

Grenzüberschreitende Umwandlung

Praxisfälle

RA/StB Christoph Bode / StB Dr. Michael Hoheisel



München, 10.03.2016

- A. Motive für grenzüberschreitende Umstrukturierung
- B. Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG
- C. Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung
- D. Steuerliche Schlussbilanz bei grenzüberschreitender Umwandlung
- E. Abgrenzung Sitzverlegung - Umwandlung

F. Umwandlung von KapGes in PersGes

G. Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

H. Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

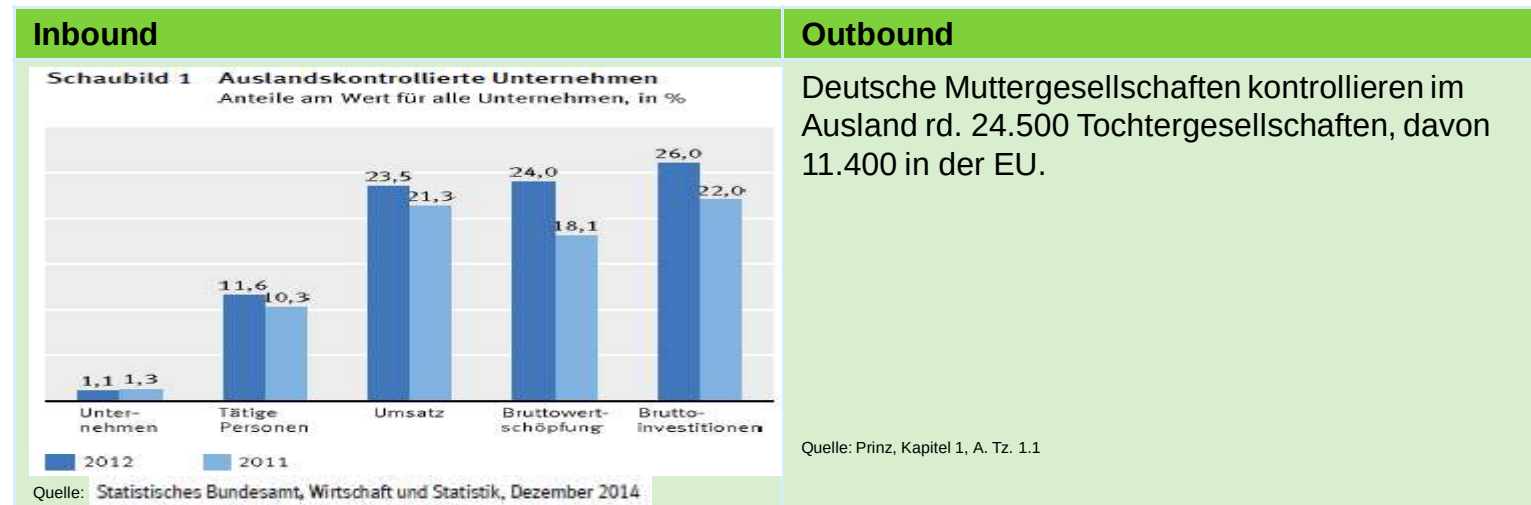
I. Anteilstausch

J. Umwandlung/Einbringung von PersGes in PersGes

K. Fallgruppen zum § 50i EStG nach dem BMF-Schreiben vom 21.12.2015

A.1 Motive für grenzüberschreitende Umstrukturierung

- Globalisierung der Märkte und weltweit tätige Unternehmen in Inbound- und Outbound-Strukturen



- Inlandsumstrukturierung mit Auslandsbezug
- Auslandsumstrukturierung mit Inlandsbezug
- Grenzüberschreitende Umstrukturierung

