



International
Fiscal Association

Vortragsveranstaltung der IFA Sektion Bayern am 26. Januar 2023

Umwandlungen im grenzüberschreitenden Kontext

Maria Bichler, Bay. StMFH

Nadin Fink, Siemens Energy

Dr. Johannes Günther, Siemens Energy

Jörg Schrade, CMS

Agenda



A. Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts und Umwandlungsrechts

B. Grenzüberschreitende Umwandlungen

C. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung

D. Optionsmodell

Agenda



A. Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts und Umwandlungsrechts

B. Grenzüberschreitende Umwandlungen

C. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung

D. Optionsmodell

Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts durch das Körperschaftssteuermodernisierungsgesetz (KöMoG)

1 Globalisierung des UmwStG durch KöMoG für Umwandlungen mit Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 durch Streichung von § 1 Abs. 2 UmwStG a.F. sowie § 12 Abs. 2 KStG a.F.

- Wegfall der Ansässigkeitsvoraussetzungen für Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und Formwechsel von Körperschaften
- Ansässigkeitsvoraussetzungen für Einbringung/Ausgliederung in Körperschaft, Formwechsel von Personengesellschaften und Anteilstausch

2 Vergleichbarkeit mit inländischer Umwandlung weiterhin Voraussetzung für die Anwendbarkeit des UmwStG

3 Aktuell: Erleichterungen der Anteilseigner- und Betriebsstättenbesteuerung bei

- Verschmelzung, Auf-/Abspaltung zwischen verschiedenen Drittstaaten oder zwischen Drittstaat und einem EU/EWR-Staat
- Verschmelzung und Formwechsel von Drittstaatenkapitalgesellschaft auf/in eine Drittstaatenpersonengesellschaft

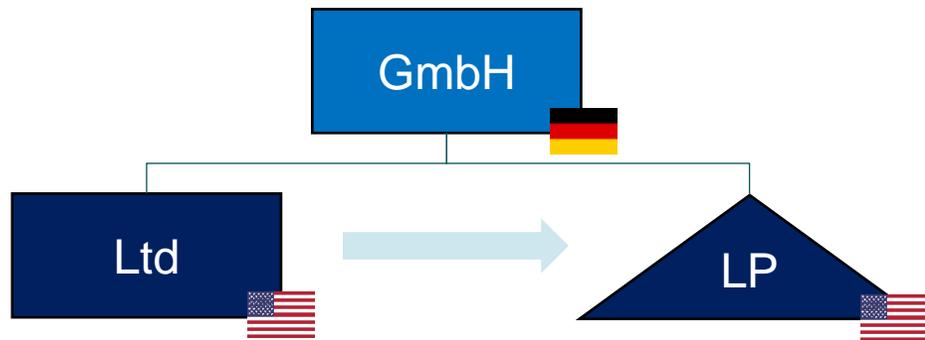
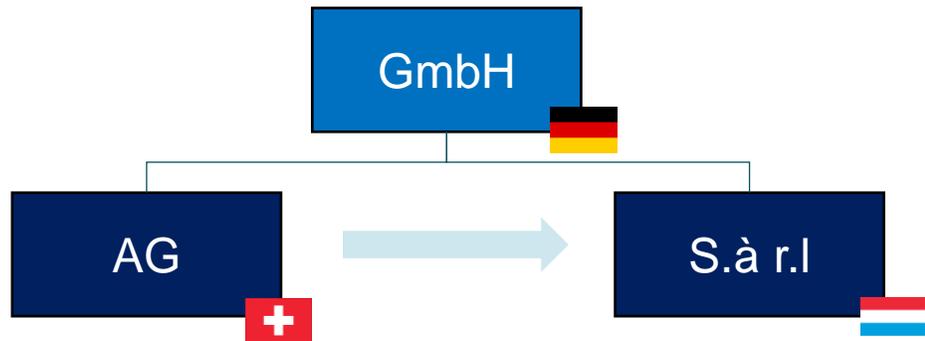
4 Künftig: Weitreichende Auswirkung nach Inkrafttreten UmRUG für grenzüberschreitende Auf- und Abspaltungen im EU/EWR-Raum

5 Einführung eines Optionsmodells in § 1a KStG zur Besteuerung einer PersHandGes als KapGes

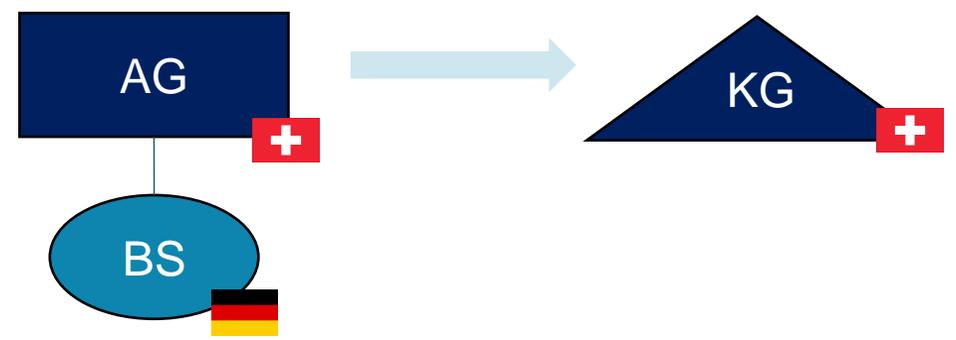
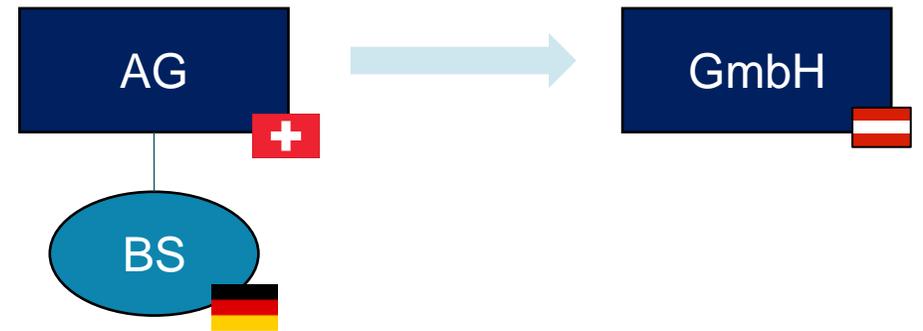
Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts

