

Priv.-Doz. Dr. Johanna Hey

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform Anpassung an das Halbeinkünfteverfahren; Notwendigkeit einer Öffnung für grenzüberschreitende Sachverhalte

Der Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Vollanrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren hat auch im Umwandlungssteuerrecht Spuren hinterlassen. Dabei hat sich der Gesetzgeber im wesentlichen auf Folgeänderungen beschränkt. Den Anpassungen des UmwStG an das neue Körperschaftsteuerrecht und dem Stellenwert des Umwandlungssteuerrechts nach der Unternehmenssteuerreform ist der erste Teil dieses Beitrags gewidmet. Die große Aufgabe einer eigentlichen Reform des Umwandlungssteuerrechts harret hingegen noch der Bewältigung.

Insbesondere grenzüberschreitende Sachverhalte bleiben weiterhin weitgehend von der Möglichkeit des steuerneutralen Reserventransfers durch Besteuerungsaufschub ausgespart. Welche Maßnahmen der Gesetzgeber zur Öffnung des UmwStG für grenzüberschreitende Umwandlung ergreifen muß, wird im zweiten Teil dieses Aufsatzes erörtert.

Priv.-Doz. Dr. Johanna Hey ist am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln tätig.

A. Anpassung des UmwStG an das Halbeinkünfteverfahren

I. Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens auf die Umwandlung von Körperschaften in Personenunternehmen

1. Übergang offener und stiller Reserven

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen erfordert Regelungen sowohl bezüglich des Übergangs der stillen Reserven als auch der offenen Rücklagen. Die Möglichkeit des Buchwertansatzes (§ 3 S. 1 UmwStG) vermeidet die Aufdeckung der stillen Reserven bei der übertragenden Kapitalgesellschaft. Die Steuerverstrickung wird durch Fortschreibung der Buchwerte bei dem übernehmenden Personenunternehmen ge-

sichert (§ 4 Abs. 1 UmwStG). Offene Rücklagen der Kapitalgesellschaft werden aufgrund des Wechsels des Besteuerungsregimes von der separaten Körperschaftsteuer in das transparente System der Besteuerung von Personenunternehmen und dem hiermit verbundenen Verlust einer Besteuerungsebene den Mitunternehmern unmittelbar zugerechnet. Dies erfordert eine Abstimmung mit dem jeweiligen Körperschaftsteuersystem. Dabei wird die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft dem Grundsatz nach wie eine Vollausschüttung aller offenen Rücklagen behandelt¹. Insofern ist die Umwandlung der Liquidation der Kapitalgesellschaft vergleichbar².

2. Übertragungsgewinn als Gegenstand der Körperschaftsteuer in Höhe von 25 %

Gemäß § 3 UmwStG hat die übertragende Kapitalgesellschaft wie zuvor die Wahl zwischen einem Wertansatz zum Buchwert, Teilwert oder einem Zwischenwert. Ein aus einem über dem Buchwert liegenden Wertansatz resultierender Übertragungsgewinn unterliegt der Körperschaftsteuer in Höhe von 25 %. Soweit der Übertragungsgewinn auf Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften entfällt, muß jedoch das Veräußerungsprivileg des § 8 b Abs. 2 KStG zur Anwendung gebracht werden³. Dies ergibt sich einerseits aus der notwendigen Gleichsetzung von Umwandlung und Veräußerung⁴ und ist andererseits steuersystematisch zur Vermeidung einer späteren Doppelbelastung der stillen Reserven geboten. An einer ausdrücklichen Regelung fehlt es jedoch. Eine solche findet sich auch nicht im Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuer-

1 Kessler/Schmidt, DB 2000, 2032; zur Vollausschüttungsfiktion auch Pauka, NWB Fach 4, 4391.

2 Hügel, DSuG Bd. 17 (1994), S. 69 (87); Schmidt, Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, 1999, S. 113.

3 Schaumburg, FS S. Widmann, 2000, S. 505 (515).

4 Luckey, StuW 1979, 129 (135); Brinkhaus in Haritz/Benkert, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 3 Rz. 89; Widmann, DSuG Bd. 4 (1981), S. 163 (167); Förster, DB 1994, 3385 (3388); Engl in Schaumburg/Piltz, Internationales Umwandlungssteuerrecht, 1997, S. 83 (87); Eilers/Wienands in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 8 b KStG Rz. 192; Schaumburg in Lutter, 2. Aufl. 2000, UmwG, Anh. § 122 Rz. 20; Dremel, Ertragsteuerliche Folgen inländischer Verschmelzungen mit Auslandsbezug, 2001, S. 144 ff.

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

*rechts (UntStFG)*⁵. Sie wäre wünschenswert gewesen in Anbetracht der zu § 8 b Abs. 2 KStG a. F. vertretenen abweichenden Verwaltungsauffassung⁶.

3. Übernahmegewinne als Gegenstand des Dividendenprivilegs bzw. des Halbeinkünfteverfahrens

Die Ausgangsgröße *Übernahmegewinn* bzw. -verlust wird wie bisher gemäß § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG als Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der übergehenden Wirtschaftsgüter und Schulden abzüglich des Buchwerts bzw. der Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft ermittelt. Der Wechsel vom körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungssystem zum Halbeinkünfteverfahren wirkt sich erst auf der nächsten Stufe aus, nämlich bei der steuerlichen Behandlung des so ermittelten Übernahmegewinns/-verlusts⁷.

Gemäß der Vollausschüttungsfiktion unterliegt der Übernahmegewinn denselben Regelungen wie eine reguläre Ausschüttung. Nach § 4 Abs. 7 S. 1 UmwStG bleibt der Übernahmegewinn entsprechend dem Dividendenprivileg des § 8 b Abs. 1 KStG außer Ansatz, soweit er auf körperschaftsteuerpflichtige Mitunternehmer entfällt. Im übrigen wird der Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG zur Hälfte zur Einkommensteuer herangezogen. Auf diese Weise wird auch im Fall der Umwandlung auf der Einkommensteuerebene die Nachbelastung des auf Körperschaftsebene nur mit 25% vorbelasteten Gewinns gewährleistet. Dabei stellt sich allerdings gerade im Hinblick auf § 6 b Abs. 10 EStG-E i. d. F. des UntStFG⁸ die Frage, ob die Nachbelastung nicht auch bei Umwandlung an die Entnahme hätte gekoppelt werden können⁹. Bei fortgesetzt investiver Verwendung der offenen Rücklagen in dem übernehmenden Personenunternehmen wäre es sachgerecht gewesen, die Begünstigung durch den niedrigen Körperschaftsteuertarif solange fortzusetzen, wie die Gewinne im Unternehmen verbleiben. Andererseits hat der Gesetzgeber des *Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) v. 23.10.2000*¹⁰ auch ansonsten keine konsequente Unterscheidung zwischen investiver und konsumtiver Gewinnverwendung verwirklicht¹¹, mag diese auch ursprünglich Motiv für die Begünstigung der Thesaurierung durch einen niedrigen Körperschaftsteuersatz gewesen sein¹².

Zur hälftigen Besteuerung des auf die offenen Rücklagen entfallenden Übernahmegewinns kommt es auch in den Fällen, in denen der Gesellschafter eine Beteiligung von unter 1% an der schwindenden Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten hat. In diesem Fall gehört der Übernahmegewinn zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG¹³ (vgl. § 7 S. 1 UmwStG), auf die ebenfalls das Halbeinkünfteverfahren Anwendung findet (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG). Dies entspricht der Vollausschüttungsfiktion. Hält man sich jedoch vor Augen, daß bei einer Veräußerung der Beteiligung von unter 1% auch die offenen Rücklagen ohne weitere Nachbelastung hätten realisiert werden können, zeigt sich, daß Umwandlung und Veräußerung steuerrechtlich keine gleichwertigen Gewinnverwendungsalternativen sind.

II. Übergangsregime für unter dem Anrechnungssystem erwirtschaftete offene Rücklagen

1. Körperschaftsteuerminderung gemäß § 10 UmwStG i. V. m. § 37 KStG

Bisher wurden die umwandlungssteuerrechtlichen Folgen für nach der Unternehmenssteuerreform zum Körper-

schaftsteuersatz von 25% gebildete offene Rücklagen behandelt. Verfügt die übertragende Körperschaft über vor der Reform gebildete Altrücklagen, so beeinflusst das für die Umstellung vom Vollanrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2016 geltende Übergangsregime der §§ 36 ff. KStG auch die Besteuerung von Umwandlungsvorgängen.

Im Vollanrechnungssystem wirkte sich der aus der Umwandlung resultierende Wegfall der Thesaurierungsebene der Kapitalgesellschaft ausschließlich und unmittelbar auf der Ebene der Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft aus, indem diese einerseits ein Anrechnungsguthaben erhielten (§ 10 Abs. 1 UmwStG a. F.), andererseits einen entsprechend höheren Übernahmegewinn zu versteuern hatten (§ 4 Abs. 5, § 7 S. 1 Nr. 1 UmwStG a. F.). Auf den zweistufigen Entlastungsmechanismus der Herab- bzw. Heraufschleusung der Thesaurierungs- auf die Ausschüttungsbelastung (§§ 27 ff. KStG a. F.) mit anschließender Anrechnung auf der Ebene der Anteilseigner verzichtete das UmwStG¹⁴ und sah statt dessen eine lediglich einstufige Entlastung allein auf der Anteilseignerebene vor¹⁵.

Im Gegensatz hierzu wirken sich nunmehr in Körperschaftsteuerminderungspotential (§ 37 KStG) umgeformte Altguthaben nur noch auf der Körperschaftsteuerebene bei der übertragenden Körperschaft aus (§ 10 UmwStG n. F.). Hierbei handelt es sich um eine Folge der gesetzgeberischen Entscheidung, die partielle Fortführung des Anrechnungsverfahrens für die Ausschüttung von Altgewinnen

5 BR-Drucks. 638/81 v. 17.8.2001; s. die diesbezügliche Kritik von *Rödler/Schumacher*, DStR 2001, 1634 (1639).

6 UmwSt-Erlaß, BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98 / IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 = GmbHR 1998, 444, Tz. 03.11; zust. *Dötsch*, BB 1998, 1029 (1030). Andererseits soll nach Abschn. 41 Abs. 5 S. 3 KStR 1995 § 8 b KStG in den Fällen der Einbringung anwendbar sein. Demnach ist ein entgeltlicher Vorgang nicht zwingende Voraussetzung.

7 *Förster/van Lishaut*, FR 2000, 1189.

8 BR-Drucks. 638/01 v. 17.8.2001.

9 Vgl. diesbezüglich auch den Hinweis von *Thiel*, FR 2000, 493 (494), auf die Überlegungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 [1999], S. 19 f., 82 ff., abzurufen auch unter „<http://www.gmbhr.de/volltext.htm>“) zur Einführung eines Sondertarifierungsmodells, das es ermöglicht hätte, den einbehaltenen Gewinn des Personenunternehmens (allerdings ohne die zeitliche und sachliche Einschränkung des § 6 b Abs. 10 EStG-E) einer dem niedrigen Körperschaftsteuersatz vergleichbaren Steuerbegünstigung zuzuführen.

10 BGBl. I 2000, 1433.

11 S. z. B. *Wenger*, StuW 2000, 177 (179 ff.); *Dorenkamp*, DStJG Sonderband, (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 61 (78).

12 Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 15, abzurufen auch unter „<http://www.gmbhr.de/volltext.htm>“; BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.2000, S. 96.

13 Die Frage, ob infolge dieses ausdrücklichen Verweises auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch die Kapitalertragsteuerpflicht des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 a EStG eingreift, bejaht *Vofß* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 UmwStG Anm.R.3; a. A. *Widmann* in *Widmann/Mayer*, § 7 UmwStG (StSenkG) Rz. 6.

14 Diese Modifikation war möglich, weil es sich bei der Verschmelzung nach h. M. nicht um eine Ausschüttung handelt, vgl. *Herrmann* in *Frotscher/Maas*, § 10 UmwStG Rz. 2; *Dehmer*, UmwG/UmwStG, 2. Aufl., 1996, § 10 Rz. 10; *Strecker/Posdziech*, GmbHR 1995, 271 (281); *Widmann* in *Widmann/Mayer*, § 3 UmwStG Rz. 576 ff. und § 10 UmwStG Rz. 45.

15 *Benkert/Menner* in *Haritz/Benkert*, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 10 Rz. 18.