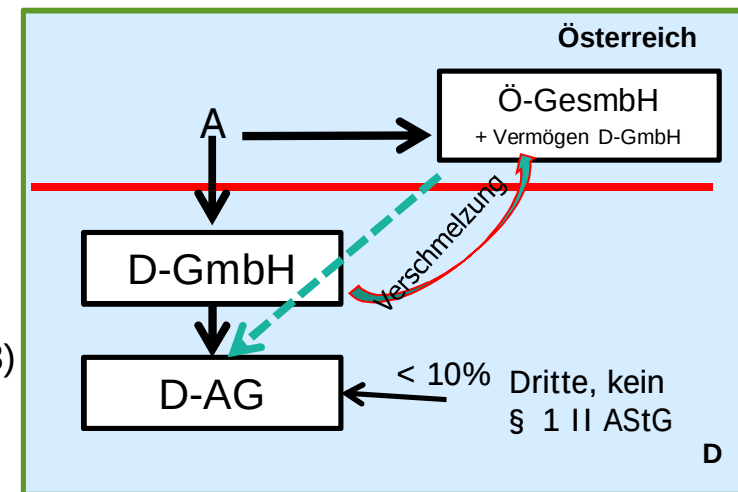
A.2 Motive für grenzüberschreitende Umstrukturierung

Beispiel ErbSt

- A und seine Erben sind ansässig in Österreich.
- Im Todesfall von A besteht eine **beschränkte Steuerpflicht** in Bezug auf das Inlandsvermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, § 121 Nr. 4 BewG).

Lösung:

- Wird D-GmbH auf die Ö-GesmbH verschmolzen, entfällt die beschränkte Steuerpflicht in D.
- Die Ö-GesmbH schottet das Inlandsvermögen ab (RE 2.2(3) ErbStR).



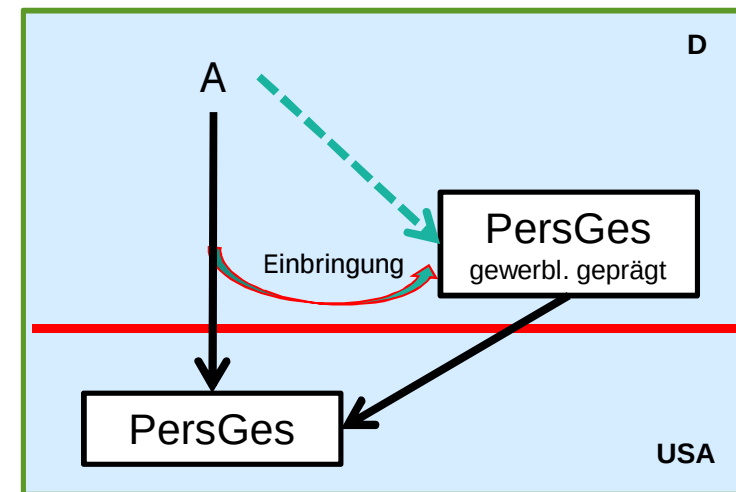
Hinweis:

- **Mittelbar** über eine ausländische Gesellschaft gehaltene Beteiligung **zählt** zum **Inlandsvermögen**, soweit
 - Zwischenschaltung als **Missbrauch** steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO),
 - Vermutung, wenn wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet wird (RE 2.2(3) ErbStR).

A.2 Motive für grenzüberschreitende Umstrukturierung

Beispiel Begünstigung gem. ErbStG

- Direktbeteiligung an Personengesellschaften in Drittstaaten (Nicht-EU) nicht von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt.
- Halten von Vermögen in „Dritt“-Staaten über inländisches, nach §§ 13a, b ErbStG begünstigtes Vermögen.