Fallgestaltungen

Anteilseignerebene



Betriebsstättenebene



Internationalisierung des Umwandlungsrechts

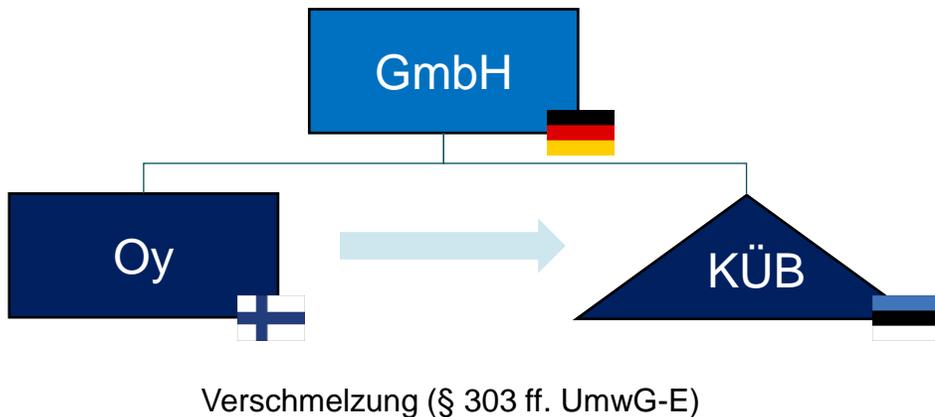
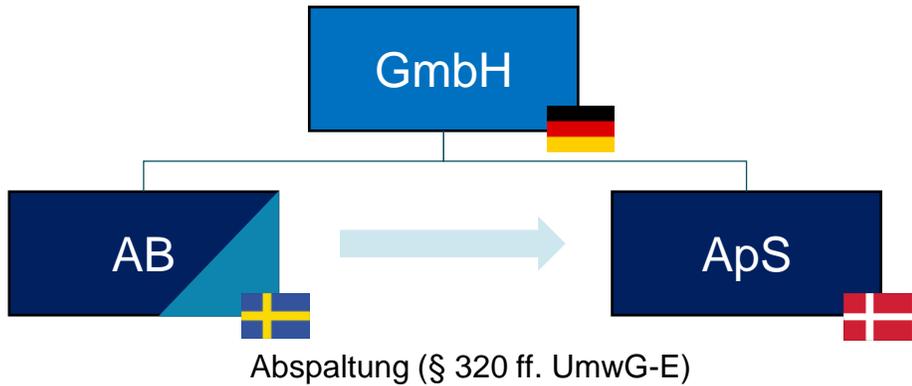
durch das Umwandlungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz (UmRUG)

- 1** Zielsetzung: Harmonisierung und Erleichterung von grenzüberschreitenden Umwandlungen
- 2** Aufgrund Maßgeblichkeit des GesR (UmwG) für das StR (UmwStG) waren steuerliche Möglichkeiten bei grenzüberschreitenden Spaltungen und Formwechsel (teilweise) faktisch eingeschränkt
- 3** Durch UmRUG Ausweitung der grenzüberschreitenden Umwandlungen auf den EU-/EWR-Raum:
 - Vereinheitlichung des Umwandlungsverfahrens
 - Grenzüberschreitende Verschmelzungen (bereits heute nach § 122a ff. UmwG möglich)
 - Grenzüberschreitende Spaltungen (Auf-, Abspaltung und Ausgliederung) zur Neugründung und zur Aufnahme (mit Einschränkungen bei Spaltung zur Aufnahme)
 - Grenzüberschreitender Formwechsel wird kodifiziert
- 4** Rechtmäßigkeitskontrolle auch (weiterhin) zweistufig mit Kontrollstufen im Ausgangsstaat und Zielstaat
- 5** Beachte: übertragende Rechtsträger können nur KapGes sein. Bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen können auch PersHandGes mit ≤ 500 AN übernehmender Rechtsträger sein
- 6** Regelung von grenzüberschreitenden Umwandlungen im Sechsten Buch des UmwG (§§ 305-345 UmwG-E)
- 7** Kein richtlinienkonformes Inkrafttreten zum 31.01.2023; BT-Beschluss am 20.01.2023; Zustimmung BR am 10.02.2023 erwartet; Inkrafttreten am Tag nach Verkündung im BGBl. (vmtl. Ende Februar 2023) ohne Rückwirkung

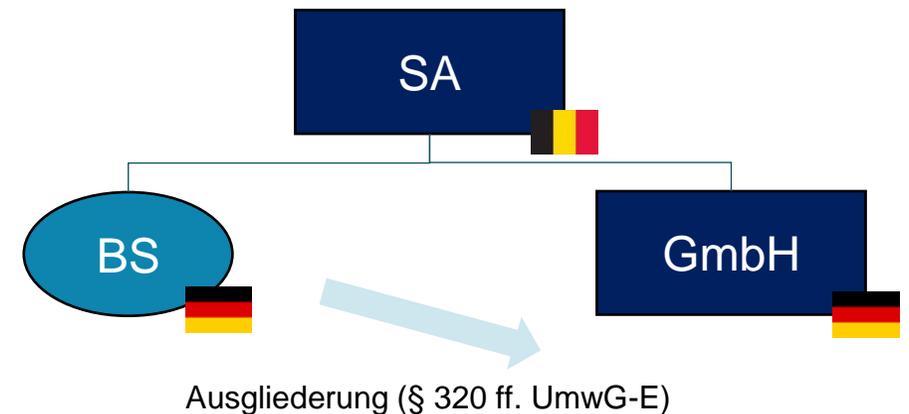
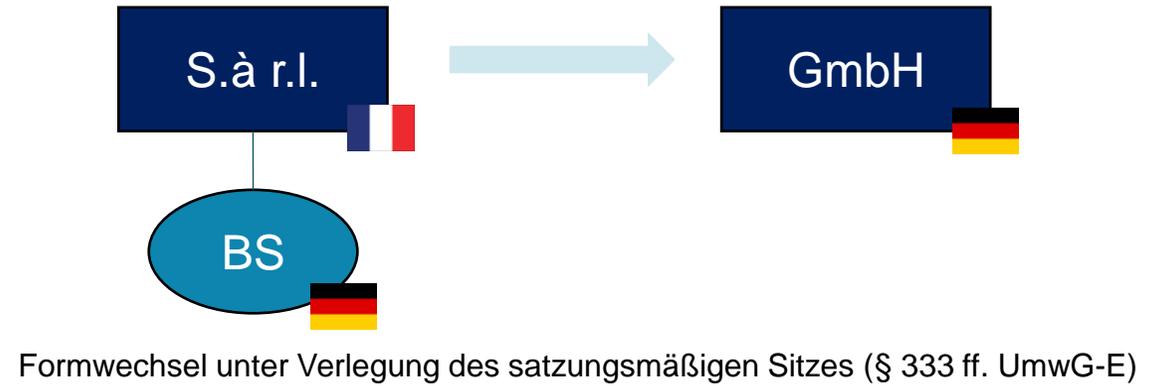
Internationalisierung des Umwandlungsrechts