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

auf die Körperschaftsebene zu beschränken¹⁶. Gemäß § 10 UmwStG n.F. mindert sich die Körperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft im Veranlagungszeitraum der Umwandlung in Höhe des gesamten nach § 37 Abs. 1 KStG festgestellten Körperschaftsteuerguthabens; gegebenenfalls kommt es zu einer Erstattung. Entsprechend erhöht sich das Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft und damit der freigestellte (§ 4 Abs. 7 S. 1 UmwStG n.F.) bzw. dem Halbeinkünfteverfahren unterworfenen (§ 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG) Übernahmegewinn in Höhe der Körperschaftsteuerminderung bzw. -erstattung. Wegen des Wegfalls der Körperschaftsteueranrechnung beim Anteilseigner unterbleibt die Hinzurechnung anrechenbarer Körperschaftsteuer (§ 7 Nr. 2 UmwStG a.F.).

Konsequenz der auf die Körperschaftsteuerebene beschränkten Abwicklung von Altguthaben ist, daß es unabhängig davon, ob die an der übertragenden Körperschaft beteiligten Anteilseigner anrechnungsberechtigt sind, zu einer Anrechnung bzw. Erstattung des Körperschaftsteuerminderungsbetrags i.S.v. § 37 KStG kommt. Dies kann Umwandlungen von Körperschaften mit beschränkt steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Gesellschaftern in Zukunft erheblich erleichtern. In der Vergangenheit waren Umwandlungen von Gesellschaften mit ausländischen Anteilseignern steuerlich besonders ungünstig¹⁷, weil nicht nur die Ausschüttungsbelastung von 30%, sondern aufgrund der Einstufigkeit der Entlastung die höhere Thesaurierungsbelastung definitiv wurde¹⁸.

2. Körperschaftsteuererhöhung gemäß § 10 UmwStG i. V.m. § 38 KStG

Entgegengesetzt zur Körperschaftsteuerminderung kommt es, soweit die übertragende Körperschaft über unbelastetes Eigenkapital (Alt-EK02) verfügt, gemäß § 10 UmwStG i. V.m. § 38 KStG zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuerschuld¹⁹.

Die Anordnung der Körperschaftsteuererhöhung im Umwandlungsfall folgt konsequent der Vollausschüttungsfiktion²⁰, bricht allerdings mit der Situation, die sich durch die umwandlungssteuerrechtliche Einstufigkeit des Anrechnungsverfahrens unter der früheren Rechtslage ergab. Zwar blieb nach früherem Recht der Verzicht auf die Her-

stellung der Ausschüttungsbelastung im Normalfall ohne Folgen, weil mit ihm das Fehlen eines Anrechnungsanspruchs korrespondierte. Von der Anrechnung ausgeschlossene steuerbefreite und beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner profitierten jedoch von dem Verzicht auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung²¹. Dieser Vorteil entfällt im Rahmen von § 10 UmwStG n.F. Wirtschaftlich kann die Nachbelastung die Umwandlung von Gesellschaften mit hohem positivem EK02 praktisch unmöglich machen.

3. Nachbelastung bei an der übernehmenden Mitunternehmensgesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaften

In dem Umfang, in dem die übertragende Körperschaft eine Körperschaftsteuerminderung in Anspruch genommen hat, kommt es bei an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligten Körperschaften zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer. Gleichzeitig erhöht sich das bei Ausschüttungen zur Verfügung stehende Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 Abs. 3 S. 2 KStG). Auf diese Weise wird erreicht, daß sich die Körperschaftsteuerminderung erst dann auswirkt, wenn Gewinne in die Einkommensteuersphäre überführt werden. Die Nachbelastungsregelung des § 37 Abs. 3 S. 1 KStG verhindert, daß Altguthaben durch Ausschüttungen im Konzern mobilisiert werden. Dieser Gedanke wird gemäß § 37 Abs. 3 S. 2 KStG folgerichtig auch für den Fall der Umwandlung zur Anwendung gebracht. Dagegen greift die Nachversteuerung bei vorhandenem unbelasteten Eigenkapital (Alt-EK02) bereits auf Körperschaftsteuerebene ein²².

Nicht konsequent ist, daß sich die Nachbelastung nach dem Wortlaut von § 37 Abs. 3 S. 2 KStG auf Fälle eines Übernahmegewinns beschränkt. Das gesetzgeberische Ziel, die Realisierung von Altguthaben hinauszuschieben, bis Gewinne die Körperschaftsebene verlassen, weist keinen Zusammenhang auf mit der Frage, ob die Übernahme zu einem Gewinn oder Verlust führt. Auch im Rahmen von § 37 Abs. 3 S. 1 KStG tritt die Nachbelastung unabhängig davon ein, ob die Empfängerin der Ausschüttung Gewinne oder Verluste macht²³. Zwar scheint der Wortlaut „Anteil am Übernahmegewinn“ wenig Spielraum für eine Anwendung auch in den Fällen des Übernahmeverlusts zu lassen²⁴, andererseits ermöglicht der Verweis auf Satz 1 eine systematische Auslegung dahingehend, daß es nicht darauf ankommt, ob es im Ergebnis zu einem Übernahmegewinn oder -verlust kommt, sondern darauf, ob die übertragende Körperschaft für offene Rücklagen eine Körperschaftsteuerminderung in Anspruch genommen hat²⁵.

III. Zuordnung von Körperschaftsteuerguthaben und unbelasteten Teilbeträgen bei Verschmelzung bzw. Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften

Eher technischer Natur sind die Anpassungen des Umwandlungssteuerrechts an das Halbeinkünfteverfahren im Fall der Verschmelzung zweier Körperschaften. § 27 Abs. 6 KStG ordnet den Übergang des steuerlichen Einlagekontos auf die übernehmende Körperschaft an. Verfügt die übertragende Körperschaft über ein Körperschaftsteuerguthaben i. S.v. § 37 Abs. 1 KStG bzw. über unbelastetes Eigenkapital i. S.v. § 38 KStG, so werden diese Beträge dem Körperschaftsteuerguthaben bzw. dem unbelasteten Eigenkapital der aufnehmenden Körperschaft hinzuge-

16 Pung, DB 2000, 1835 (1836).

17 Hierzu Benkert in Haritz/Benkert, UmwStG, 2. Aufl. 2000, Einf. Rz. 335 ff.

18 Widmann in Widmann/Mayer, § 10 UmwStG Rz. 45.

19 Diese Rechtsfolge wird durch Neuformulierung von § 10 UmwStG im UntStFG-E v. 17.8.2001, BR-Drucks. 638/01, noch einmal klargestellt. Damit dürften auch die Zweifel von Haritz/Wisniewski, GmbH 2000, 791, ausgeräumt sein.

20 Ebenso Förster, FR 2000, 1189 (1192); dagegen van Lishaut, FR 2000, 1189 (1191).

21 Widmann in Widmann/Mayer, § 3 UmwStG Rz. 579; Hügel, DStJG Bd. 17 (1994), S. 130.

22 Insofern setzt die Übergangsregelung allerdings nur einen Fehler des früheren Vollarrechnungsverfahrens fort, das – außer in den Fällen der Ausschüttung aus dem EK01 (§ 40 S. 1 Nr. 1 KStG a.F.) – die Rückgängigmachung von Steuervergünstigungen, in deren Folge EK02 aufgebaut wurde, ebenfalls bereits auf der Körperschaftsteuerebene durch die Pflicht zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung vorsah.

23 Prinz, GmbH 2001, 125 (131); Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 37 Anm.R. 38.

24 Vgl. die Auffassung Försters, FR 2000, 1189 (1191).

25 Wie hier van Lishaut, FR 2000, 1189 (1191).

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

rechnet (§ 40 Abs. 1 KStG). Mithin führt die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften weder zu einer Mobilisierung von Körperschaftsteuerguthaben noch zu einer Nachversteuerung steuerfreier Gewinne. Mit dieser Lösung folgt der Gesetzgeber seinem Konzept, eine Körperschaftsteuerminderung erst in dem Zeitpunkt zu gewähren, in dem Gewinne den Körperschaftssektor verlassen. Vorteilhaft gegenüber einer Ausschüttung im Konzern ist, daß die Verschmelzung keine Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 2 KStG auslöst.

Im Fall der Auf- und Abspaltung erfolgt eine Aufteilung von Körperschaftsteuerguthaben und unbelasteten Teilbeträgen entsprechend dem Umtauschverhältnis der Anteile (§ 40 Abs. 2 S. 1 KStG).

IV. Ausschluß der Berücksichtigung von Übernahmeverlusten (§ 4 Abs. 6 UmwStG)

Die für die Praxis bedeutsamste Änderung des Umwandlungssteuerrechts durch das *Steuersenkungsgesetz (StSenkG) v. 23.10.2000*²⁶ dürfte in dem Ausschluß der Berücksichtigung von Übernahmeverlusten durch § 4 Abs. 6 UmwStG liegen. Bereits in der Vergangenheit gab es zunehmende Tendenzen, die Berücksichtigung von Übernahmeverlusten einzuschränken. § 4 Abs. 5 UmwStG i. d. F. des *Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997*²⁷ versagte die Geltendmachung von Übernahmeverlusten 1. Stufe, soweit sie auf ein negatives steuerliches Reinvermögen zurückzuführen waren; § 18 Abs. 2 S. 2 UmwStG a. F., eingefügt durch das *Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999*²⁸, verhinderte ab dem 1.1.1999 für Zwecke der Gewerbesteuer den step up. Waren diese punktuellen Maßnahmen in erster Linie fiskalisch motiviert und steuersystematisch zweifelhaft²⁹, so hat der völlige Ausschluß von Übernahmeverlusten durch § 4 Abs. 6 UmwStG eine andere Qualität. Im neuen Körperschaftsteuerrecht stellt sich die Unbeachtlichkeit von Übernahmeverlusten gemäß § 4 Abs. 6, § 18 Abs. 2 S. 1 UmwStG aus der Sicht von an der übernehmenden Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaften als systematisch konsequente Entsprechung zu § 8b Abs. 3 KStG dar³⁰. Die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts ist Kehrseite der Steuerfreiheit von Veräußerungs- und Übernahmegewinnen. Umwandlungsverluste sind zudem regelmäßig, wenngleich nicht zwangsläufig, Folge einer vorherigen – und gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreiten – Anteilsveräußerung³¹. Um zu verhindern, daß die Folgen von § 8b Abs. 3 KStG durch Umwandlung umgangen werden können, mußte der Gesetzgeber die Geltendmachung von Übernahmeverlusten ausschließen³². Die steuerliche Berücksichtigung von Umwandlungsverlusten bei gleichzeitiger Freistellung von Veräußerungsgewinnen hätte es ermöglicht, durch post-acquisitorische Umwandlungen stille Reserven einer Besteuerung insgesamt zu entziehen. Die Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG läßt sich jedoch für die mit dem Kaufpreis der Beteiligung abgegoltenen stillen Reserven der Körperschaft nur im Hinblick darauf rechtfertigen, daß eine zukünftige Veräußerung der Wirtschaftsgüter der Körperschaftsteuer unterliegt und sich diese latente Ertragsteuerlast kaufpreismindernd auswirkt. Ein step up im Wege einer post-acquisitorischen Umwandlung würde die steuerfreie Vereinnahmung der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven durch den Erwerber ermöglichen; folglich würde es nicht mehr zu einer Kaufpreisminderung kommen³³.

Nicht gerechtfertigt ist hingegen, daß Umwandlungsverluste auch dann nicht berücksichtigt werden, wenn der Veräußerungsgewinn ausnahmsweise voll steuerpflichtig ist³⁴. Insoweit greift dieselbe Kritik ein, die sich auch gegen § 3 Nr. 40 S. 3 und 4 EStG und § 8b Abs. 4 KStG richtet, die in den Fällen einbringungsgeborener Anteile die Anwendung der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG bzw. der Halbeinkünftebesteuerung gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a und b EStG von einer siebenjährigen Haltefrist abhängig machen, ohne im gleichen Zeitraum als Kehrseite der Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns die (volle) Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten zuzulassen³⁵.

Der Gesetzgeber ist ferner insofern über das Ziel hinausgeschossen, als er angeordnet hat, daß Übernahmeverluste auch dann keine Berücksichtigung finden, und zwar auch nicht zur Hälfte³⁶, wenn ein entsprechender Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen wird³⁷. Aufgrund des vollständigen Wegfalls des step up kommt es, wenn der Veräußerer mit seinem Veräußerungsgewinn gemäß § 17, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt, zu einer Eineinhalbfachbesteuerung³⁸.

Mag der Ausschluß der Berücksichtigung von Umwandlungsverlusten parallel zum Ausschluß von Veräußerungsverlusten notwendiger Gegenpart der Steuerfreiheit von Veräußerungs- und Umwandlungsgewinnen sein, so verstärkt § 4 Abs. 6 UmwStG letztlich nur die bereits durch § 8b Abs. 3 KStG begründeten Zweifel an der Steuerfrei-

²⁶ BGBl. I 2000, 1433.