A. Motive für grenzüberschreitende Umstrukturierung

B. Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

C. Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung

D. Steuerliche Schlussbilanz bei grenzüberschreitender Umwandlung

E. Abgrenzung Sitzverlegung - Umwandlung

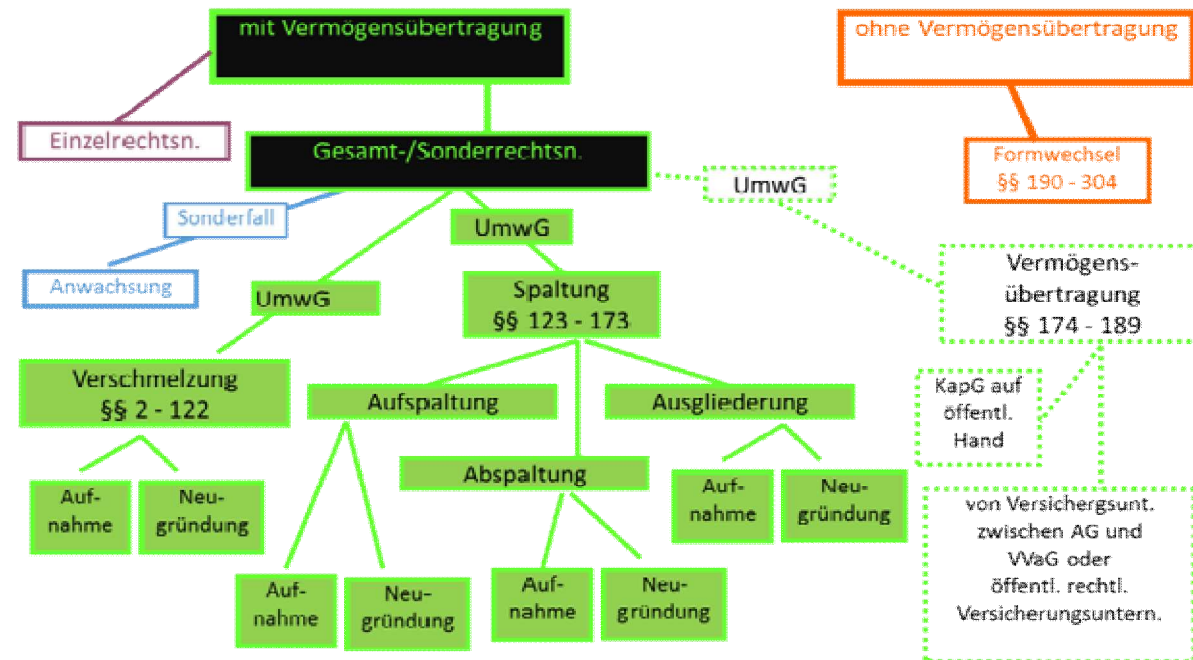
B.1 Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG



- **Abs. 1:** Umwandlungsarten
 - i.S.d. §§ 2, 123 [UmwG](#) (auch §§ 122a ff., str.) oder [vergleichbarer ausländ. Vorschriften](#)
 - **Abs. 2:** Beteiligte Rechtsträger
 - In EU/EWR **gegründete** Gesellschaft i.S.d. Artt. 49, 54 AEUV (Art. 48 EGV) bzw. Art. 34 Abs. 2 EWR mit (**Satzungs-**)Sitz **und** Ort der GL in EU/EWR
 - Natürliche Person mit steuerlicher Ansässigkeit in EU/EWR
 - **Abs. 3:** Einbringungsfälle
 - Verschmelzung von PersGes nach UmwG oder vergl. ausländ. Vorschriften
 - Ausgliederung (da steuersystematisch ein Einbringungsvorgang)
 - Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge
 - Formwechsel PersGes in KapGes
 - Anteilstausch
 - **Abs. 4:** Beteiligte Rechtsträger
 - Übernehmender Rträger: Gesellschaft i.S.d. Abs. 2 und
 - Bei Vorgängen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 – 4 UmwStG ...
 - ... entweder: Übertragender Rträger Gesellschaft i.S.d. Abs. 2
 - ... oder: Besteuerung stiller Reserven in den [erhaltenen](#) Anteilen in D
 - Globalisierung (Beteiligung Drittstaatler) bei Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG) und Einbringung in PersGes (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG)
- }
2. – 5. Teil
§ § 3-9 KapGes → PersGes
§ § 11-14 KapGes → KapGes
§ § 15-16 Auf-/Abspaltung
- }
6. – 8. Teil
§ § 20-23 Einbr. in KapGes
§ 24 Einbr. in PersGes
§ 25 PersGes → KapGes