Fallgestaltungen

Anteilseignerebene



Gesellschaftsebene



Umwandlungen – Reichweite der Vergleichbarkeit in Drittstaatenkonstellationen

Rechtsprechung

BFH, Urteile vom 1. Juli 2021 – VIII R 9/19 und VIII R 15/20

- Im Rahmen einer typusorientierten Auslegung wird auf die wesentlichen Merkmale einer Abspaltung abgestellt („seinem Wesen nach“, „wesentlichen Strukturmerkmale“)
- Daher ist in Drittstaatenfällen bei Spaltung gesetzlicher Vermögensübergang durch partielle Gesamtrechtsnachfolge nicht erforderlich (entgegen BMF v. 18.1.2016, BStBl. I 2016, 85, Rn. 115 iVm Rn. 01.36 UmwSt-Erlass)
- Offengelassen in EU-Sachverhalten

Literatur

Für Anwendung BFH-Rspr. für Zwecke des UmwStG zustimmend:

- Möhlenbrock/Werner, in: D/P/M, Die Körperschaft, § 1 UmwStG, 12.2021, § 1 UmwStG, Tz. 156b: „Die hierzu ergangene Rechtsprechung kann u.E. auf die Vergleichbarkeitsprüfung nach § 1 UmwStG übertragen werden“
- Holle/Krüger, in: Nationales und internationales Unternehmenssteuerrecht im Fokus, Kapitel II.11, Tz. 73.

Finanzverwaltung

BMF-Schreiben vom 19. Mai 2022

- Die Urteilsgrundsätze aus den nämlichen BFH-Urteilen sind auf Abspaltungen i.S.d. § 15 UmwStG nicht anzuwenden. Insoweit gelten weiterhin die für die Vergleichbarkeit maßgeblichen Kriterien der Rn. 01.36 UmwSt-Erlass
- Änderungen im Umwandlungssteuererlass zu erwarten?

Agenda



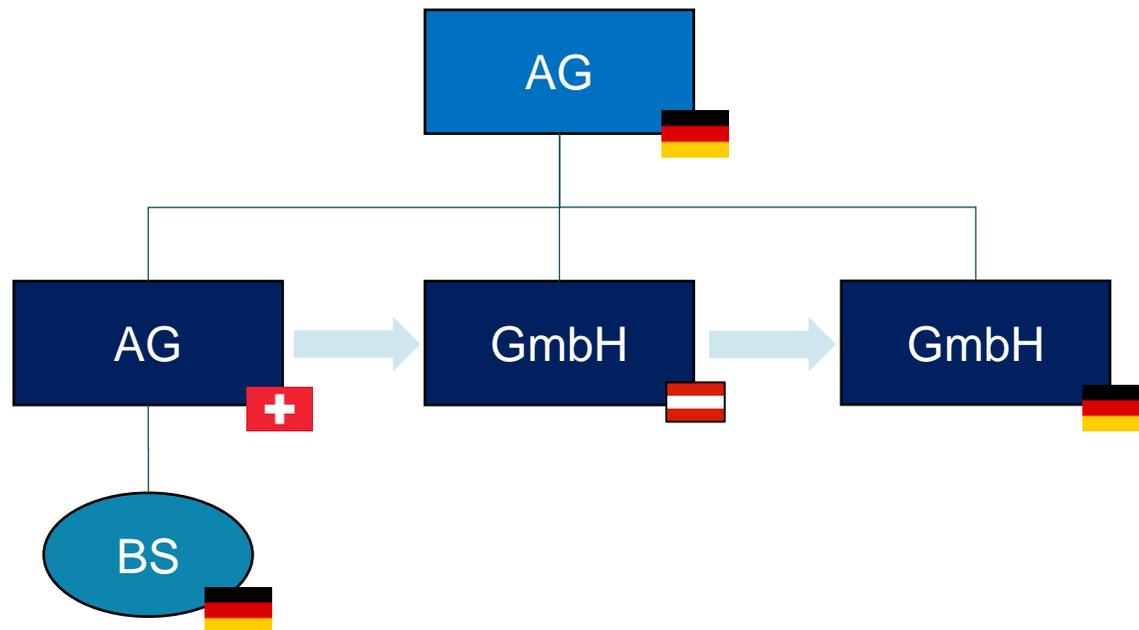
A. Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts und Umwandlungsrechts