²⁷ BGBl. I 1997, 2590.

²⁸ BGBl. I 1999, 402.

²⁹ Insbesondere § 18 Abs. 2 S. 2 UmwStG schoß insofern über das Ziel hinaus, als er auch Fälle erfaßte, in denen ein entsprechender Übernahmegewinn gewerbesteuerpflichtig war, vgl. die Kritik von *Benkert/Menner* in *Haritz/Benkert*, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 18 Rz. 20; zur Kritik an § 4 Abs. 5 S. 1 UmwStG a. F. vgl. *Schulz*, DStR 1998, Beilage zu Heft 17, 13 f.; *Haritz*, GmbH 1997, 783.

³⁰ *Thiel*, FR 2000, 493 (496), begrüßt zudem den Vereinfachungseffekt.

³¹ *Kessler/Schmidt*, DB 2000, 2088 ff.; *Kessler/Schmidt*, DB 2000, 2032 (2037), zu den Brüchen, die sich aufgrund von § 4 Abs. 6 UmwStG in den Fällen der Überschuldung im Gründerfall ergeben.

³² Schon in der Vergangenheit vereitelte § 4 Abs. 5 S. 2 UmwStG a. F. durch die Hinzurechnung von nach § 50c EStG gebildeten Sperrbeträgen zum Übernahmegewinn den step up, wenn die Veräußerung nicht steuerpflichtig war (nicht wesentliche Beteiligung/Steuerausländer).

³³ Vgl. ferner das in der Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/2683 v. 15.2.2000, S. 192, gegebene Beispiel.

³⁴ *Herrmann* in *Frotscher/Maas*, § 4 UmwStG Rz. 59; *Rödter*, Steuerliche Behandlung der Unternehmensumwandlung, DStJ Bd. 25 (2002), C.I.2b (im Druck).

³⁵ Vgl. etwa *Crezelius*, DB 2001, 221 (229).

³⁶ Anders im Fall der Liquidation. Dort kann ein Liquidationsverlust gemäß § 3c Abs. 2 EStG zu Hälfte geltend gemacht werden, vgl. *Herrmann* in *Frotscher/Maas*, § 4 UmwStG Rz. 59.

³⁷ Wie hier *Förster/van Lishaut*, FR 2000, 1189 (1190); *Dötsch/Pung*, DB Beilage 4/2000, S. 17; *Kessler/Schmidt*, DB 2000, 2088 (2091); *Herrmann* in *Frotscher/Maas*, § 4 UmwStG Rz. 60; keine Bedenken äußert *Thiel*, FR 2000, 493 (496), indem der zwischen steuerfreier und steuerbegünstigter Veräußerung nicht weiter differenziert.

³⁸ Nämlich: hälftige Besteuerung des auf die stillen Reserven entfallenden Veräußerungsgewinns beim Verkäufer bei gleichzeitiger Kürzung des Kaufpreises für die Beteiligung um die bei Realisierung anfallende volle Einkommensteuer.

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

heit der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen. Der vom Gesetzgeber gewählte Mechanismus zur Vermeidung körperschaftsteuerlicher Doppelbelastungen offener Rücklagen und stiller Reserven geht nur auf in einem perfekt funktionierenden Markt, in dem es gelingt, die zukünftige Besteuerung stiller Reserven bei der Bildung des Kaufpreises vollumfänglich zu berücksichtigen³⁹. Der Erwerber trägt nicht nur das wirtschaftliche Risiko der Vernichtung der miterworbenen stillen Reserven, sondern auch das steuerliche Risiko, einen etwaigen wirtschaftlichen Verlust nicht steuermindernd geltend machen zu können.

Insgesamt wird die Bedeutung des Umwandlungssteuerrechts im Rahmen der Veräußerung von Kapitalgesellschaften bzw. Anteilen an Kapitalgesellschaften drastisch abnehmen, da das Umwandlungsmodell⁴⁰ nicht länger zur Auflösung des Interessenkonflikts zwischen dem für den Erwerber günstigeren asset deal und dem für den Veräußerer günstigeren share deal taugt⁴¹. Statt dessen wird sich die latente Steuerbelastung stiller Reserven in Zukunft im Kaufpreis niederschlagen⁴².

V. Der Stellenwert des UmwStG nach Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform

1. Konsequenzen der Neuordnung der Veräußerungsgewinnbesteuerung für das Umwandlungssteuerrecht

a) Unterscheidung zwischen steuerneutralen und steuerbefreiten Umstrukturierungen

Die Einführung der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8 b Abs. 2 KStG stellt nicht nur die bisherige Praxis des Unter-

nehmenskaufs auf den Kopf, sondern macht es erforderlich, die Grundkonzeption des Umwandlungssteuergesetzes neu zu überdenken. Mit § 8 b Abs. 2 KStG und dem UmwStG gibt es nunmehr zwei konkurrierende Modelle der Umstrukturierung von Unternehmen. Zu unterscheiden sind in Zukunft steuerneutrale und steuerbefreite Umstrukturierungen, d. h. Umwandlungen ohne Aufdeckung stiller Reserven mit Besteuerungsaufschub und Umstrukturierungen unter Aufdeckung stiller Reserven mit Steuerbefreiung.

b) Abstimmung von steuerbefreiter Reservenrealisierung und steuerneutralem Reserventransfer

Steuersystematisch kommt es zu einer gewissen Annäherung von Veräußerungsgewinn- und Umwandlungsbesteuerung. Mit der auf Vermeidung von wirtschaftlichen Doppelbelastungen abzielenden Freistellung von Gewinnen aus der Anteilveräußerung sowohl für im Kaufpreis vergütete offene wie stille Reserven hat der Gesetzgeber einen grundlegenden Richtungswechsel weg vom Individualsteuerprinzip hin zu einer steuersubjektübergreifenden auf Einmalbesteuerung gerichteten Gesamtbelastungsbeurteilung vollzogen⁴³. Im Umwandlungssteuerrecht verzichtet der Gesetzgeber seit jeher auf den strikten Vollzug des Individualsteuerprinzips, indem er den steuerneutralen Reserventransfer zwischen verschiedenen Steuersubjekten zuläßt, allerdings nicht ohne die spätere Besteuerung abzusichern⁴⁴. Gewährleistet wird die spätere Erfassung der übergegangenen stillen Reserven durch das Prinzip der Buchwertverknüpfung (§ 3 S. 1 UmwStG). Ferner gibt es einen steuerneutralen Reserventransfer im Umwandlungssteuerrecht grundsätzlich nur um den Preis der Verdoppelung stiller Reserven und unter der Voraussetzung der „Identität des Engagements“⁴⁵.

Es fragt sich, ob der Gesetzgeber den Richtungswechsel der Veräußerungsgewinnbesteuerung im Umwandlungssteuerrecht in hinreichender Weise widerspiegelt. Aus der Steuerfreiheit bei Aufdeckung der stillen Reserven durch Veräußerung ist für das Umwandlungssteuerrecht zu folgern, daß in allen Fällen, in denen ein Veräußerungsvorgang steuerfrei wäre, auch die Übertragung stiller Reserven nach dem Umwandlungssteuergesetz steuerneutral möglich sein muß⁴⁶. Wenn schon die Gewinnrealisation gegen Entgelt am Markt durch § 8 b Abs. 2 KStG steuerfrei gestellt wird, so muß dies erst recht gelten für den Vermögens- und Reserventransfer im Wege der Umwandlung, der sich ohne marktmaßiges, die Zahlungsfähigkeit des Veräußerers unmittelbar steigendes Entgelt vollzieht. Deshalb läßt es sich nicht rechtfertigen, die Steuerneutralität der Spaltung von Kapitalgesellschaften nach § 15 Abs. 3 S. 2–4 UmwStG an strengere Voraussetzungen zu knüpfen als eine Veräußerung⁴⁷. Ebenfalls nicht zu rechtfertigen ist, daß Anteilseinbringungen gemäß § 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG nur unter der Voraussetzung der Mehrheitsvermittlung steuerneutral erfolgen können⁴⁸. § 8 b Abs. 2 KStG enthält keine derartige Einschränkung. Modifikationen wären des weiteren bei Einbringung von Kapitalgesellschaftsanteilen in eine Personengesellschaft erforderlich, wenn Einbringender eine Kapitalgesellschaft ist. Derzeit kommt § 24 UmwStG in der Tatbestandsalternative der Einbringung eines Teilbetriebs nur zur Anwendung, wenn eine im Betriebsvermögen gehaltene 100 %-Beteiligung eingebracht wird⁴⁹. Im Hinblick auf § 8 b Abs. 2 KStG müßten auch geringere, im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehaltene Kapitalbeteiligungen steuer-

39 Dabei hängt die Kaufpreisfindung nicht nur vom Steuerstatus des Veräußerers, sondern auch des Erwerbers ab, zutreffend *Wenger*, *StuW* 2000, 177 (180).

40 Vgl. etwa *Rödler/Hötzel*, *FR* 1994, 285 ff.; *Herzig* in *Schaumburg* (Hrsg.), *Unternehmenskauf im Steuerrecht*, 2. Aufl. 2000, 165 ff.

41 *Seibt*, *DStR* 2000, 2061 (2073); *Dieterlen/Schaden*, *BB* 2000, 2552 f.; *Haritz/Wisniewski*, *GmbHR* 2000, 789 (790); vgl. ferner *Scheffler*, *StuW* 2001, 293 ff., mit einer Analyse der Vorteilhaftigkeit von share oder asset deal nach der Unternehmenssteuerreform. Zu den verbleibenden Gestaltungsmöglichkeiten *Kollruss*, *INF* 2001, 430 ff.

42 *Herzig*, *WPg.* 2001, 253 (264); *Kessler/Schmidt*, *DB* 2000, 2088 (2089).

43 Im einzelnen sind die Konsequenzen dieses Richtungswechsels dogmatisch bisher noch nicht geklärt, vgl. aber *Lang*, *DStJG* Bd. 24 (2001), S. 49 (91 ff.).

44 *Luckey*, *StuW* 1979, 129 (142 ff.).

45 *Widmann*, *DStJG* Bd. 4 (1981), S. 163 (164); *Krebs* in *IDW* (Hrsg.), *Reform des Umwandlungsrechts*, 1993, S. 296; *Blumers*, *DB* 2001, 722 (724); *Momen*, *Steuerneutralität grenzüberschreitender Spaltungen von Kapitalgesellschaften im deutschen Ertragsteuerrecht*, 1997, 142 f.; krit. zum Engagementgrundsatz *Raupach* in *IDW*, 1993, S. 259 (271); und schon früh *Keuk*, *DB* 1972, 1643.

46 Zur Prämisse der Gleichstellung von Veräußerungs- und Einbringungsvorgängen vgl. *Förster*, *DB* 1994, 385 (388); *Thiel*, *StbJb* 1994/95, S. 185 (201); *Widmann* in *Widmann/Mayer*, § 23 UmwStG Rz. 315.

47 *Haritz/Wisniewski*, *GmbHR* 2000, 789 (796).

48 *Schaumburg*, *FS S. Widmann*, 2000, S. 505 (517).

49 *UmwSt-Erlaß*, *BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 – S 1978 – 21/98 / IV B 2 – S 1909 – 33/98*, *BStBl. I* 1998, 268 = *GmbHR* 1998, 444, *Tz. 24.03*, und h.M. in der Lit., vgl. z.B. *Dehmer*, § 24 UmwStG Anm. 69; *Schlößer* in *Haritz/Benkert*, *UmwStG*, 2. Aufl. 2000, § 24 Rz. 22.