B.2 Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

Änderung der Unternehmensform kann erfolgen



B.3 Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

- Strukturmerkmale bei Umwandlung mit Auslandsbezug
- Vergleichbarkeitstest
 - UmwStG nur anwendbar, wenn Umwandlungsvorgang mit Auslandsbezug der Umwandlung nach UmwG „vergleichbar“ ist (§ 1 Abs. 1 UmwStG; Tz. 01.20 ff.)
 - Zivilrechtlich wirksam vollzogen
 - »Vergleichbarkeit« in Bezug auf
 - beteiligte Rechtsträger ([Typenvergleich](#), Schr. des BMF v. 19.03.2004, BStBl I 2004, 411)
 - Typizität des jeweiligen Umw-Vorgangs
 - Übergang der Aktiva und Passiva
 - Aufgrund Rechtsgeschäft, aber kraft Gesetzes
 - Auflösung ohne Abwicklung
 - (i.d.R.) gegen Gewährung von Anteilen
 - (partielle) Gesamtrechtsnachfolge (so Dötsch, § 1 Rn. 104; a.A. W/M § 1 Rn. 18; Hörtnagl S/H/S § 1 Rn. 35: aufgrund Niederlassungsfreiheit → Vergleichbarkeit)
 - Formwechsel: Kontinuität, „Rechtskleidwechsel“

B.4 Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

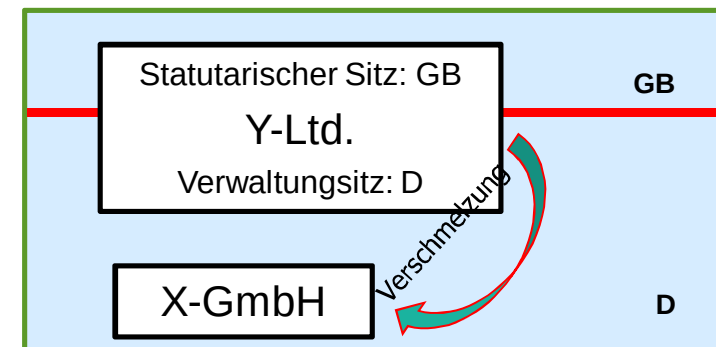
Y-Ltd (britischen Rechts) mit Verwaltungssitz in D soll **auf die X-GmbH** mit (Verwaltungs-)Sitz in D **umgewandelt** (z.B. verschmolzen) werden (Dötsch, UmwStG, § 1 Rn. 91).

Lösung:

- Y Ltd. in D zwar **unbeschränkt** steuerpflichtig
- §§ 122a ff. UmwG anwendbar, da „**ausländ. KapGes**“ trotz Vw-Sitz in D als Rechtsträger des Gründungsstaates (GB)

Für jeden der beteiligten Rechtsträger ist das Umw-Recht nach dem für ihn geltenden Gesellschaftsstatut anzuwenden (Tz. 01.20: **Recht des Staates**, in dem der Rechtsträger in ein **öff. Register eingetragen** ist).

Trotz unbeschränkter Steuerpflicht der Y-Ltd. in D beurteilt sich die Umwandlung für die Y-Ltd als übertragenden Rechtsträger auch nach britischem Gesellschaftsrecht (**kein „reiner“ Inlandsfall**).



B.5 Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

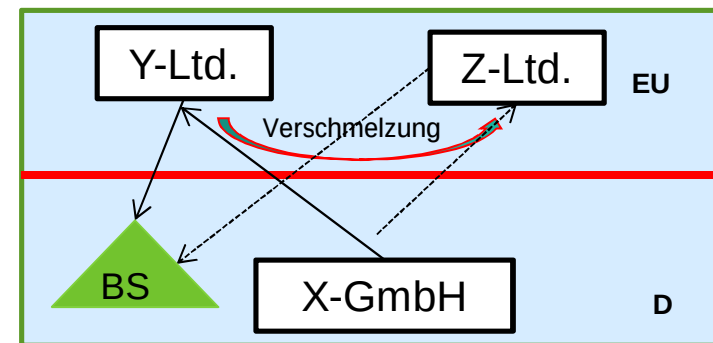
Beispiel betr. Strukturmerkmal der Verschmelzung

- Verschmelzung einer EU-Ltd., deren Anteilseigner die X-GmbH ist.