B. Grenzüberschreitende Umwandlungen

C. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung

D. Optionsmodell

Verschmelzungen mit Drittstaatengesellschaften



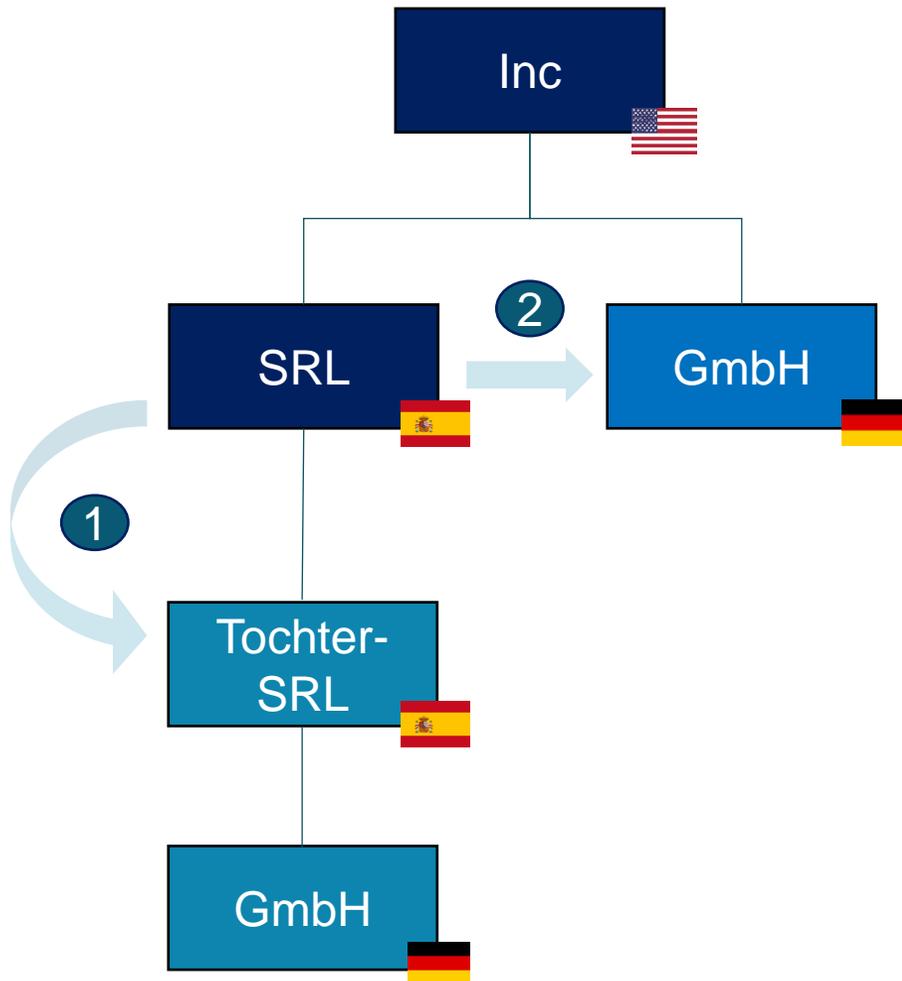
Sachverhalt

- Schweizer AG mit deutscher Betriebsstätte möchte auf deutsche GmbH verschmelzen
- Aufgrund fehlender Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Verschmelzung mit Drittstaatengesellschaften wird Schweizer AG i.R.e. Kettenumwandlung auf eine österreichische GmbH und österreichische GmbH auf die deutsche GmbH verschmolzen

Steuerliche Aspekte

- Steuerneutralität in CH / AUT / D (Betriebsstätte)
- Steuerruling in der Schweiz (Verrechnungssteuer)
- Rückwirkung CH (6M) / AUT (9M) / D (8M)
- Auswirkung auf dt. Anteilseigner (vor/nach KöMoG)
- Formwechsel keine gangbare Alternative

Grenzüberschreitende Umwandlung (1/2)



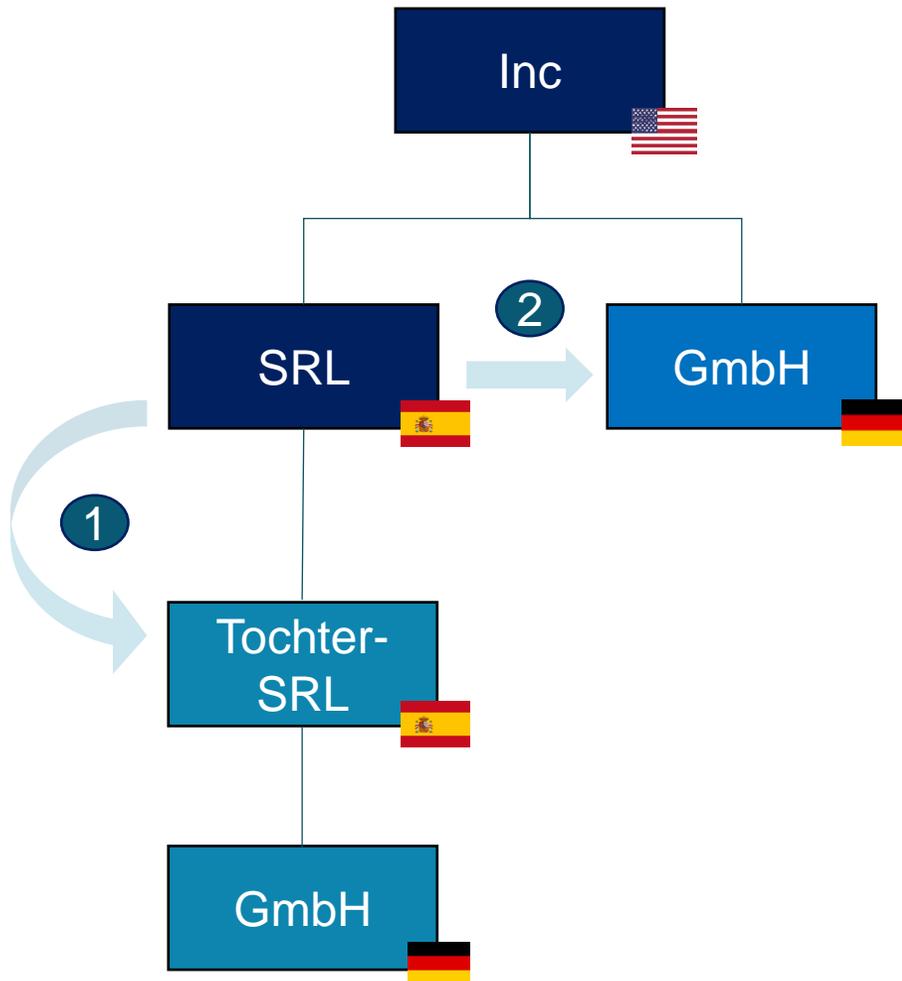
Sachverhalt

- Spanische SRL plant, einen operativen Teilbetrieb auf eine bestehende Tochter-SRL auszugliedern und anschließend seitwärts auf ihre deutsche Schwestergesellschaft zu verschmelzen
- Spanische SRL hält sperrfristbehaftete GmbH-Anteile, die dem ausgliedernden Teilbetrieb zuzuordnen sind

