berücksichtigung des neutralen Vermögens gem. § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG auch soweit Wirtschaftsgüter anlässlich der Verschmelzung erstmals in Deutschland steuerverstrickt werden?

- (Einheitlicher) Ansatz der gemeinen Werte in der steuerlichen Schlussbilanz führt zu Steuerbelastung im Hinblick auf inländisches Betriebsvermögen.
- Auffassung *Widmann*: Erstmals in Deutschland anlässlich der Verschmelzung steuerverstrickte Wirtschaftsgüter sind analog §§ 4 Abs. 1 Satz 8, 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG unabhängig vom Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz bei der Übernehmerin mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
- H.M.: Teleologische Reduktion des § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG.

II. Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften

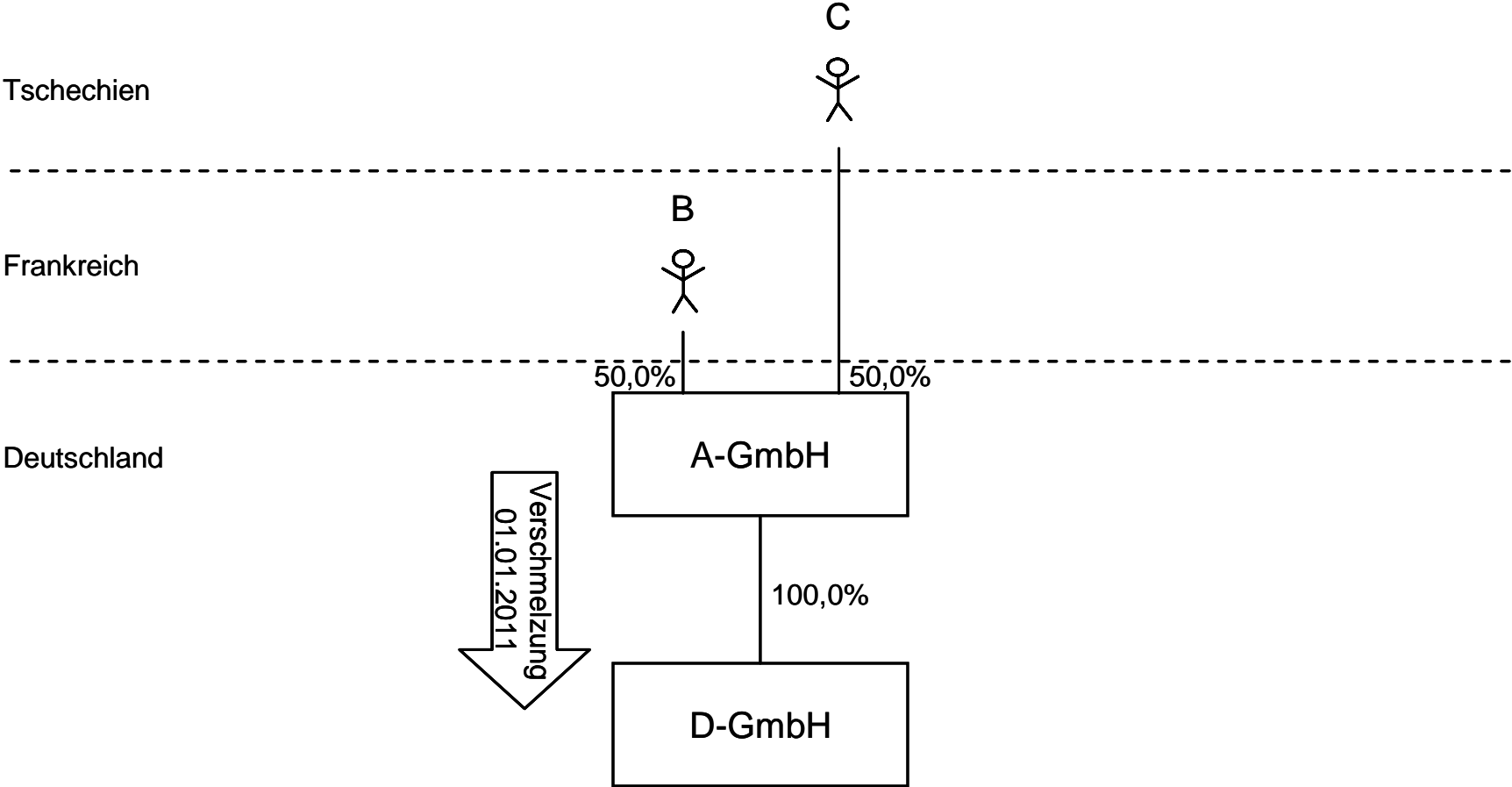
	Gesamt	B Deutschland / Betriebsvermögen (98,0 %)	C Deutschland / Privatvermögen (1,1 %)	D Deutschland / Privatvermögen (0,9 %)
Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter von der A-S.e.c.s. zu übernehmen sind (§ 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG)	€200.000	€196.000	€2.200	Für D wird ein Übernahmeergebnis nicht ermittelt (vgl. § 4 Abs. 4 Satz 3)
./. Buchwert der Anteile an der A-S.à r.l.	-	./. €150.000	./. €5.000	-
Aufdeckung der stillen Reserven in neutralem Vermögen nach § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG (ohne teleologische Reduktion)	€150.000	+ €147.000	+ €1.650	-
Übernahmegewinn/-verlust 1. Stufe	-	€193.000	-€1.150	-
./. Bezüge i.S.d. § 7 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	./. €100.000	./. €98.000 ⇒Teileinkünfteverfahren ⇒Kein Kapitalertragsteuereinbehalt in Luxemburg	./. €1.100 ⇒Teileinkünfteverfahren ⇒Kein Kapitalertragsteuereinbehalt in Luxemburg	€900 ⇒Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer
Übernahmegewinn/-verlust 2. Stufe	-	€95.000	-€2.250	-
Besteuerung des Übernahmeergebnisses/ Berücksichtigung der Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	-	Übernahmegewinn ist gem. § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG zu 60 % steuerpflichtig (Teileinkünfteverfahren)	Übernahmeverlust ist gem. § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG zu 60 %, maximal zu 60 % der Bezüge i.S.d. § 7 UmwStG zu berücksichtigen.	Da für D ein Übernahmeergebnis nicht ermittelt wird, kann eine Verrechnung der Bezüge i.S.d. § 7 mit einem evtl. Übernahmeverlust nicht erfolgen.
Gesamtsumme der in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte aus der Verschmelzung	-	(€98.000 + €95.000) * 60 % €115.800	(€1.100 ./.) * 60 % €0	€900 ./.) €900