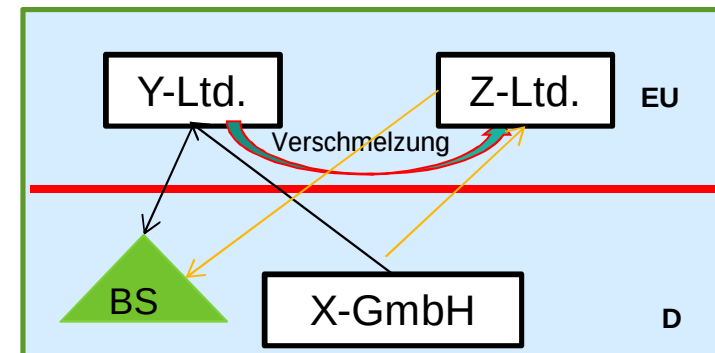
Lösung:

Strukturmerkmal der Verschmelzung?

- Übergang kraft Gesetz, Auflösung ohne Abwicklung
- Gesamtrechtsnachfolge als Wesensmerkmal der Verschmelzung (?)
- Ggf. sieht das Recht des EU-Staates Einzelübertragung/Liquidation des übertragenden Rechtsträgers vor.
- Tz. 01.31: „Der Übergang des gesamten Vermögens, [...] muss nach den ausländischen umwandlungsrechtlichen Bestimmungen kraft Gesetzes und nicht durch Einzelübertragungen erfolgen”.
Erforderlich ist einheitlicher Übertragungsakt bzw. Rechtstransfer uno actu (Benecke, GmbHR 2012 S. 113, Fn. 106; a.A., da „vergleichbarer Vorgang“: Becker, Kamphaus, Loose in IStR 2013, 328 [332]; Schießl in W/M, § 11 Rz. 50.349).



B.6 Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

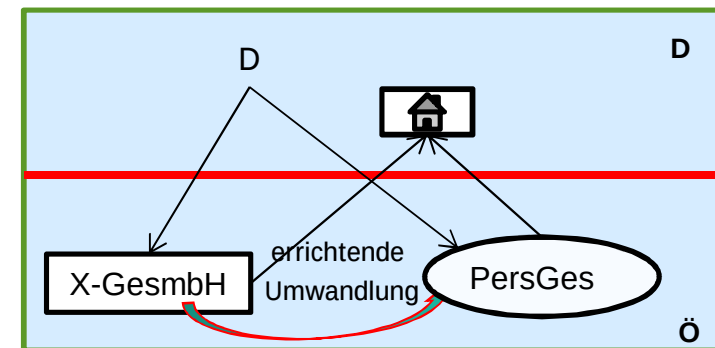


	Gesellschaftsebene (Y-Ltd)	Gesellschafterebene (kein UmwStG, kein § 13 UmwStG)
Veräußerung, Tausch	Gewinnrealisierung	Allg. Vorschriften, § 17 EStG, § 8b KStG
Sachausschüttung mit Einlage	Sachausschüttung als vGA, Einlage der fiktiv erlangten WG	Einlagenrückgewähr (Einlagekonto?), Gewinnausschüttung
Liquidationsähnlicher Vorgang	Liquidation und Einlage	

B.7 Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

Beispiel

Eine österreichische GesmbH mit inländischem Anteilseigner wird im Wege einer errichtenden Umwandlung in eine österreichische KG umgewandelt. (UmwSt-Erlass Tz. 01.39).



Lösung:

- „errichtende Umwandlung“ ist die ohne Abwicklung erfolgende Übertragung des Vermögens der GesmbH auf die gleichzeitig neu entstehende KG.
- GesmbH erlischt infolge Umwandlung. Es liegt ein mit einer Verschmelzung i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UmwStG **vergleichbarer ausländischer Vorgang** vor:
 - Strukturmerkmale einer Verschmelzung sind erfüllt.
 - Infolge Auflösung und Vermögensübertragung liegt **kein** mit einem **Formwechsel** i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UmwStG vergleichbarer ausländ. Vorgang vor.
- GrESt in D.