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

neutral in eine Personengesellschaft eingebracht werden können⁵⁰.

c) Vereinheitlichung der Konzepte der Mißbrauchsabwehr

Eng verzahnt sind Umwandlungssteuerrecht und § 8b Abs. 2 KStG ferner deshalb, weil das Veräußerungsprivileg aufgrund seiner rechtsformabhängigen Ausgestaltung in ganz besonderem Maße zu Umstrukturierungen herausfordert, einem Umstand, dem der Gesetzgeber durch Mißbrauchsvermeidungsregeln entgegenzuwirken sucht. Hier jedoch stellt sich die Frage, ob die Mißbrauchsvermeidungskonzepte des § 8b Abs. 4 KStG und des UmwStG hinreichend aufeinander abgestimmt sind. Sie unterscheiden sich – ohne daß ein Grund erkennbar wäre – im Detail, z. B. bezüglich der Haltefristen (sieben Jahre gemäß § 8b Abs. 4 S. 2 Nr. 1 KStG⁵¹ gegenüber fünf Jahren im Umwandlungssteuerrecht, vgl. § 5 Abs. 3 S. 2 und 3, § 15 Abs. 3 S. 3, § 26 Abs. 1 S. 1 UmwStG⁵²), aber auch konzeptionell beschreiten KStG und UmwStG unterschiedliche Wege. Die Unterschreitung von Haltefristen des UmwStG hat zur Folge, daß die Steuerneutralität der Umwandlung nicht gewährt wird bzw. rückwirkend entfällt⁵³. Einen noch anderen Weg geht § 21 UmwStG, der ohne zeitliche Begrenzung zur Steuerverhaftung aller in der Vergangenheit entstandenen und zukünftig entstehenden stillen Reserven in der Beteiligung führt. Demgegenüber versagt § 8b Abs. 4 KStG zeitlich begrenzt die Anwendung des Veräußerungsprivilegs, ohne daß die Steuerfolgen der vorausgegangenen Einbringung berührt werden. Soweit der Mißbrauchsvermeidungszweck der jeweiligen Regelungen darauf gerichtet ist, Steuerstatusverbesserungen des Verkäufers durch prä- oder postaquisitorische Umwandlungen zu verbessern, sollten sich auch die Rechtsfolgen entsprechen. Dabei ist insbesondere im Hinblick auf andere an der Umwandlung beteiligte Personen die Versagung der Steuerstatusverbesserung gegenüber einer nachträglichen Besteuerung der gesamten übergegangenen stillen Reserven vorzugswürdig⁵⁴.

Gleichzeitig muß die Anwendung der Ausnahmenvorschrift des § 8b Abs. 4 S. 1 KStG auf die Fälle beschränkt werden, in denen es aufgrund Umwandlung tatsächlich zu einer Steuerstatusverbesserung kommt. Insofern ist es zu begrüßen, daß der *Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG)*⁵⁵ nunmehr durch Neufassung von § 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 KStG sicherstellt⁵⁶, daß Einbringungen von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Körperschaften nach § 20 Abs. 1 S. 1 und § 23 Abs. 4 UmwStG nicht die siebenjährige Sperrfrist auslösen, obwohl hierbei nach der Rechtsprechung des BFH⁵⁷ ebenfalls einbringungsgeborene Anteile entstehen. Andererseits stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber im Rahmen von § 8b Abs. 4 KStG alle Fälle möglicher Steuerstatusverbesserungen durch Umwandlung bedacht hat. So ist erörtert worden, nicht nur im Fall der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile die Steuerfreiheit zeitlich beschränkt zu versagen, sondern auch im Fall der Abspaltung eines Teilbetriebs⁵⁸. Nimmt man jedoch die Rechtfertigung der Steuerfreiheit ernst, dann besteht in diesem Fall kein Bedürfnis für die Versagung der Steuerfreiheit. Schließlich erhält der Veräußerer bei Veräußerung der Anteile statt eines Teilbetriebs einen um die zukünftige Körperschaftsteuer gekürzten Veräußerungspreis. Wenn gefordert wird, auch den Fall der Spaltung in die Regelung des § 8b Abs. 4 KStG einzubeziehen, dann nur um den durch

die zeitliche Verschiebung des Besteuerungszugriffs bewirkten Steuervorteil⁵⁹ zu unterbinden⁶⁰.

d) Überprüfung des Konzepts der Reservenverdoppelung

Unter dem Aspekt der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze auf unter 1 % in § 17 Abs. 1 S. 1 EStG sollte zudem das Konzept der Verdoppelung stiller Reserven neu überdacht werden. Das Bedürfnis nach Steuerverstrickung einbringungsgeborener Anteile gemäß § 21 UmwStG geht durch die Absenkung der Besteuerungsgrenze auf unter 1 % drastisch zurück. Damit stellt sich die Frage, ob an diesem mit erheblichen steuersystematischen⁶¹ und praktischen Problemen verbundenen Parallelregime der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen weiterhin ein Bedürfnis besteht. Nach *Knobbe-Keuk*⁶² hat § 21 UmwStG seine Grundlage im Mißbrauchsvermeidungsgedanken. Es soll verhindert werden, daß stille Reserven des Betriebsvermögens steuerfrei durch Anteilsveräußerung realisiert werden können. Geht man davon aus, daß es sich bei der nur hälftigen Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c EStG) nicht um eine Steuervergünstigung handelt, sondern um eine Maßnahme zur Verhinderung von Anderthalbfach- und Doppelbelastungen⁶³, so reduziert sich das Mißbrauchspotential auf den Bereich der Beteiligungen unter 1 %. Diesbezüglich bestehen aber an der Berechtigung einer Mißbrauchsvermeidungsmaßnahme schon deshalb erhebliche Zweifel, weil es Gesellschaftern mit Zwerganteilen kaum möglich sein dürfte, in maßgeblicher Weise auf die Unternehmensstruktur einzu-

50 Und zwar auch in das (ausländische) Betriebsstättenvermögen einer ausländischen Personengesellschaft, vgl. *Schaumburg*, FS S. Widmann, 2000, S. 505 (516). Zur Bedeutung von § 8b Abs. 2 KStG für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte ferner unten B.III.3.

51 Zu Änderungswünschen der Wirtschaft (1 Jahr) und der Reaktion der Finanzverwaltung s. Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR Beilage zu Heft 11/2001, S. 7.

52 Andererseits aber auch 7 Jahre nach § 26 Abs. 2 S. 1 und 2 UmwStG. Hierin scheint der Grund für die Wahl der 7-Jahresfrist in § 8b Abs. 4 KStG zu liegen, da die Vorschrift auf § 8b Abs. 3 KStG i. d. F. der Bekanntmachung v. 22. 4. 1999 (BGBl. I 1999, 817) zurückzuführen ist, der wiederum die Mißbrauchsvermeidungsvorschrift für die damals nur für Auslandsbeteiligungen geltende Steuerbefreiung mit § 26 Abs. 2 UmwStG abstimmte.

53 Z. B. § 15 Abs. 3 S. 2–4, § 26 Abs. 2 UmwStG.

54 So auch *Hügel*, DStJG Bd. 17 (1994), S. 69 (111 f.); *Hügel* in IDW (Hrsg.), Reform des Umwandlungsrechts, 1993, S. 311.

55 BR-Drucks. 638/81 v. 17. 8. 2001.

56 Gesetzestechnisch ist die Klarstellung durch doppelte Negation allerdings wenig glücklich.

57 BFH v. 27. 3. 1996 – I R 83/95, BStBl. II 1997, 224 (225).

58 *Rödter*, DStJG Bd. 25 (2002), B.II.4b (im Druck).

59 Vgl. *Schön*, StuW 2001, 151 (158).

60 Dabei ist allerdings zuzugeben, daß sich mit dieser Argumentation die gesamte Mißbrauchsvermeidungsregel des § 8b Abs. 4 S. 1 KStG in Frage stellen ließe.

61 Man denke nur an das steuersystematisch nur schwer erklärbare Vorrangverhältnis von einbringungsgeborenen Anteilen gegenüber qua Betriebsvermögenszugehörigkeit steuerverstrickten Anteilen in BFH v. 27. 3. 1996 – I R 83/95, BStBl. II 1997, 224 (225).

62 *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 298 (302).

63 *Schön*, FR 2001, 387 f.; *Schön*, StuW 2000, 151 (155).

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

wirken⁶⁴. Verbleibende echte Mißbrauchsfälle könnten unter § 42 AO subsumiert werden.

Zudem ist der Gesetzgeber mit der Erstreckung von Veräußerungsgewinnbefreiung (§ 8 b Abs. 2 KStG) und Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c EStG) auch auf die im Kaufpreis mitvergüteten stillen Reserven erkennbar vom Konzept der identitätswahrenden Zuordnung stiller Reserven abgerückt. Stille Reserven werden nicht länger bei dem Steuerpflichtigen erfaßt, bei dem sie entstanden sind (dem Veräußerer der Anteile), sondern beim Erwerber.

2. Steuerneutraler Rechtsformwechsel statt Rechtsformneutralität?

Die Frage nach dem Stellenwert des Umwandlungssteuerrechts nach der Unternehmenssteuerreform stellt sich noch aus einer anderen Perspektive. Dem im Vorfeld der Unternehmenssteuerreform erhobenen Vorwurf mangelnder Rechtsformneutralität ist entgegenghalten worden, daß das Umwandlungssteuerrecht den steuerneutralen Wechsel von einer in die andere Rechtsform ermögliche, so daß vermeintlichen Rechtsformnachteilen jederzeit ausgewichen werden könne⁶⁵. Doch ob das Umwandlungssteuerrecht diese Funktion wirklich erfüllt, ist fraglich, denn hierzu bedarf es mehr als nur eines steuerneutralen Transfers stiller Reserven.

Beim Wechsel von der Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen kann sich die Halbeinkünftebesteuerung sämtlicher offener Rücklagen als massive Umwandlungsbremse auswirken. Insbesondere bietet die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen kei-

nen Ausweg aus der unbedachten Wahl der Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Wer dem Lockmittel des niedrigen Körperschaftsteuersatzes erlegen ist und die gegenüber dem Personenunternehmen deutlich ungünstigere Besteuerung ausgeschütteter Gewinne nicht hinreichend einkalkuliert hat⁶⁶, kann diesen Fehler für in der Vergangenheit realisierte Gewinne auch nicht durch Umwandlung wiedergutmachen. Im Gegenteil, ihm dürfte der Weg der Umwandlung angesichts der sofortigen Nachversteuerung aller offenen Rücklagen im Umwandlungszeitpunkt regelmäßig versperrt sein⁶⁷. Im Hinblick auf den lock-in-Effekt der Nachversteuerung offener Rücklagen könnte der Weg in die Kapitalgesellschaft erneut zur „Einbahnstraße“ werden. Indes handelt es sich hierbei nicht um ein originär umwandlungssteuerrechtliches Problem, sondern um einen grundsätzlichen Webfehler des Halbeinkünfteverfahrens⁶⁸. Einen Ausweg aus einer Mehrbelastung bietet die Umwandlung nur für die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft. Sie unterliegen im weiteren nur noch der Besteuerung bei den Personenunternehmern und können damit der kumulierten Belastung mit Körperschaft- und halber Einkommensteuer durch Umwandlung entzogen werden⁶⁹.

Im umgekehrten Fall des Wechsels vom Personenunternehmen in die Kapitalgesellschaft lassen sich stille Reserven ebenfalls sofort in das körperschaftsteuerliche Niedrigsteuersystem transportieren. Einen der entscheidenden Vorteile der Kapitalgesellschaft, die Steuerfreiheit bzw. Begünstigung der Beteiligungsveräußerung, kann der Steuerpflichtige hingegen wegen § 8 b Abs. 4 S. 1 KStG und § 3 Nr. 40 S. 4 EStG erst mit siebenjähriger Verzögerung in Anspruch nehmen. Mehr noch, der Wechsel der Rechtsform zwingt den Einbringenden, will er nicht Doppelbelastungen in Kauf nehmen, dazu, sich über den langen Zeitraum von sieben Jahren weiteren Umstrukturierungen, die mit der Veräußerung der im Zeichen der Reservenverdoppelung entstandenen einbringungsgeborenen Anteile einhergehen, zu enthalten. Er steht damit erst nach sieben Jahren einem Unternehmer gleich, der stille Reserven von Anfang an in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet hat.

B. Öffnung des UmwStG für grenzüberschreitende Umwandlungen

I. Zunahme internationaler Umwandlungen aufgrund geänderter steuerlicher Rahmenbedingungen

75% aller Umwandlungen weisen Auslandsbezug auf⁷⁰. Diese Tendenz könnte sich angesichts der Unternehmenssteuerreform geänderter Rahmenbedingungen sogar noch verstärken. Erweist sich in Zukunft die Betriebsstätte gegenüber einer Tochtergesellschaft als in mancher Hinsicht vorteilhaft, so kann sich hieraus ein erhöhter Umstrukturierungsbedarf ergeben. Durch Einschaltung einer ausländischen Betriebsstätte läßt sich die Folge des § 8 b Abs. 5 KStG umgehen; inländische Betriebsstätten können helfen, die thin capitalisation rules des § 8 a KStG auszuschalten⁷¹. Zudem bietet die inländische Betriebsstätte gegenüber der Tochtergesellschaft den Vorteil, daß keine Kapitalertragsteuer zum Abzug kommt, wobei die Betriebsstätte nunmehr wie die Tochtergesellschaft dem einheitlich niedrigen Körperschaftsteuersatz von 25% unterliegt. Schließlich bedeutet die Abkehr vom Anrechnungsverfahren mit seiner isolationistischen Beschränkung auf natio-

64 Vgl. insoweit auch die frühere Rechtsprechung BFH v. 28.7.1960 – IV 27/59 U, BStBl. III 1960, 403 = GmbHR 1960, 224, zu der Frage der Einflußnahmemöglichkeit des Einbringenden.