III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften

1. Steuerliche Problemstellungen bei Inlandsverschmelzungen

Anteilseigner der deutschen A-GmbH sind der in Frankreich ansässige B und der in Tschechien ansässige C mit Anteilen am Stammkapital in Höhe von je 50 %. Die A-GmbH soll mit steuerlichem Übertragungstichtag 1. Januar 2011 (rückwirkend) auf ihre 100%-ige Tochtergesellschaft, die deutsche D-GmbH, verschmolzen werden. Steuerlich soll der Ansatz von Buchwerten beantragt werden.

III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften



III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften

Besteuerungsfolgen:

■ A-GmbH:

- Umstritten ist, ob ein Ausschluss/eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts in Bezug auf die Anteile an der Übernehmerin (hier: D-GmbH) vorliegt.
- Nach richtiger Auffassung der herrschenden Meinung im Schrifttum ist dies nicht der Fall, da die Anteile an der D-GmbH nicht zum „übergehenden Vermögen“ i.S.d. § 11 UmwStG rechnen.
- Die Finanzverwaltung wird i.R.d. Umwandlungssteuererlasses voraussichtlich eine gegenteilige Auffassung vertreten.

■ D-GmbH:

Buchwertverknüpfung gem. § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften

■ Gesellschafterebene:

Gesellschafter B: Mangels eines deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Anteile an der A-GmbH findet § 13 UmwStG keine Anwendung.

Gesellschafter C: Es bestand zwar ein deutsches Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an der A-GmbH, dieses Besteuerungsrecht wird jedoch in Bezug auf die Anteile an der D-GmbH nicht beschränkt. Damit steht C das Wahlrecht gem. § 13 Abs. 2 UmwStG offen.

III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften

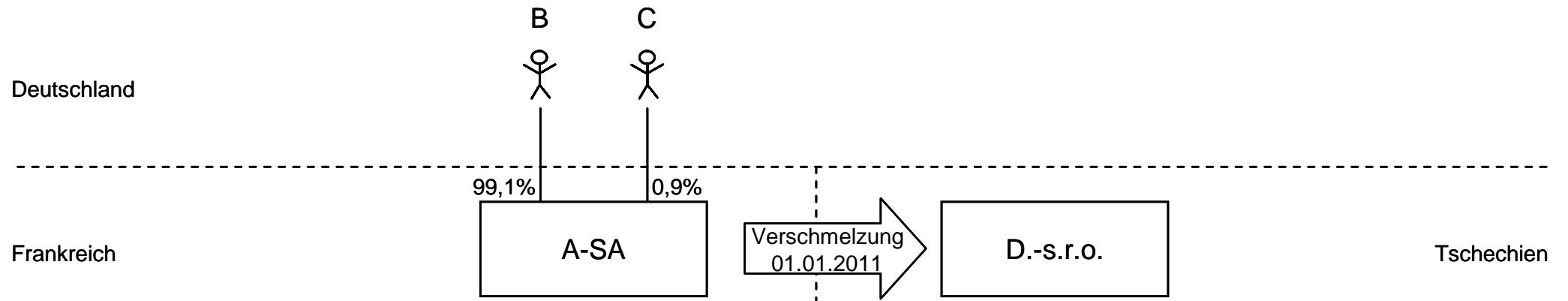
2. Steuerliche Problemstellungen bei Auslandsverschmelzungen