A. Motive für grenzüberschreitende Umstrukturierung

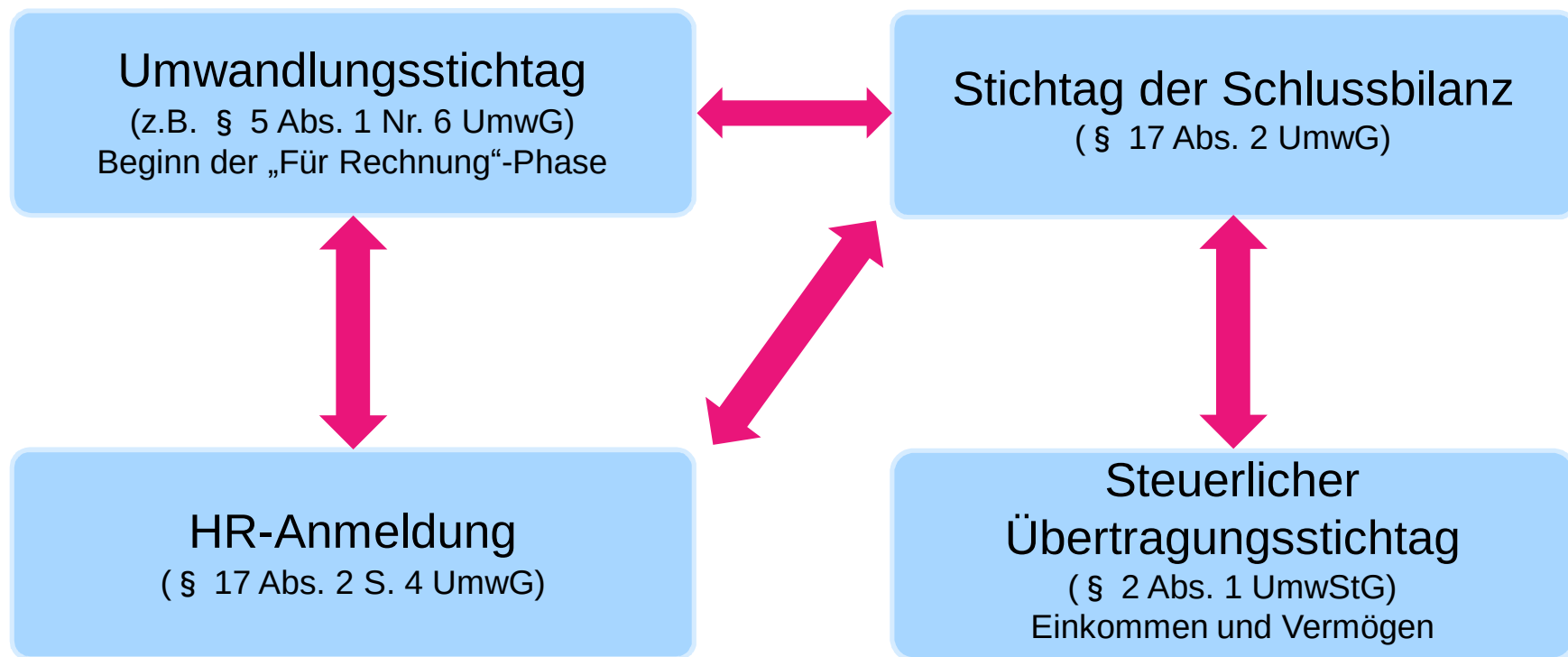
B. Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

C. Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung

D. Steuerliche Schlussbilanz bei grenzüberschreitender Umwandlung

E. Abgrenzung Sitzverlegung - Umwandlung

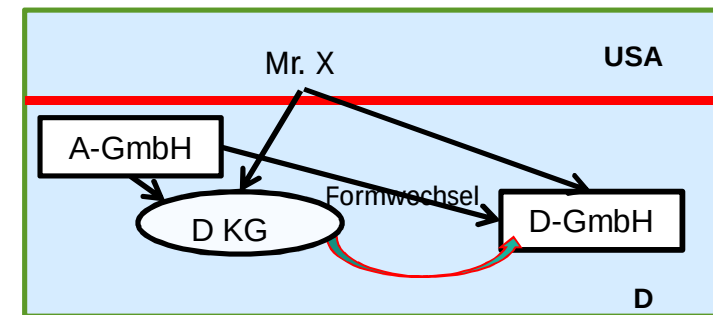
C.1 Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung



C.2 Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung

Formwechsel mit Nicht-EU/EWR-Anteilseigner

- Anmeldung Formwechsel 30.08.2016
- Eintragung Formwechsel 30.09.2016
- Zuzug von X nach D 01.05.2016
- stl. Übertragungsstichtag **vor / ab** 01.05.2016



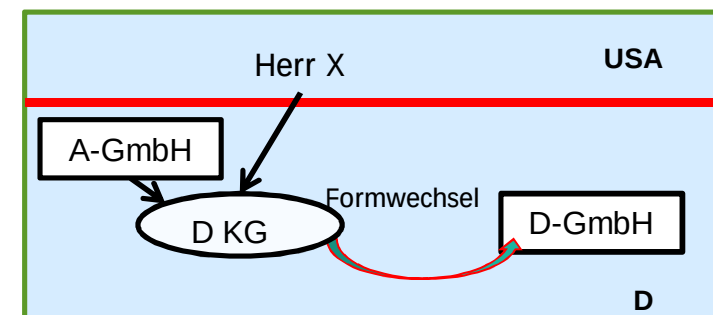
Anwendbarkeit des § 25 UmwStG für X setzt voraus:

- Vorliegen eines deutschen **Besteuerungsrecht** für die von X gehaltenen **Anteile an der D-GmbH**
(§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. **2b** UmwStG), **oder**
- Steuerliche **Ansässigkeit von X** in der EU/EWR (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. **2a bb** UmwStG)
- **Entscheidend:** tatsächliche Verhältnisse am steuerlichen Übertragungsstichtag (Tz. 02.15)

C.3 Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung

Formwechsel mit Nicht-EU/EWR-Anteilseigner

- Anmeldung Formwechsel 30.08.2016
- Eintragung Formwechsel 30.09.2016
- Zuzug von X nach D 01.05.2016
- stl. Übertragungstichtag **vor / ab** 01.05.2016



Steuerlicher Übertragungstichtag ...		
... vor 01.05.2016	... ab 01.05.2016	
Kein deutsches Besteuerungsrecht für die von X an D-GmbH gehaltenen Anteile		
Keine steuerliche Ansässigkeit von X in D	Ansässigkeit von X in D	Wegzug im Rückwirkungszeitraum in USA
→ § 25 UmwStG nicht anwendbar	→ § 25 UmwStG anwendbar	→ § 6 AStG

C.4 Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung

- **Verhinderung „weißer“ Einkünfte (§ 2 Abs. 3 UmwStG)**
- **Grundsatz:** Dauer der gesellschaftsrechtlichen Rückbeziehungsmöglichkeit des Umwandlungsvorgangs stellt kein für die Vergleichbarkeit entscheidendes Kriterium dar (Tz. 01.41)
 - Übersicht bei vBrocke u.a., DStZ 2011, 684 [688], etwa Frankreich: keine Begrenzung auf 8 Monate (W/M, Anhang 3, Rn. F 409), Österreich 9 Monate
- **Keine Rückwirkung, soweit** Einkünfte aufgrund abweichender Regelung zur Rückbeziehung von Umwandlungen in einem anderen Staat der Besteuerung entzogen werden (Tz. 02.38).
- Entsprechende Anwendung bei Sacheinlage in KapGes und PersGes (§§ 20 Abs. 6 S. 4, 24 Abs. 4 UmwStG).