65 *Watrin*, DSZ 1999, 238 (241); ferner Brühler Empfehlungen, BB 1999, 1188 (1189); in diese Richtung auch BFH v. 24.2.1999 – X 171/96, BStBl. II 1999, 450 (463).

66 Vgl. *Häflacher/Wendlandt*, GmbHR 2001, 793 ff.; *Tischer*, FR 2000, 1009 ff.; *Hey*, DStJG Bd. 24 (2001), S. 155 (187); *Hey*, DStJG Sonderband, (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 5 (12).

67 *Patt* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 UmwStG Anm.R 16: „wirtschaftliches Umwandlungsverbot“.

68 Ein Einsperreffekt, der sich als Umwandlungsbremse erweisen konnte, war bei zunehmender Spreizung zwischen Körperschaftsteuerthesaurierungs- und Einkommensteuerspitzensatz allerdings schon unter dem alten Körperschaftsteuersystem bekannt, vgl. *Kessler/Schmidt*, DB 2000, 2032 (2034).

69 Glücklicherweise ist der Gesetzgeber trotz der Ersetzung des Vollarrechnungssystems durch das (abgemilderte) klassische System des Halbeinkünfteverfahren nicht zu dem Rechtszustand des klassischen Systems vor 1977 zurückgekehrt, in dem § 15 KStG 1976 sicherstellte, daß die zu Lasten der Körperschaftsteuer gebildeten stillen Reserven im letztmöglichen Zeitpunkt der Körperschaftsteuer unterworfen wurden, vgl. hierzu *Herrmann/Heuer/Raupach* (61. Lfg. Okt. 1964), § 15 KStG Anm. 4b, 24; *Rudolf Thiel*, FS W. Flume, 1978, S. 281 (282 ff.); ferner *Hahn* in IDW (Hrsg.), Reform des Umwandlungsrechts, 1993, S. 286, der diese Konsequenz für gerechtfertigt erachtete.

70 So für das Jahr 1992 *Gundel* in IDW (Hrsg.), Reform des Umwandlungsrechts, 1993, S. 279. Diese Tendenz dürfte sich eher noch verstärkt haben.

71 *Prinz* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 a KStG Anm.R 7. Bei bloßer Zwischenschaltung einer Betriebsstätte ist allerdings § 8 a Abs. 5 KStG zu beachten.

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

nale Sachverhalte insgesamt eine erhebliche Erleichterung für grenzüberschreitende Unternehmensstrukturen.

Damit ist die Öffnung des Umwandlungssteuerrechts für grenzüberschreitende Umwandlungen eine der dringlichsten Reformaufgaben des Unternehmenssteuerrechts⁷². Daß diese Aufgabe aktuell in Angriff genommen würde, ist indes nicht ersichtlich. Die Arbeitsgruppe zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts hielt u.a. mit Hinweis auf die noch im Entwurfsstadium befindliche 10. gesellschaftsrechtliche EU-Richtlinie zur grenzüberschreitenden Verschmelzung⁷³ das Thema für zu komplex, um es kurzfristig zu bewältigen⁷⁴. Dementsprechend enthält auch der Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (*UntStFG*)⁷⁵, von § 12 Abs. 2 KStG einmal abgesehen, keine Erleichterungen für internationale Umstrukturierungen.

II. Das Grundproblem grenzüberschreitenden Reserventransfers

Bei rein nationalen Umstrukturierungsfällen führt der Verzicht auf die Besteuerung im Zeitpunkt des Reserventransfers lediglich zu einem Besteuerungsaufschub. Der Steuerverzicht wird keineswegs endgültig geleistet, im Gegenteil, Vorschriften wie § 21 UmwStG stellen nicht nur die Besteuerung in der Vergangenheit erwirtschafteter stiller Reserven sicher, sondern bewirken eine zusätzliche Steuerhaftung zukünftig entstehender stiller Reserven. Damit wird zugleich deutlich, wo die Grenzen einer Öffnung des UmwStG für grenzüberschreitende Umwandlungen liegen. Will der Gesetzgeber nicht endgültig auf sein Besteuerungsrecht verzichten, kann der Besteuerungsaufschub nur solange gewährt werden, wie die stillen Reserven in der deutschen Steuerhoheit verstrickt bleiben⁷⁶.

Dabei ist die einseitige⁷⁷ Öffnung des UmwStG für grenzüberschreitende Umwandlungen mit der Schwierigkeit behaftet, daß der Gesetzgeber – unter Einbeziehung des Doppelbesteuerungsrechts – zunächst genau analysieren muß, wann der Reserventransfer zum Verlust des Besteuerungsrechts führt, um dann bei grundsätzlicher Gleichstellung der grenzüberschreitenden mit der nationalen Umwandlung für diese Fälle Entstrickungsklauseln als Tatbestände einer ultima ratio-Besteuerung zu formulieren. Angesichts der Vielzahl unterschiedlicher Fallgestaltungen, die sich im Hinblick darauf ergeben, ob es sich bei den an der Umwandlung beteiligten Akteuren um unbeschränkt, beschränkt oder nicht im Inland steuerpflichtige Rechtsträger und Gesellschafter handelt, ob der übertragene Vermögensgegenstand im In- oder Ausland steuerverhaftet ist und ob er in ein in- oder ausländisches Betriebsvermögen überführt wird, sind differenzierende Lösungen unausweichlich.

III. Überblick über den status quo

1. Fusionsrichtlinie als rechtliche Grundlage und Maßstab für die Beurteilung des nationalen Umwandlungssteuerrechts

Rechtliche Grundlage der Öffnung des nationalen Umwandlungssteuerrechts für EU-Auslandssachverhalte ist die Fusionsrichtlinie (FRL)⁷⁸. Die Fusionsrichtlinie zielt auf die Herstellung von Wettbewerbsneutralität, sowohl was die Frage des grenzüberschreitenden steuerneutralen Reserventransfers (Art. 4 FRL) angeht, als auch in Bezug auf den Übergang von Verlustvorträgen (Art. 6 FRL).

Dabei verfolgt die Fusionsrichtlinie ein moderates Konzept, indem sie das Recht der Mitgliedstaaten, die unter ihrer Steuerhoheit gebildeten stillen Reserven zu besteuern, vom Grundsatz her anerkennt. Die Mitgliedstaaten werden lediglich zu einem Besteuerungsaufschub verpflichtet, nicht jedoch zu einem Verzicht zugunsten eines anderen Mitgliedstaats⁷⁹. Soweit stille Reserven endgültig aus dem Besteuerungszugriff ausscheiden, kann die Steuerneutralität der Umwandlung versagt werden, auch wenn es hierdurch zu einer Erschwerung der von Art. 43 EGV garantierten ungehinderten Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat kommt. Damit ist das Fiskalinteresse der Mitgliedstaaten im Rahmen der Fusionsrichtlinie Rechtfertigungsgrund⁸⁰, was in gewissem Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH steht, der rein fiskalische Interessen der Mitgliedstaaten zur Rechtfertigung von Diskriminierungen grundsätzlich nicht anerkennt⁸¹. Allenfalls ließe sich auf das Kohärenzprinzip zurückgreifen⁸², wenn man argumentiert, daß der Bildung stiller Reserven, z.B. durch Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und Bewertungsfreiheiten, ihre Besteuerung bei Realisierung kohärent ist. Dann würde es aber grundsätzlich ausreichen, wenn sichergestellt ist, daß die stillen Reserven bei Realisation im anderen Staate einer entsprechenden Besteuerung unterliegen.

Auch der subjektive Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie ist eng umgrenzt. Begünstigt werden nur Kapitalgesellschaften (Art. 3 FRL)⁸³. Der völlige Ausschluß

72 Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR Beilage zu Heft 11/2001, S. 8.

73 Vorschlag einer 10. RL des Rates nach Art. 54 Abs. 3 Buchst. g des Vertrags über die grenzüberschreitende Verschmelzung von Aktiengesellschaften v. 14. 1. 1985, ABl. EG Nr. C 23 v. 25. 1. 1985, S. 11.

74 Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR Beilage zu Heft 11/2001, S. 9, 38 (stärkere Berücksichtigung grenzüberschreitender Umwandlungen als „Entwicklungsperspektive“).

75 BR-Drucks. 638/81 v. 17. 8. 2001.

76 Widmann, DStJG Bd. 4 (1981), S. 163 (164); Thiel, GmbHR 1994, 277 (278).

77 Ein grenzüberschreitender steuerneutraler Reserventransfer, der mit einem Verzicht auf Besteuerungsrechte oder auch nur der Gefahr des Verlust verbunden ist, kann nur auf Gegenseitigkeit erwartet werden, zutreffend Thiel, GmbHR 1994, 277 (278).

78 Richtlinie des Rates v. 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, (90/434/EWG), EG ABl. Nr. L 225 v. 20. 8. 1990 S. 1.

79 Tumpel, DStJG Bd. 23 (2000), S. 321 (367).

80 Knobbe-Keuk, DB 1991, 298; Knobbe-Keuk, EC Tax Review 1994, 72 (83); Tumpel, DStJG Bd. 23 (2000), S. 321 (368); Starlinger, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, Wien 1999, S. 226; Dietrich, Sitzverlegung im Binnenmarkt und ihre Besteuerung, 2001, S. 220 ff., dieser als einziger mit einer ausführlichen Begründung.

81 Z.B. EuGH v. 16. 7. 1998 – Rs. C-264/96, EuGHE I 1998, 4695 Rz. 28 („Imperial Chemical Industries“ [ICI]); EuGH v. 21. 9. 1999 – Rs. C-307/97, EuGHE I 1999, 6161 Rz. 50 = GmbHR 1999, 1149 – *Compagnie de Saint Gobain*; Schuch in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht, 1996, S. 99 (128); Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG Anm. 112.

82 So Dietrich, Sitzverlegung im Binnenmarkt und ihre Besteuerung, 2001, S. 220 ff. (S. 222 ff., 231).

83 Kritik am zu engen Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie Gundel in IDW (Hrsg.), Reform des Umwandlungsrechts, 1993, S. 279; Knobbe-Keuk, DB 1991, 298 (304).

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

von Personenunternehmen, sowohl was die Einbringung in als auch durch Personenunternehmen angeht, steht in Widerspruch zum gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz⁸⁴. Eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer grenzüberschreitender Umstrukturierungen in unterschiedlichen Rechtsformen⁸⁵ ist nicht ersichtlich. Jedenfalls kann der auf Kapitalgesellschaften beschränkte Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie nicht als Legitimation dafür herhalten, in nicht von der Richtlinie erfaßten Fällen grenzüberschreitender Umstrukturierungen die Steuerneutralität auch dann zu versagen, wenn die Reserven im Inland steuerverhaftet bleiben. Die Diskriminierungsverbote, hier insbesondere die Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot⁸⁶, gelten über den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie hinaus unmittelbar⁸⁷.

Angesichts des begrenzten Verpflichtungsgehalts der Fusionsrichtlinie kann die berechtigte Forderung nach Einbeziehung auch von Drittstaatsverhältnissen erhoben werden, soweit es bei fortbestehender Steuerhaftung nur um den bloßen Steueraufschub geht⁸⁸. Zwar besteht – außer im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG⁸⁹ – keine rechtliche

Verpflichtung zur Ausdehnung auch auf Drittstaatsverhältnisse, ein Gebot internationaler Wettbewerbsneutralität ist es allemal⁹⁰.

2. Zwang zu Umweggestaltungen mangels grenzüberschreitender Umwandlungsmöglichkeit; partielle Regelungen in § 20, § 23 UmwStG

Ungeachtet der Bedürfnisse der Praxis beschränkt § 1 Abs. 1 S. 1 UmwStG anknüpfend an § 1 Abs. 1 UmwG den Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes auf die Umwandlung inländischer Rechtsträger, d. h. sowohl übertragende als auch übernehmende Körperschaft müssen ihren Sitz im Inland haben. Zusätzlich stellt § 1 Abs. 5 UmwStG klar, daß das UmwStG nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gilt.