Anteilseigner der französischen A-SA sind die in Deutschland ansässigen B mit 99,1 % und C mit 0,9 % der Anteile. Sowohl B als auch C halten die Anteile im steuerlichen Privatvermögen, wobei C seine Beteiligung vor dem 1. Januar 2009 erworben hat.

Die A-SA soll mit steuerlichem Übertragungstichtag 1. Januar 2011 grenzüberschreitend auf die tschechische D-s.r.o. verschmolzen werden. B hält nach der Verschmelzung 99,1 % und C 0,9 % der Anteile an der D-s.r.o.

Auf Anteilseignerebene sollen die Anschaffungskosten fortgeführt werden.

III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften



III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften

Besteuerungsfolgen:

■ A-SA und D-s.r.o.:

§§ 11, 12 UmwStG sind nicht anwendbar.

■ Gesellschafterebene:

- Gesellschafter B:
- Vor der Verschmelzung hatte Deutschland nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Frankreich ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht.
 - Nach der Verschmelzung kann Deutschland einen Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der D-s.r.o. wegen Art. 13 Abs. 3 und Art. 23 Abs. 1 lit. b) Nr. 3 DBA-Tschechoslowakei nur unter Anrechnung der tschechischen Steuer besteuern. Die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG liegen nicht vor.
 - Jedoch sind für B die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG erfüllt, weil ein Fall von Art. 8 der Fusions-RL vorliegt.

Gesellschafter C: § 20 Abs. 4a EStG führt zu einer zwingenden Fortführung der Anschaffungskosten; die Anteile bleiben steuerlich unverstrickt.

III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften

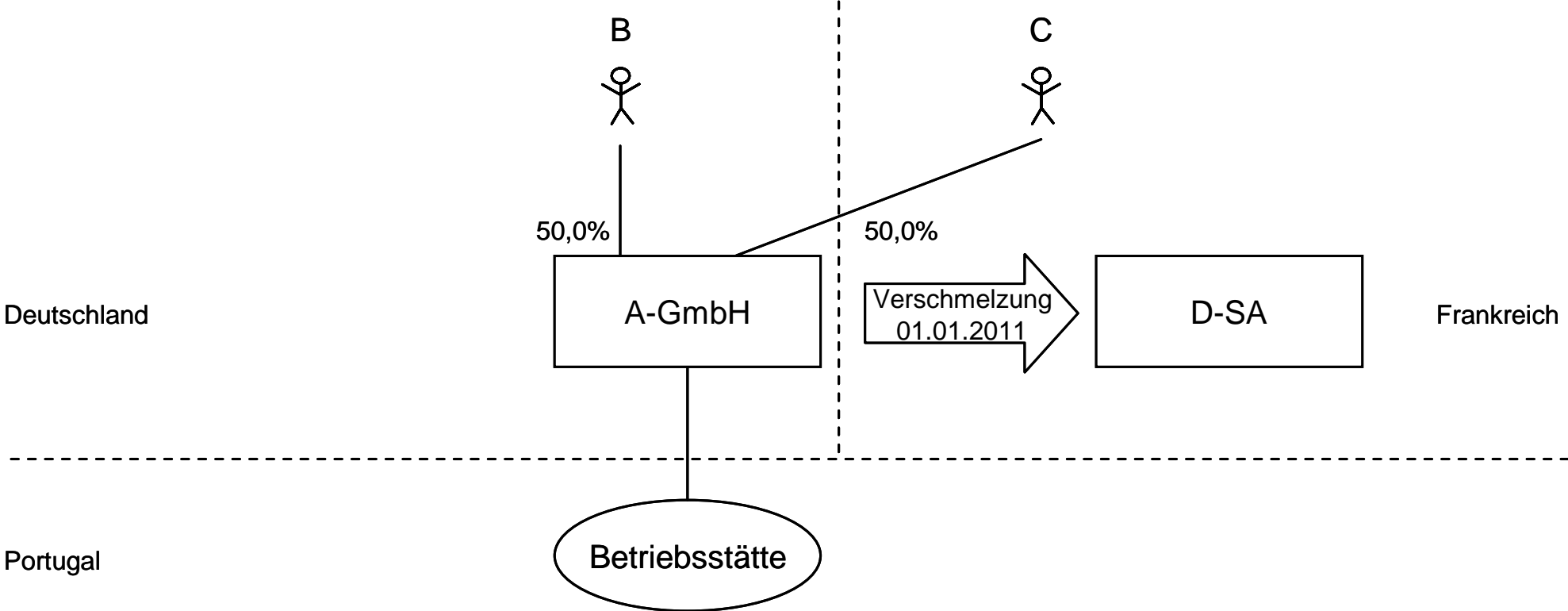
3. Steuerliche Problemstellungen bei grenzüberschreitender Hinausverschmelzung