Gesellschaftsrechtliche Aspekte

- Hereinverschmelzung nach § 122a ff. UmwG bzw. § 306ff. UmwG-E
- Wirksame Ausgliederung ist aufschiebende Bedingung für Verschmelzung
- Nach spanischem HR und StR erfolgen Ausgliederung und Verschmelzung mit Rückwirkung i.d.R. auf den Beginn des GJ, in dem HV zugestimmt hat

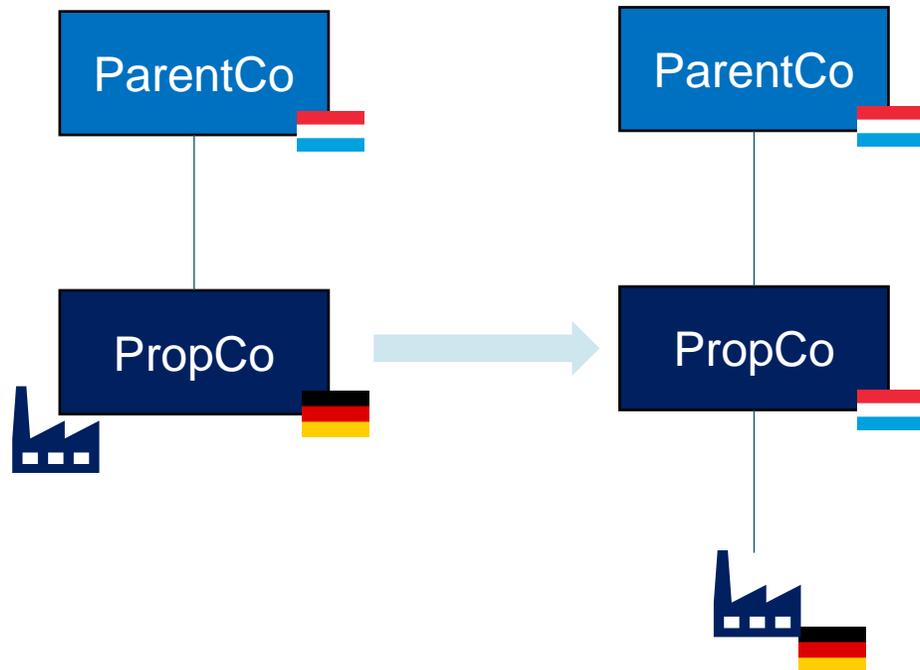
Grenzüberschreitende Umwandlung (2/2)



Steuerliche Aspekte

- Vergleichbarkeit der Umwandlungsmaßnahmen
- Steuerliche Rückwirkung
- Steuerneutralität /Steuerverstrickung
- Auswirkung auf Sperrfrist
- Schlussbilanz nach §11 Abs. 2 UmwStG („Schattenrechnung“)

Grenzüberschreitender Formwechsel (1/2)



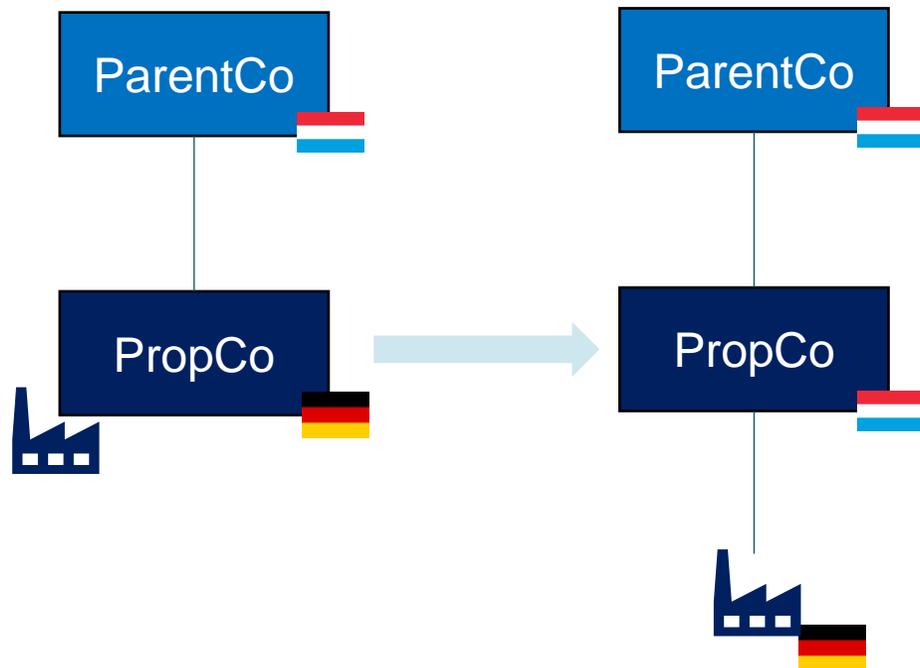
Sachverhalt

- Deutsche GmbH mit deutscher Immobilie möchte in eine Luxemburger S.à r.l. formwechseln
- Geschäftsleitung wurde bereits nach Luxemburg verlagert

Gesellschaftsrechtliche Aspekte

- Bisherige Rechtsgrundlage: EuGH Cartesio (C-210/06) und Polbud (C-106/16) sowie diverse OLG-Entscheid.
- Künftig: §§ 333 ff. UmwG-E
 - Formwechselfähige Gesellschaften: KapGes nach Anhang II der GesRRL
 - Zweiaktiges Verfahren: beurkundungspflichtiger Formwechselplan mit Zustimmung Anteilshaber
 - Formwechselbericht, Formwechselprüfung, Barabfindung
 - Anmeldung zur vorläufigen Eintragung des „Hinausformwechsels“, Formwechselbescheinigung

Grenzüberschreitender Formwechsel (2/2)



Steuerliche Aspekte

- Identitätswahrender Vorgang ohne Rechtsträgerwechsel (nur Rechtskleid ändert sich)
- Vergleich zur Verschmelzung:
 - Kein steuerbarer Realisationsvorgang beim homogenen Formwechsel
 - Keine steuerliche Schlussbilanz, keine Buchwertanträge, keine Wertobergrenze vergleichbar § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG, keine steuerliche Rückwirkung
 - Kein Verlustuntergang oder Zins- und EBITDA-Vorträge
 - Keine Grunderwerbsteuer, kein Haltefristverstoß
 - Kein Anteilstausch aus Sicht der Anteilsinhaber
 - Keine Quellensteuer bei vorhandenen Cash-Beständen/fingierte Ausschüttung von Gewinnrücklagen
- GewSt-liche, aber keine KSt-liche Entstrickung
- Verbindliche Auskünfte künftig entbehrlich
- DAC 6-Mitteilung?