Nur in engen Grenzen werden grenzüberschreitende EU-Sachverhalte Inlandssachverhalten gleichgestellt. Umgesetzt wurde die Fusionsrichtlinie für die grenzüberschreitende Einbringung von Unternehmensteilen (§ 23 Abs. 1–3 UmwStG) und für den grenzüberschreitenden Anteils-tausch (§ 23 Abs. 4 UmwStG) innerhalb der EU⁹¹. Die Regeln sind ein Torso geblieben. Der grenzüberschreitenden Verschmelzung und Spaltung fehlt nach wie vor der zivilrechtliche Unterbau, so daß die Forderung der Fusionsrichtlinie nach Steuerneutralität insoweit ins Leere geht. Jedenfalls hat sich der deutsche Gesetzgeber bisher auf den Standpunkt gestellt, daß es diesbezüglich zum jetzigen Zeitpunkt keine Notwendigkeit der Umsetzung der Fusionsrichtlinie gebe⁹².

Die Praxis behilft sich derweil ersatzweise mit Einbringungstatbeständen. Dabei kann zwar der Einbringungsvorgang selbst steuerneutral nach § 20, § 23 UmwStG vollzogen werden. Zur Aufdeckung stiller Reserven kommt es jedoch spätestens bei der Liquidation des inländischen Rechtsträgers, und zwar auch dann, wenn inländisches Betriebsvermögens weiterhin in Deutschland steuerverhaftet bleibt⁹³.

3. Erleichterung internationaler Umwandlungen durch § 4 Abs. 7 S. 1 UmwStG und § 8b Abs. 2 KStG

Eine wesentliche Erleichterung erfahren grenzüberschreitende Umwandlungen allerdings durch § 8b Abs. 2 KStG⁹⁴. § 8b Abs. 2 KStG ermöglicht in Zukunft, soweit Kapitalgesellschaften beteiligt sind, die steuerneutrale Hineinverschmelzung und -spaltung von Kapital- auf Personengesellschaften, da Gewinne aus der sich an die Einbringung anschließenden Liquidation der einbringenden Kapitalgesellschaft steuerbefreit sind. Auch grenzüberschreitende Hineinverschmelzungen und -spaltungen von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften sind zumindest innerhalb der Europäischen Union steuerneutral möglich, weil bezüglich des ersten Umwandlungsschritts der Einbringung § 23 UmwStG Steuerneutralität gewährleistet. Bezüglich der sich anschließenden Liquidationsbesteuerung greift, soweit Kapitalgesellschaften beteiligt sind, wiederum § 8b Abs. 2 KStG ein⁹⁵, wobei allerdings bei Auskehrung einbringungsgeborener Anteile die siebenjährige Haltefrist des § 8b Abs. 4 S. 1 KStG einzuhalten ist. Dagegen kommt es bei Herausverschmelzung auf eine ausländische Personengesellschaft im Zuge der sich an die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten anschließenden Auskehrung der Anteile an der

84 *Tumpel*, DStJG Bd. 23 (2000), S. 321 (339); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1999, S. 161.

85 Zur europarechtlichen Dimension des Gebots der Rechtsformneutralität vgl. EuGH v. 28. 1. 1986 – Rs. 270/83, EuGHE 1986 I, 273 – „*avoir fiscal*“; dazu *Herzig* in *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk*, 1997, S. 627, 633 ff.

86 EuGH v. 27. 9. 1988 – Rs. 81/87, EuGHE I 1988, 5483 – „*Daily Mail*“; für Beschränkungen durch den Heimat-/Herkunftsstaat EuGH v. 16. 7. 1998 – Rs. C-264/96, EuGHE I 1998, 4695, 4722 ff. – „*Imperial Chemical Industries*“ (ICI); hierzu mit umfangreichem Schrifttumsnachweis *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, Wien 1999, 78 ff.

87 Vgl. *Tumpel*, DStJG Bd. 23 (2000), S. 321 (368).

88 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 2000, § 17 Rz. 17.76.

89 Sehr weitgehend bezüglich der Möglichkeit von Angehörigen aus Drittstaaten, sich auf Art. 3 Abs. 1 GG zu berufen, *Schaumburg*, DStJG Bd. 24 (2001), 225 (231 f.).

90 S. z. B. *Sarrazin*, ZGR 1994, 66 (71). Ob die Beschränkung der ultima ratio Besteuerung auf die Fälle, in denen Deutschland das Besteuerungsrecht verliert, zugleich ein zwingendes Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips ist (so scheinbar *Schaumburg*, FS S. Widmann, 2000, S. 505 [512]), scheint mir hingegen zweifelhaft. Vielmehr handelt es sich lediglich um eine zulässige Einschränkung der Reinvermögenszugangstheorie im Rahmen des Markteinkommensbegriffs, vgl. *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 356 f.

91 Durch StÄndG v. 29. 2. 1992, BGBl. I 1992, 297.

92 Krit. bezüglich der Tragfähigkeit der Begründung dieser Zurückhaltung des deutschen Gesetzgebers *Momen*, Steuerneutralität grenzüberschreitender Spaltungen von Kapitalgesellschaften im deutschen Ertragsteuerrecht, 1997, S. 498 ff.; *Herzig/Förster*, DB 1992, 959 (962 f.).

93 Ausführlich zu den steuerlichen Folgen der verschiedenen Fallgestaltungen grenzüberschreitender Umwandlungen *Thiel*, GmbHHR 1994, 277 ff.; *Herzig* in *Schaumburg/Piltz*, Internationales Umwandlungssteuerrecht, 1997, S. 127 ff.; *Schaumburg*, GmbHHR 1996, 501 ff., 585 ff., und zu inländischen Umwandlungen mit Auslandsbezug *Schaumburg*, GmbHHR 1996, 414 ff.

94 S. hierzu das Praxisbeispiel von *Hernler*, IWB 2000, Gruppe 1, Fach 3, S. 1643 ff.; bereits zu der wesentlich weniger weit reichenden Vorschrift § 8b Abs. 2 KStG a.F. *Momen*, Steuerneutralität grenzüberschreitender Spaltungen von Kapitalgesellschaften im deutschen Ertragsteuerrecht, 1997, S. 346; *Albrecht* in *Haritz/Benkert*, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 23 Rz. 253.

95 *Schaumburg*, FS S. Widmann, 2000, S. 505 (524).

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

ausländischen Personengesellschaft weiterhin zur steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven.

Bei einer Reform der Besteuerung grenzüberschreitender Umwandlungen müssen die Wertungen des § 8b Abs. 2 KStG berücksichtigt werden. § 8b Abs. 2 KStG macht die Steuerfreiheit der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nicht davon abhängig, ob eine Besteuerung der stillen Reserven der Kapitalgesellschaft sichergestellt ist, insbesondere kommt es nicht darauf an, ob das Besteuerungsrecht bezüglich der später zu realisierenden stillen Reserven der Kapitalgesellschaft beim deutschen Fiskus liegt. Dabei ist zu bedenken, daß § 8b Abs. 2 KStG sich auf jedwede Auslandskonstellation bezieht, also sowohl die Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Körperschaften als auch durch beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften begünstigt, daß die Vorschrift nicht danach differenziert, wer Erwerber der Beteiligung ist, mit welchen Werten die erworbenen Wirtschaftsgüter in der Bilanz der übernehmenden Gesellschaft angesetzt werden und daß sie sich schließlich nicht auf EU-Sachverhalte beschränkt.

Andererseits löst § 8b Abs. 2 KStG, anders als die Ausführungen des Fortentwicklungsberichts gelegentlich suggerieren mögen⁹⁶, keineswegs alle Probleme grenzüberschreitender Umwandlungen. Schließlich wird die Veräußerungsgewinnbefreiung nur Körperschaften gewährt und beschränkt sich auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an bzw. der Liquidation von Körperschaftsteuer-subjekten, während an der Umwandlung beteiligte natürliche Personen mit ihren Übernahmegewinnen dem Halbeinkünfteverfahren (§ 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG) unterliegen. Hierin besteht auch eine der Schwierigkeiten, das Umwandlungssteuergesetz an die Wertungen von § 8b Abs. 2 KStG anzupassen, da die umwandlungssteuergesetzlichen Vorschriften häufig nicht danach differenzieren, ob der an einer Umwandlung Beteiligte (Einbringende) natürliche Person oder Kapitalgesellschaft ist⁹⁷.

IV. Notwendige Reformmaßnahmen

1. Kurzfristige Reformnotwendigkeiten

a) Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften

(1) Einbeziehung von Einbringungen in beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften

Derzeit beschränkt sich die Möglichkeit steuerneutraler Einbringung von Teilbetrieben, Betrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft auf die Einbringung in unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG) oder in EU-Kapitalgesellschaften (§ 23 Abs. 1–3 UmwStG). Dagegen führt die Einbringung in eine in einem Drittstaat ansässige beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft als Tauschvorgang zur Aufdeckung der stillen Reserven. Im Hinblick auf die Entstrickungsklausel des § 20 Abs. 3 UmwStG könnte § 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG in der Weise auch auf Drittstaatsverhältnisse ausgedehnt werden, daß generell auch bei Einbringungen in beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften der aufnehmenden Gesellschaft ein Wertansatzwahlrecht eingeräumt wird⁹⁸, solange die Verwirklichung des deutschen Besteuerungsrechts bezüglich der in den eingebrachten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven sichergestellt ist. Hierzu könnte

zusätzlich zu der Entstrickungsklausel des § 20 Abs. 3 UmwStG, die sich auf die im Gegenzug zu der Einbringung erhaltenen Anteile bezieht, eine auf die eingebrachten Vermögenswerte bezogene Entstrickungsklausel aufgenommen werden, die gewährleistet, daß die stillen Reserven in den eingebrachten Vermögensgegenständen weiterhin im Inland steuerpflichtig bleiben⁹⁹. Dies würde der derzeitigen Praxis der Reservenverdoppelung entsprechen.

(2) Einschränkung der Entstrickungsklausel des § 20 Abs. 3 UmwStG

Gleichzeitig stellt sich jedoch die Frage, ob die anteilsbezogene Entstrickungsklausel des § 20 Abs. 3 UmwStG mit ihrer derzeitigen Reichweite beibehalten werden sollte. Negative Auswirkungen hat die Vorschrift vor allem für Steuerausländer, die ihre Beteiligung im Privatvermögen halten und infolge der Einbringung einbringungsgeborene Anteile nach § 21 UmwStG erwerben¹⁰⁰. Da § 21 UmwStG Gewinne aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile § 16 EStG zuordnet und eine inländische Betriebsstätte, welche die Erfassung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG ermöglichen würde, nicht vorliegt, hat Deutschland unabhängig vom Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens kein Besteuerungsrecht. Mithin ist die aufnehmende Kapitalgesellschaft zum Teilwertansatz gezwungen.

§ 20 Abs. 3 UmwStG ist Ausdruck der Reservenverdoppelungstechnik, folglich kommt es nicht darauf an, ob das Besteuerungsrecht bezüglich der Wirtschaftsgüter selbst fortbesteht¹⁰¹. Die Arbeitsgruppe zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts hat diesen Ansatz nicht in Frage gestellt, wohl um dem Konflikt einer Besserstellung auslandsbezogener gegenüber rein nationalen Umwandlungen aus dem Weg zu gehen¹⁰², und sich insbesondere gegen eine Stundungslösung ausgesprochen, die es ermöglicht hätte, auch bei Beteiligung von ausländischen Steuerpflichtigen einen Buchwertansatz zu wählen und die sich aus einem höheren Teilwertansatz ergebende Steuer bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile zu stunden¹⁰³. In der Tat gibt es für eine derartige Lösung keine Veranlassung, solange man am Grundkonzept der Reservenverdoppelung uneingeschränkt festhält. Versteht man die Ver-

⁹⁶ Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR Beilage zu Heft 11/2001, S. 10.

⁹⁷ Ohne Differenzierung z.B. § 20 Abs. 1 S. 1, § 23 Abs. 4 UmwStG; anders demgegenüber § 23 Abs. 1–3 UmwStG.

⁹⁸ So insbesondere *Schaumburg*, GmbHR 1996, 501 (508); *Schaumburg*, FS S. Widmann, 2000, S. 505 (524).

⁹⁹ Als Vorbild können § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG dienen.

¹⁰⁰ Mit der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG hat das Problem zwar an Bedeutung verloren, besteht aber für Beteiligungen unter 1% fort. Zu der Streitfrage des Verhältnisses zwischen § 21 UmwStG und § 17 EStG mit dem Folgeproblem der Anwendbarkeit von § 49 Abs. 1 Nr. 2e EStG s. *Dreimel*, Ertragsteuerliche Folgen inländischer Verschmelzungen mit Auslandsbezug, 2001, S. 211 und allgemein *Widmann* in *Widmann/Mayer*, § 21 UmwStG Rz. 314f. (Vorrang von § 21 UmwStG).