Die deutsche A-GmbH hat Betriebsstätten in Deutschland und Portugal (die portugiesische Betriebsstätte erzielt passive Einkünfte), wobei der deutschen Betriebsstätte insbesondere die maßgeblichen immateriellen Wirtschaftsgüter wie Patente und Lizenzen sowie der Geschäftswert zugeordnet sind. Anteilseigner der A-GmbH sind der in Deutschland ansässige B und der in Frankreich ansässige C mit Anteilen am Stammkapital in Höhe von je 50 %; beide Anteilseigner halten ihre Beteiligung im jeweiligen Privatvermögen.

Die A-GmbH soll mit steuerlichem Übertragungstichtag 1. Januar 2011 (rückwirkend) auf die französische D-SA gem. §§ 122a ff. UmwG verschmolzen werden. B und C halten nach der Verschmelzung jeweils 50 % der Anteile an der D-SA.

Steuerlich soll der Ansatz von Buchwerten beantragt werden.

III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften



III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften

Besteuerungsfolgen:

■ A-GmbH:

- Betriebsvermögen des deutschen Stammhauses: Kommt es zu einem verschmelzungsbedingten Ausschluss bzw. einer Beschränkung des Besteuerungsrechts unter dem Gesichtspunkt der sog. Zentralfunktion des Stammhauses, insbesondere im Hinblick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter und den Geschäftswert?
 - ⇒ „Traditionelle“ Auffassung: Entstrickung (+)
 - ⇒ Auswirkungen der neuen BFH-Rechtsprechung
 - ⇒ Auswirkungen des JStG 2010 – in Bezug auf die umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungstatbestände

Maßgeblicher zeitlicher Bezugspunkt: Ausschließlich der steuerliche Übertragungstichtag ohne Berücksichtigung nachfolgender Ereignisse/Vorgänge

- ⇒ „Abwanderung“ betrieblicher Wirtschaftsgüter aufgrund der Zentralfunktion des Stammhauses ist ein durch die zivilrechtliche Wirksamkeit der Verschmelzung bewirkter tatsächlicher Vorgang, der einem Rückbezug i.S.d. § 2 Abs. 1 UmwStG nicht zugänglich ist.

III. Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften

Ergebnis: Es kann nach den konkreten Umständen des Einzelfalls zu einer Entstrickung kommen, maßgeblicher zeitlicher Bezugspunkt ist jedoch – jedenfalls nach voraussichtlicher Auffassung der Finanzverwaltung – ausschließlich der steuerliche Übertragungstichtag, so dass sich die Entstrickung nicht i.R.d. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG, sondern auf Grundlage des § 12 Abs. 1 KStG vollzieht.

- Betriebsstättenvermögen in Portugal: Deutschland verliert auf den steuerlichen Übertragungstichtag sein Besteuerungsrecht, d.h. zwingender Ansatz der gemeinen Werte (§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG) unter Anrechnung einer fiktiven portugiesischen Steuer (§ 11 Abs. 3 UmwStG i.V.m. § 3 Abs. 3 UmwStG).

■ D-SA und Gesellschafterebene:

- Fortführung der Buchwerte der Überträgerin in der deutschen Betriebsstätte.
- B hat Wahlrecht gem. § 13 Abs. 2 UmwStG, auf C findet § 13 UmwStG mangels deutschen Besteuerungsrechts von vornherein keine Anwendung.

IV. Schlussbetrachtung

- Gerade bei den internationalen Bezügen des neuen Umwandlungssteuerrechts herrscht in wesentlichen Kernfragen noch erhebliche Unsicherheit.
- In vielen Bereichen können entsprechende steuerplanerische Gestaltungen nicht weiter verfolgt werden.
- Veröffentlichung des Umwandlungssteuererlasses und Gewährung entsprechender verbindlicher Auskünfte könnten bewirken, dass das europäisierte Umwandlungssteuerrecht auch tatsächlich gelebt werden kann.