Agenda



A. Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts und Umwandlungsrechts

B. Grenzüberschreitende Umwandlungen

C. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung

D. Optionsmodell

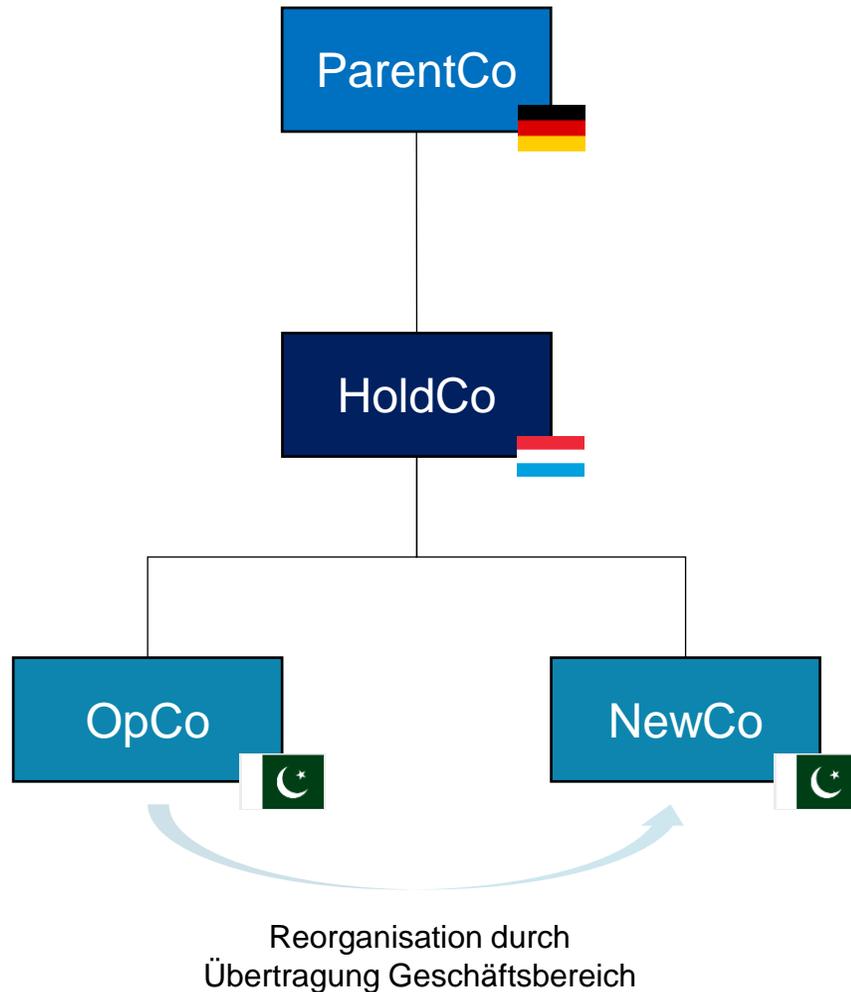
Hinzurechnungsbesteuerung bei Umwandlungen

- 1** Umwandlungen im Ausland mit Rechtsträgerwechsel stellen aus deutscher steuerlicher Sicht einen Realisationsvorgang dar. Damit kann es aufgrund von Umwandlungen grds. zu einer **Hinzurechnungsbesteuerung kommen**
- 2** Aufgrund der steuerlichen Begünstigung bzw. der Steuerneutralität im Ausland durch das ausländische Umwandlungssteuerrecht resultiert regelmäßig auch in Hochsteuerländern eine Niedrigbesteuerung i.S.d. AStG
- 3** Änderungen im Regelwerk der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 13 AStG) durch das ATADUmSG mit Auswirkungen auf Umwandlungen



- § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG (Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG)
- § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG (Umwandlungen)

Hinzurechnungsbesteuerung / Spaltung



Sachverhalt

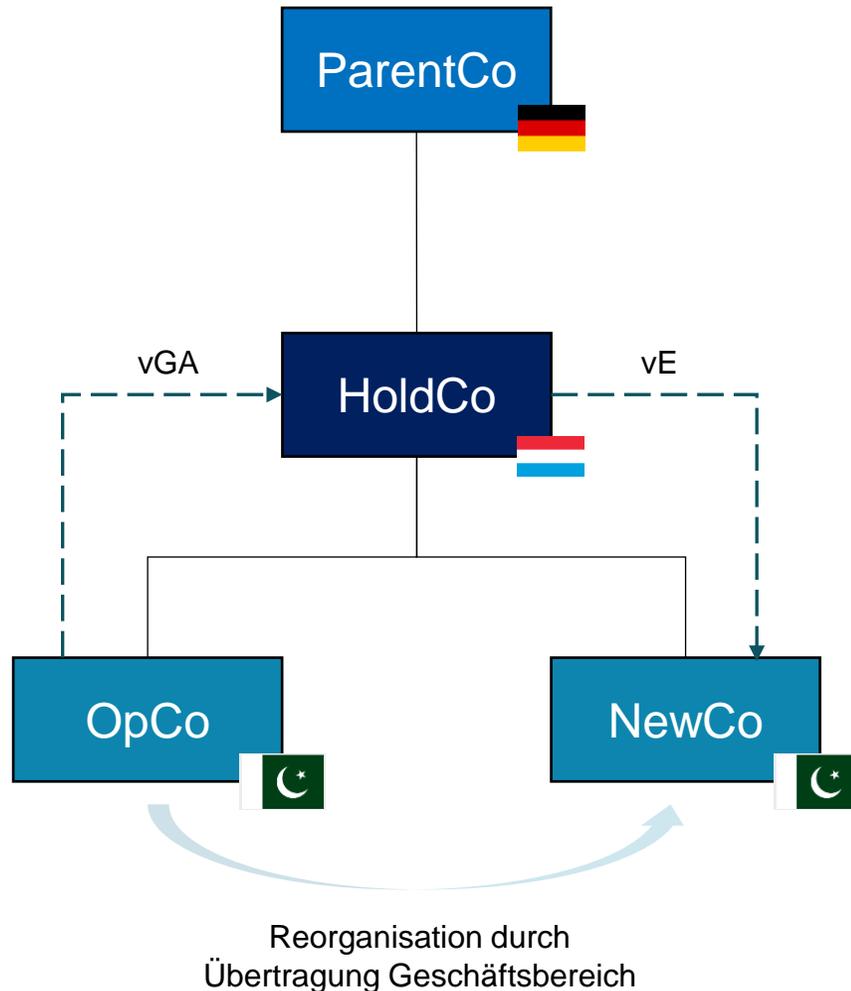
- In Deutschland ansässige ParentCo hält über Luxemburger HoldCo 100% der Anteile an pakistanischen OpCo
- Es ist geplant im Rahmen einer Reorganisation einen abgegrenzten Geschäftsbereich von OpCo an NewCo zu übertragen