¹⁰¹ *Friedrichs* in *Haritz/Benkert*, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 20 Rz. 166; *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 298 (305).

¹⁰² *Sarrazin*, ZGR 1994, 66 (74).

¹⁰³ Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR Beilage zu Heft 11/2001, S. 10. Da im Zeitpunkt der Einbringung feststehe, daß das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen definitiv verlorengelange, bedürfe es einer großzügigen Stundung nicht.

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

doppelung der stillen Reserven jedoch in erster Linie als Instrument zur Vermeidung von Mißbräuchen, so stellt die sofortige Gewinnrealisierung in all jenen Fällen eine unverhältnismäßige Maßnahme dar¹⁰⁴, in denen das Besteuerungsrecht bzgl. der stillen Reserven des übertragenen Vermögens im Inhalt erhalten bleibt.

b) Grenzüberschreitender Anteilstausch

(1) Buchwertverknüpfung über die Grenze

Anders als die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen führt der grenzüberschreitende Anteilstausch zum Verlust des Besteuerungsrechts an den hingegebenen Anteilen¹⁰⁵. Dies rechtfertigt die Beschränkung der von der Fusionsrichtlinie geforderten Steuerneutralität auf EU-Sachverhalte. Indes stellt § 23 Abs. 4 S. 1 UmwStG die Steuerneutralität des grenzüberschreitenden Anteilstauschs zwischen EU-Kapitalgesellschaften durch den Verweis auf § 20 Abs. 4 UmwStG unter die Voraussetzung der Buchwertverknüpfung. Diese „Buchwertverknüpfung über die Grenze“ hat keine Grundlage in der Fusionsrichtlinie. Art. 8 Abs. 2 FRL verpflichtet die Gesellschafter der erwerbenden Gesellschaft zur Buchwertfortführung¹⁰⁶, nicht hingegen die aufnehmende Gesellschaft und läßt damit für eine Verdoppelung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven keinen Raum¹⁰⁷.

§ 8 b Abs. 2 KStG stellt die Sinnhaftigkeit der Buchwertverknüpfung zudem insofern in Frage, als es bei der einbringenden Kapitalgesellschaft auch bei Aufdeckung der stillen Reserven der Beteiligung nicht zu einer Besteuerung kommt¹⁰⁸. Auch das Argument der Vermeidung einer (mißbräuchlichen) Verbesserung des Steuerstatus dürfte im Hinblick auf das Veräußerungsprivileg des § 8 b

Abs. 2 KStG, mit dem Deutschland nunmehr selbst in großem Stil steuerfreie Anteilsveräußerungen zuläßt, kaum noch durchschlagen, zumal derartigen Mißbrauchsabsichten bereits durch § 26 Abs. 2 UmwStG Rechnung getragen ist¹⁰⁹.

Andererseits ist das Problem der grenzüberschreitenden Buchwertverknüpfung mit § 8 b Abs. 2 KStG auch nicht aus der Welt geschafft, denn Einbringender i. S. v. § 23 Abs. 4 UmwStG kann – anders als in den Fällen der § 23 Abs. 1–3 UmwStG – auch eine natürliche Person sein, die mit ihrem Einbringungsgewinn dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt.

(2) Veräußerung einbringungsgeborener Anteile durch die aufnehmende EU-Kapitalgesellschaft (§ 26 Abs. 2 UmwStG)

§ 26 Abs. 2 UmwStG beendet den Besteuerungsaufschub in Fällen des Anteilstauschs über die Grenze, wenn die eingebrachten Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert werden. Verhindert werden soll, daß die übernehmende ausländische Gesellschaft die stillen Reserven durch Veräußerung der Beteiligung zu günstigen Steuerbedingungen aufdeckt und sodann den auf diese Weise realisierten Gewinn an die deutsche Muttergesellschaft ausschüttet, wo er aufgrund des (internationalen) Schachtelprivilegs keiner weiteren Besteuerung mehr unterliegt (§ 8 b Abs. 1 KStG).

Seit langem bestehen Bedenken, ob die Ausgestaltung von § 26 Abs. 2 UmwStG eine ausreichende Ermächtigung in Art. 11 Abs. 1 Buchst. a FRL findet¹¹⁰. Die Fortentwicklungsarbeitsgruppe hat jedoch nicht die europarechtlichen Bedenken aufgegriffen, sondern allein die Konsequenzen untersucht, die sich für § 26 Abs. 2 UmwStG aus dem innerstaatlichen Systemwechsel zur allgemeinen Veräußerungsgewinnbefreiung ergeben. Jedenfalls im Anwendungsbereich von § 8 b Abs. 2 KStG ist eine Mißbrauchsvermeidung durch § 26 Abs. 2 UmwStG nicht mehr zu rechtfertigen, da der deutsche Gesetzgeber mit dem allgemeinen Veräußerungsprivileg zu erkennen gibt, daß er in der steuerfreien Realisierung stiller Reserven durch Anteilsverkauf statt durch die steuerbare Realisierung durch unmittelbaren Verkauf der die Reserven enthaltenen Wirtschaftsgüter – außer in den Fällen des § 8 b Abs. 4 KStG – keinen Mißbrauch sieht. Indes hält die Arbeitsgruppe die Regelung trotz § 8 b Abs. 2 KStG im Hinblick auf natürliche Personen als Einbringende für unverzichtbar. Der *Entwurf des Gesetzes zur Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform (UntStFG)*¹¹¹ hält ebenfalls an § 26 Abs. 2 KStG fest und weitet die Vorschrift zur Vermeidung einer Umgehung der Nachversteuerung durch Ketteneinbringungen – noch dazu rückwirkend für alle Veräußerungen oder Übertragungen ab dem 15.8.2001 (§ 27 Abs. 8 S. 3 UntStFG-E)¹¹² – sogar noch aus.

Es mag zutreffen, daß für die Fälle, in denen ein Veräußerungsgewinn nicht § 8 b Abs. 2 KStG, sondern § 17, § 23 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c und j EStG unterfällt, weiterhin ein fiskalisches Bedürfnis für die Regelung besteht. Eine europarechtliche Überprüfung bleibt die Arbeitsgruppe jedoch schuldig, insbesondere hat sie keine Folgerungen aus der Rechtssache *Leur Bloem*¹¹³ gezogen, obwohl diese nahelegt, daß weder die lange Frist von sieben Jahren¹¹⁴, noch die Ausgestaltung als unwiderlegbare Vermutung, die einer auf Einzelfälle beschränkten Mißbrauchs-

¹⁰⁴ *Tumpel*, DSJG Bd. 23 (2000), S. 321 (368); *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 298 (305).

¹⁰⁵ *Tumpel*, DSJG Bd. 23 (2000), S. 321 (368 f.).

¹⁰⁶ D. h., daß die im Austausch für die eingebrachte Beteiligung erhaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft mit dem Buchwert der eingebrachten Beteiligung angesetzt werden müssen.

¹⁰⁷ Mit ausführlicher Begründung *Widmann* in *Widmann/Mayer*, § 23 UmwStG Rz. 214 ff.; ferner *Thömmes*, JbFSt 1993/1994, 67 ff.; *Herzig*, DB 1993, 1 (4); *Saß*, DB 1993, 1894; *Bärtels*, IStR 1999, 462 (463); *Schulz/Geismar*, DStR 2001, 1078 (1084).

¹⁰⁸ So schon für § 8 b Abs. 2 KStG a. F. *Thiel*, GmbHR 1994, 277 (281); zu Unterschieden zwischen § 8 b Abs. 2 KStG und § 23 Abs. 4 UmwStG *Widmann* in *Widmann/Mayer*, § 23 UmwStG (StSenkG) Rz. 5 ff.

¹⁰⁹ *Thömmes*, JbFSt 1993/1994, 70 (74).

¹¹⁰ *Grotherr*, BB 1992, 2259 (2267 f.); *Eilers*, DB 1993, 1156 (1157 ff.); *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (343); a. A. *Widmann* in *Widmann/Mayer*, § 26 UmwStG Rz. 140.

¹¹¹ BR-Drucks. 638/81 v. 17. 8. 2001.

¹¹² Da es sich um mit Abschluß des der Übertragung zugrundeliegenden Rechtsgeschäft abgeschlossene Dispositionen handelt, bestehen im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des BVerfG (BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, S. 67 ff. [Schiffs- und Flugzeugbeteiligungen]) berechtigte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Rückwirkungsanordnung.

¹¹³ EuGH v. 17. 7. 1997 – Rs. C-28/95, EuGHE I 1997, 4161.

¹¹⁴ S. die Kritik von *Eilers*, DB 1993, 1156; *Förster/Dautzenberg*, DB 1993, 645 (649); *Wassermeyer*, DStR 1992, 57 (61); a. A. *Sarrazin*, ZGR 1994, 66 (72), der die Frist für angemessen hält.

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform

vermeidungsvorschrift widerspricht¹¹⁵, zu rechtfertigen sind. Auch wenn § 8 b Abs. 4 KStG ebenfalls zur Mißbrauchsvermeidung eine siebenjährige Behaltfrist anordnet, kann sich der Gesetzgeber bezüglich § 26 Abs. 2 UmwStG nicht auf die Wertungen des nationalen Rechts stützen, sondern muß sich an Art. 11 der FRL und der Auslegung dieser Vorschrift in *Leur Bloem* orientieren.

c) Anwendung von § 13 UmwStG auch auf ausländische Umwandlungen

§ 13 UmwStG regelt die Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft im Fall der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften. Die Vorschrift ist gemessen am Grundsatz der ultima ratio-Besteuerung einerseits zu weit, andererseits zu eng gehalten. § 13 UmwStG differenziert weder danach, ob die am Anteilstausch beteiligten Gesellschafter beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind, noch ob die ausgetauschten Anteile zu einem in- oder ausländischen Betriebsstättenvermögen gehören. Die Möglichkeit des steuerneutralen Transfers der stillen Reserven auf die neu erworbenen Anteile beschränkt sich jedoch aufgrund von § 1 Abs. 1 UmwStG auf inländische Verschmelzungen. Diese Beschränkung ist vor dem Hintergrund einer ultima ratio-Besteuerung nicht erforderlich. Bleibt der an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligte unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner auch nach der Verschmelzung mit den neuen Anteilen weiterhin im Inland steuerpflichtig, könnte auch bei Verschmelzung ausländischer Rechtsträger auf die Aufdeckung der stillen Reserven der Beteiligung verzichtet werden. Die mit der einem Typenvergleich inhärenten Rechtsunsicherheit begründeten Bedenken der Arbeitsgruppe zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, die Vorschrift auch auf ausländische Verschmelzungen zu erstrecken¹¹⁶, sind gerade angesichts von § 12 Abs. 2 KStG-E wenig stichhaltig¹¹⁷. Auch besteht trotz § 8 b Abs. 2 KStG im Hinblick auf nach § 3 Nr. 40 EStG halbbesteuerte Veräußerungsgewinne weiterhin ein Bedürfnis nach Erstreckung auf Auslandssachverhalte. Andererseits ist § 13 UmwStG mangels einer die ultima ratio-Besteuerung sicherstellenden Entstrickungsklausel für den Fall, daß die Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft zum Privatvermögen eines beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners gehört, zu weit gefaßt¹¹⁸.

2. Ausblick: Verabschiedung des Statuts einer Societas Europaea (SE-Statut) als Meilenstein auf dem Weg zur grenzüberschreitenden Fusion – Konsequenzen für den nationalen Steuergesetzgeber

Wenn der nationale Gesetzgeber bisher einer vollumfänglichen Umsetzung der Fusionsrichtlinie unter Hinweis auf die fehlenden gesellschaftsrechtlichen Grundlagen begegnen konnte, so hat sich die Situation mit der am 8. 10. 2001 nach 30 Jahren der Auseinandersetzung erzielten Einigung über das Statut einer europäischen Aktiengesellschaft¹¹⁹ (SE-Statut¹²⁰) gewandelt¹²¹. Mit dem SE-Statut sind die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen geschaffen für die identitätswahrende grenzüberschreitende Fusion im Wege der Gesamtrechtsnachfolge¹²². Bis zum Inkrafttreten des unmittelbar geltenden Statuts im Jahr 2004 muß der nationale Steuergesetzgeber die Vorgaben der Fusionsrichtlinie für grenzüberschreitende Umwand-

lungen umsetzen¹²³, andernfalls würde die durch das Statut ermöglichte Gründung einer SE durch Fusion zweier in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften leerlaufen¹²⁴.

Dabei verfolgt die Fusionsrichtlinie auch bei der grenzüberschreitenden Verschmelzung das Prinzip des Besteuerungsaufschubs unter Wahrung des Besteuerungsrechts des Staates, in dem die stillen Reserven entstanden sind. Steuerneutral ist die Verschmelzung nach der Fusionsrichtlinie daher grundsätzlich nur dann möglich, wenn das Vermögen der übertragenden Gesellschaft nach der Verschmelzung zu einer im Sitzstaat der übertragenden Gesellschaft belegenen Betriebsstätte gehört (Art. 4 Abs. 1 FRL). Dies bedingt eine Einschränkung der Schlußbesteuerung des § 12 Abs. 2 KStG in den Fällen, in denen im Rahmen der grenzüberschreitenden Fusion eine deutsche Betriebsstätte auf eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige SE übertragen wird. Auch auf der Ebene der an den zur SE fusionierten Gesellschaften beteiligten Gesellschafter darf die Fusion dann nicht zur Versteuerung der stillen Reserven der Beteiligung führen, wenn der Gesellschafter dem Anteil an der übernehmenden Gesellschaft keinen höheren Wert beimißt als dem an der übertragenden Gesellschaft (Art. 8 Abs. 1 FRL). Diese Bedingung läßt sich durch Buchwertfortführung erfüllen.

Es ist zu hoffen, daß der nationale Steuergesetzgeber die vollumfängliche Umsetzung der Fusionsrichtlinie nicht auf die lange Bank schiebt, sondern umgehend die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Europäische Aktiengesellschaft schafft. Denn mit der Steuerneutralität grenzüberschreitender Verschmelzung und Spaltung ist es nicht getan, auf der Agenda notwendiger Reformmaßnahmen stehen weitere komplexe Themen, wie z. B. die Ermöglichung der steuerneutralen grenzüberschreitenden Sitzver-

115 *Schmidt-Ott/Albrecht* in Haritz/Benkert, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 26 Rz. 46 f.; *Saß*, DB 1993, 1892 (1893).

116 Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR Beilage zu Heft 11/2001, S. 9.

117 *Rödter/Schumacher*, DStR 2001, 1685 (1686). Das Problem für die Körperschaftsteuer optierender Gesellschaften ließe sich wie in der FRL durch deren Ausschluß lösen, vgl. Art. 3 Buchst. c FRL.

118 Vgl. *Schaumburg*, FS S. Widmann, 2000, S. 505 (517); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 1998, § 17 Rz. 17.34; *Momen*, Steuerneutralität grenzüberschreitender Spaltungen von Kapitalgesellschaften im deutschen Ertragsteuerrecht, 1997, S. 194.

119 S. den noch nicht veröffentlichten Vorschlag über die Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Gesellschaft v. 1. 2. 2001, Dok.-Nr. 14886/00 und die Vorläufer: Vorschlag über die Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Gesellschaft v. 25. 8. 1989, ABl. EG Nr. C 263 v. 16. 10. 1989, S. 41 sowie geänderter Vorschlag v. 6. 5. 1991, ABl. EG Nr. C 176 v. 8. 7. 1991, S. 1.

120 SE = Societas Europaea.

121 S. F.A.Z. v. 9. 10. 2001, S. 30; Handelsblatt v. 9. 10. 2001.

122 *Schulz/Geismar*, DStR 2001, 1078 (1083).

123 *Wiesner*, ZIP 2001, 397 (398); *Thiel*, GmbHR 1994, 277 (278, Fn. 8).

124 *Schulz/Geismar*, DStR 2001, 1078 (1083).

125 Hierzu ausführlich *Dietrich*, Sitzverlegung im Binnenmarkt und ihre Besteuerung, 2001, S. 197–247; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, Wien 1999, S. 165–247.

GmbH Rundschau

Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co.

15. November 2001 22/2001 92. Jahrgang

S. 993-1068

www.gmbhr.de

Aus dem Inhalt

Aufsätze und Beiträge

Priv.-Doz. Dr. Johanna Hey, Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform. Halbeinkünfteverfahren – Grenzüberschreitende Sachverhalte 993

Dr. Norbert Neu / Dr. Joachim Schiffers, Steuerliche Optimierung von Outboundinvestitionen mittelständischer Unternehmen nach StSenKG und UStStFG-Entwurf 1005

Dr. Volker Körmernann / Henning Schröder, Aufgabe des qualifiziert faktischen GmbH-Konzerns (Zu BGH „Bremer Vulkan“) 1015

Prof. Dr. Christian Armbrüster, Treuhänderische GmbH-Beteiligungen (II). Rechte und Pflichten von Treuhänder und Treugeber 1021

GmbH-Beratung
Dr. Tobias Lenz, Gestaltung gesellschaftsvertäglicher Kündigungsbestimmungen 1032

Rechtsprechung
Gesellschafter: Kein Schutz einer abhängigen GmbH gegen Eingriffe ihres Alleingesellschafters nach den Grundsätzen des qualifizierten faktischen Konzerns (BGH v. 17.9.2001 – „Bremer Vulkan“) 1036

Gesellschafter-Geschäftsführer: Keine Sit-tenwidrigkeit einer Bürgschaft für GmbH-Kredit bei „Strohmann“-Konstruktion (BGH v. 18.9.2001 mit Komm. **Dr. Raimond Emdé**) 1043

Gesellschafter: Kein Gestaltungsmissbrauch bei Anteilsrotation (BFH v. 18.7.2001 mit Komm. **Dr. Michael Streck / Dr. Burkhard Binnewies** und **Dr. Wolf-Dieter Hoffmann**) 1056

Gewerbesteuer: Handel mit GmbH-Gesellschaftsanteilen als gewerbliches Unternehmen (BFH v. 25.7.2001 mit Komm. **Götz Tobias Wiese**) 1061

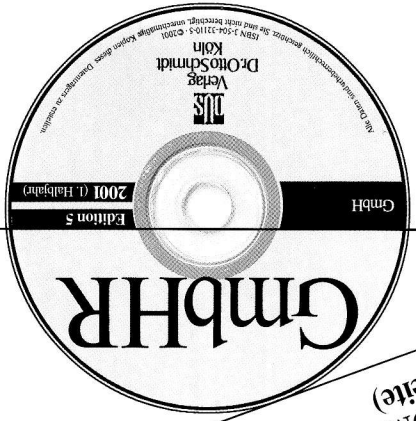
Grunderwerbssteuer: Übertragung von Grundbesitz-GmbH-Anteilen an Kommanditisten der Beteiligungs-KG als (mittelbare) Anteilvereinigung? (BFH v. 8.8.2001 mit Komm. **Hellmut Götz**) 1065

GmbHReport

Dr. Hans-Peter Löw, Reform (?) der Betriebsverfassung – Eine Klassifizierung R 413

Mit neuer GmbH-R-UMS
GmbH-R-Volltext-CD-ROM
(siehe Umschlag-Innenseite)

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln



GmbH Rundschau

Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH
und GmbH & Co.

Herausgegeben von der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt

Inhalt:

92. Jahrgang

Heft 22/2001

Aufsätze und Beiträge

Priv.-Doz. Dr. Johanna Hey

Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform. Anpassung an das Halbeinkünfteverfahren; Notwendigkeit einer Öffnung für grenzüberschreitende Sachverhalte 993

Dr. Norbert Neu / Dr. Joachim Schiffers

Steuerliche Optimierung von Outboundinvestitionen mittelständischer Unternehmen. Standortbestimmung nach dem Steuersenkungsgesetz unter Berücksichtigung des Entwurfs des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) 1005

Dr. Volker Römermann / Henning Schröder

Aufgabe des qualifiziert faktischen GmbH-Konzerns. Das „Bremer Vulkan“-Urteil des BGH vom 17.9.2001 – II ZR 178/99, GmbHR 2001, 1036 – in diesem Heft 1015

Prof. Dr. Christian Armbrüster

Treuhänderische GmbH-Beteiligungen (II). Rechte und Pflichten von Treuhänder und Treugeber in der Gesellschaft 1021

GmbH-Praxis

GmbH-Beratung

Dr. Tobias Lenz, Gestaltungsmöglichkeiten gesellschaftsvertraglicher Kündigungsbestimmungen 1032

Centrale-Gutachtendienst

Tantieme: Angemessenheit in der Aufbauphase einer GmbH 1035

Pensionszusage: Keine Einhaltung der Wartezeit bei Erteilung innerhalb von 18 Monaten nach Gründung der GmbH 1036

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

Gesellschafter: Kein Schutz einer abhängigen GmbH gegen Eingriffe ihres Alleingesellschafters nach den Grundsätzen des qualifizierten faktischen Konzerns (BGH v. 17.9.2001 – II ZR 178/99 – „Bremer Vulkan“) 1036

Gesellschafter: Persönliche Haftung wegen Mißbrauchs der Rechtsform der GmbH (OLG Celle v. 29.8.2001 – 9 U 120/01) 1042

Gesellschafter-Geschäftsführer: Keine Sittenwidrigkeit einer Bürgschaft für GmbH-Kredit bei „Strohmann“-Konstruktion (BGH v. 18.9.2001 – IX ZR 183/00) 1043

Der GmbHR-Kommentar
von *Dr. Raimond Emde* 1045

Gesellschafterbeschuß: Wirksamkeit einer Amortisation durch Universalversammlung nach Genehmigung der vollmachten Vertretung eines Gesellschafters (OLG Dresden v. 21.8.2001 – 2 U 673/01) 1047

Gesellschafterbeschuß: Umgehung des Stimmverbots durch Abtretung eines GmbH-Geschäftsanteils und treuwidrige Entlastung eines Geschäftsführers (OLG Düsseldorf v. 8.3.2001 – 6 U 64/00) 1049

Rechtsprechung

Steuerrecht

Gesellschafter: Kein Gestaltungsmissbrauch bei Anteilsrotation (BFH v. 18.7.2001 – I R 48/97) 1056

Der GmbHR-Kommentar (1)
von *Dr. Michael Streck / Dr. Burkhard Binnewies* 1059

Der GmbHR-Kommentar (2)
von *Dr. Wolf-Dieter Hoffmann* 1059

Gesellschafter: Bezugsrecht auf GmbH-Anteile beim Spekulationsgewinn (FG München v. 27. 3. 2001 – 13 K 5194/97 [LS])	1061	Grunderwerbsteuer: Übertragung von Anteilen an einer Grundbesitz-GmbH an Kommanditisten der Beteiligungs-KG als (mittelbare) Anteilsvereinigung? (BFH v. 8. 8. 2001 – II R 66/98)	1065
Gesellschafter: Wesentliche Beteiligung i. S. d. § 17 EStG (FG Düsseldorf, Beschl. v. 6. 7. 2001 – 7 V 3499/01 A [E] [LS])	1061	Der GmbHR-Kommentar von <i>Hellmut Götz</i>	1068
Gewerbsteuer: Handel mit GmbH-Geschäftsanteilen als gewerbliches Unternehmen (BFH v. 25. 7. 2001 – X R 55/97)	1061		
Der GmbHR-Kommentar von <i>Dr. Götz Tobias Wiese</i>	1064		

Beilagenhinweis: Dieser Ausgabe liegt die Beilage „Financial Times“ bei. Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.



IM BLICKPUNKT

Dr. Hans-Peter Löw, Reform (?) der Betriebsverfassung – Eine Klassifizierung R 413

STEUERPRAXIS

von Reg. Dir. a. D. Willi Winter, Bonn
 Handel mit Beteiligungen als Gewerbebetrieb R 417
 Vertrauensschutz im Gesetzgebungsverfahren R 419

ARBEITSRECHT

von Ulrich Weber, Fachanwalt für Arbeitsrecht, Köln
 Fristlose Kündigung trotz Freistellung R 419
 Ausschluß der sozialen Auswahl R 421

SOZIALRECHT

von Gustav Figge, Bremen
Krankenversicherung
 Beitragspflicht einer privat finanzierten Zusatzrente R 423

Krankenversicherungsbeiträge für Verletztengeld auch nach Rentenzubilligung R 423

Herzoperation in privatem Herz-Zentrum ohne Kostenübernahme R 423

Keine Kostenübernahme für ambulante Radio-Jod-Therapie R 427

Rentenversicherung

Rentenversicherungspflicht von Beschäftigten nicht verfassungswidrig R 429

Arbeitsförderung

Beitragspflicht von Notarassessoren zur Arbeitslosenversicherung R 429

Unfallversicherung

Wegeunfall bei nicht üblicher Fahrtstrecke R 429

Hilfsmittelersatz nach Arbeitsunfall durch Berufsgenossenschaft R 431

Überprüfung von DDR-Arbeitsunfällen ausgeschlossen R 431

IMPRESSUM R 436