Steuerliche Aspekte

- Rechtsnatur von (nicht)vergleichbaren ausländischen Umwandlungen:
 - Veräußerung
 - Sachausschüttung

	Veräußerung	Sachausschüttung
OpCo	Realisationsvorgang	Realisationsvorgang
NewCo	Anschaffung	Verdeckte Einlage
HoldCo	Realisationsvorgang/ Anschaffung	§ 8b KStG-Bezüge

Hinzurechnungsbesteuerung / Spaltung



Grundfall: Keine Vergleichbarkeit & aktive Tätigkeit

- *OpCo*: Sachausschüttung, der WG zugrunde liegen, die aktiven Einkünften dienen; HZB-Relevanz (-)
- *HoldCo*: Sachdividende, die unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG aktiv wäre. Korrespondenzprinzip? HZB-Relevanz (+)
- *NewCo*: Selbst unter Anwendung Korrespondenzprinzip (§ 8 Abs. 3 S.4, 5 KStG) ausschließlich aktive Einkünfte, da in funktionalem Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die aktiven Einkünften dienen; HZB-Relevanz (-)

Abwandlung: Keine Vergleichbarkeit & passive Tätigkeit

- *OpCo*: Sachausschüttung, der ausschließlich WG zugrunde liegen, die passiven Einkünften dienen; HZB-Relevanz (+)
- *HoldCo*: Sachdividende, die unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG aktiv wäre. Korrespondenzprinzip, Rückausnahme, HZB-Relevanz (-)
- *NewCo*: Passive Einkünfte?

Escape-Möglichkeit: Substanznachweis (§ 8 Abs. 2 AStG).

Agenda



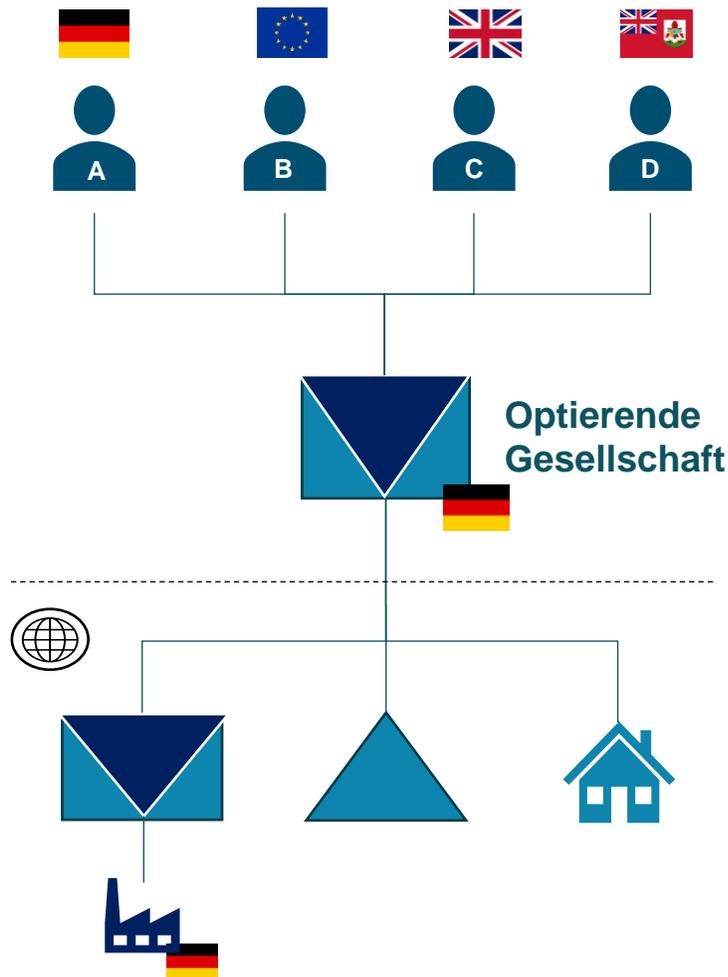
A. Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts und Umwandlungsrechts

B. Grenzüberschreitende Umwandlungen

C. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung

D. Optionsmodell

Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG



Sachverhalt

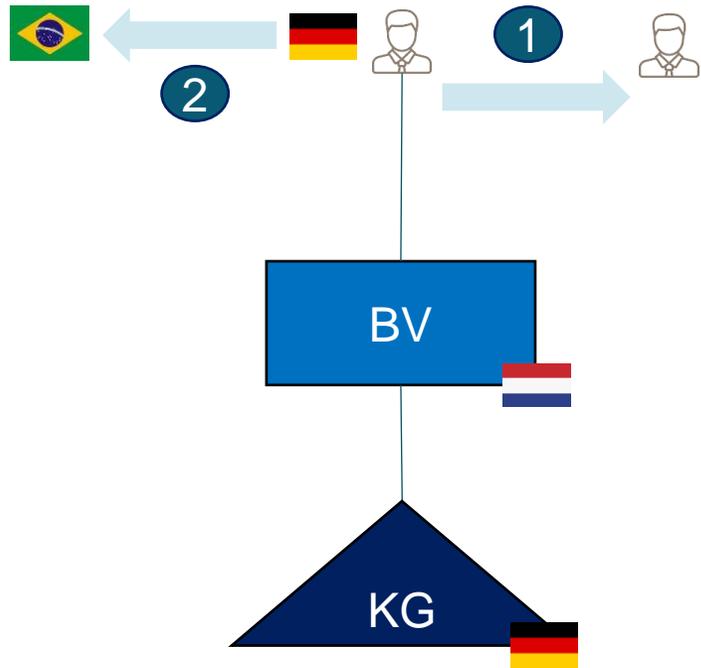
- Personenhandelsgesellschaft mit internationalem Gesellschafterkreis plant nach § 1a KStG zur Körperschaftbesteuerung optieren

Steuerliche Aspekte

- Fiktiver Formwechsel mit entsprechender Anwendung von §§ 1 und 25 i.V.m. § 20 UmwStG
- Steuerneutralität des fiktiven Formwechsels:
 - Anteilseigner in D und EU/EWR-Ausland: ja
 - Anteilseigner im Drittland: Nur bei Nicht-Beschränkung des dt. Besteuerungsrechts am AVG (UK: nein / Bermudas: ja)
- Optierende Gesellschaft: lfd. Besteuerung im Ausland
- Anteilseigner: lfd. Besteuerung und Veräußerung
- Wirksame Option einer EU-/EWR PersHandGes und lfd. Besteuerung im Inland?

Backup

Wegzug nach Anteilstausch mit Auslandsgesellschaft



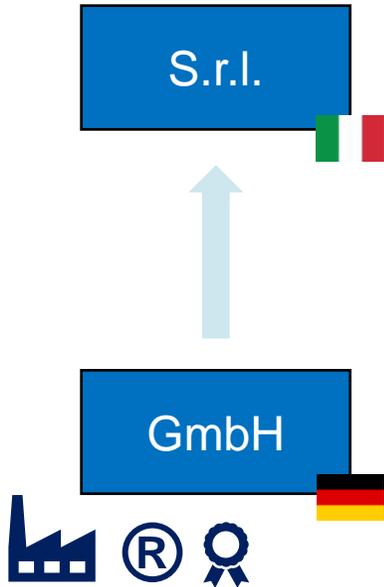
Sachverhalt

- A bringt in 2017 Mitunternehmeranteile an gewerblich tätiger KG in niederländische BV ein
- A überträgt in 2020 Anteile an BV unentgeltlich auf seinen Sohn
- A plant den Wegzug in 2023 nach Brasilien

Steuerliche Aspekte

- Steuerneutrale Einbringung nach § 20 UmwStG in 2017; sperrfristbehaftete Anteile an S.à r.l.
- Keine rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung wg. unentgeltlicher Übertragung in 2020; Sperrfristbehaftung setzt sich bei B fort (Fußstapfentheorie)
- Rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung bei A wg. Nichterfüllung Ansässigkeitserfordernis?

Umwandlungsbedingte Entstrickung



Sachverhalt

- Herausverschmelzung einer deutschen GmbH auf eine italienische Srl
- Die deutsche GmbH hält inländischen Grundbesitz, im Inland registrierte Marken und Patente sowie nicht-registrierte IP

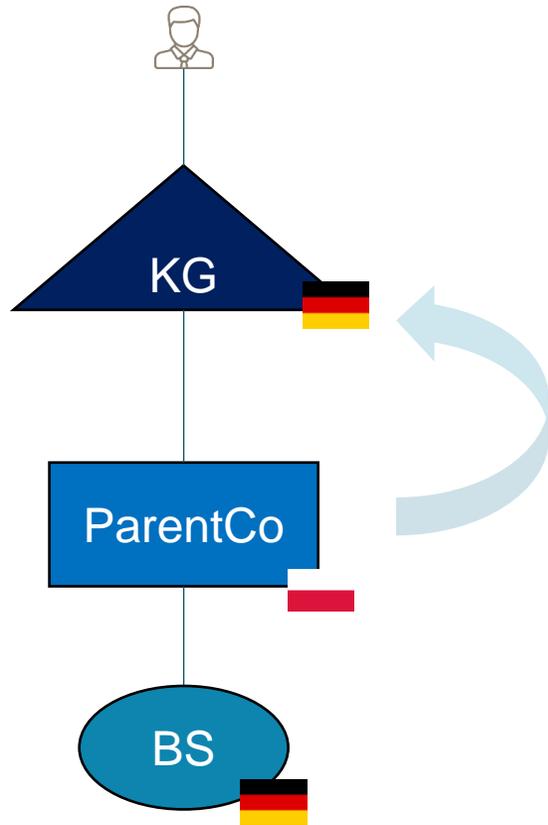
Steuerliche Aspekte

- Verschmelzungsbedingter Zuordnungswechsel und Voraussetzungen der Steuerneutralität in § 11 Abs. 2 UmwStG

UmwStG

- Rechtliche Entstrickung vs. tatsächliche Entstrickung (Reflex der Verschmelzung)
- Verbleibt in Deutschland eine Betriebsstätte zurück und sind Wirtschaftsgüter der deutschen Betriebsstätte zuzuordnen?
- Bleibt Inlandsvermögen anderweitig im Inland steuerverstrickt?

Verschmelzung ausl. KapGes auf inl. PersGes



Sachverhalt

- Polnische Sp. z o.o. mit deutscher Betriebsstätte soll auf die bestehende deutsche KG verschmolzen werden
- Anteilseigner (natürliche Person) plant die Veräußerung der Anteile an der deutschen KG

Steuerliche Aspekte

- Fiktive Ausschüttung: Gewerbesteuerfalle
- Missbrauch nach § 18 Abs. 3 UmwStG
 - Zuordnung von stillen Reserven zu deutscher Betriebsstätte vor Verschmelzung
 - Ehemals nicht im Inland steuerverstrickte stille Reserven: Step-up bei erstmaliger Verstrickung

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!