A. Motive für grenzüberschreitende Umstrukturierung

B. Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

C. Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung

D. Steuerliche Schlussbilanz bei grenzüberschreitender Umwandlung

E. Abgrenzung Sitzverlegung - Umwandlung

D.1 Steuerliche Schlussbilanz bei grenzüberschreitender Umwandlung

Pflicht zum Erstellen einer steuerlichen Schlussbilanz nach dt. Recht der EU/EWR KapGes bei **Verschmelzung** ...

- auf deutsche **PersGes/nat. Person** oder **KapGes** (Tz. 03.01.; Tz. 11.02)
 - oder wenn **Anteilseigner** der übertragenden KapGes **in D** ansässig
- da dann **für inländische Besteuerungszwecke** notwendig (§ 3 UmwStG; Tz. 03.01).
- Tz. 03.04: „§ 5b EStG gilt für stl. Schlussbilanz entsprechend“
 - Aber: keine gesetzliche Grundlage; § 5b nur wenn StB = stl. Schlussbilanz

Antrag auf BW-Fortführung:

- **Wer:** **abhängig von Art der Umwandlung**
 - Verschmelzung: übertragender Rträger bzw. Gesamtrechtsnachfolger (Tz. 03.28; Tz. 11.12)
 - Einbringung übernehmender Rträger (Tz. 20.21)
- **Wo:** soweit für übertragende KapGes kein FA i.S.v. §§ 20, 26 AO zuständig
→ beim FA, das für einheitl.+ges. Feststellung zuständig ist (Tz. 03.27) bzw. übernehmender KapGes
- **Wann:** spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz
 - Keine Bindung an ggf. notwendige ausländ. stl. Schlussbilanz
 - Entsprechenserklärung, dass StB der stl. Schlussbilanz entspricht (Tz. 03.01)

D.2 Steuerliche Schlussbilanz bei grenzüberschreitender Umwandlung

(Ausschluss-)Fristen im Zusammenhang mit Antrag auf BW-Fortführung

- Nationale Regelung verstößt nicht gegen EU-FusionsRL, „wenn die Gewährung von Steuervergünstigungen an die Voraussetzung knüpft, dass der entsprechende Antrag innerhalb einer bestimmten Frist gestellt wird.“ (EuGH, Ur. v. 18.10.2012 - C-603/10 (Rs. Pelati) – DStRE 2013, 349)
 - Verfahrensmodalität zum Schutz der Grundfreiheiten ist Verfahrens**autonomie** der Mitgliedstaaten,
 - nicht ungünstiger als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzgrundsatz),
 - Ausübung der Grundfreiheiten darf nicht praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert werden (Effektivitätsgrundsatz).
- Durchsetzung des Antrags auf BW-Fortführung bei inländ. Minderheitsgesellschafter?
 - v.Lishaut (in R/H/vL, § 4 Rn. 28): „misslich“
 - Aber: § 3 Abs. 2 UmwStG: wenn Antrag, dann Schätzung des Wertansatzes des Vermögens

A. Motive für grenzüberschreitende Umstrukturierung

B. Sachl. und persönl. Anwendungsbereich, § 1 UmwStG

C. Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitender Umwandlung

D. Steuerliche Schlussbilanz bei grenzüberschreitender Umwandlung

E. Abgrenzung Sitzverlegung - Umwandlung

E.1 Steuerliche Folgen Verlegung Verwaltungssitz einer KapGes innerhalb EU/EWR



Zulässigkeit der Verlegung des <u>Verwaltungssitzes</u> -Gesellschaftsrecht	Innerhalb EU/EWR
Steuerfolgen auf Ebene der Gesellschaft	D: § 4a GmbHG, § 5 AktG: Sitz ist der inländ. Ort, den Satzung bestimmt. EU/EWR: bei Vw-Sitz-Verlegung hat Zuzugsstaat rechtl. Status der „fremden“ Ges. anzuerkennen, falls Wegzugsstaat die Hinausverlegung des Vw-Sitzes erlaubt (EuGH) ▪ Kein § 11 KStG (keine Auflösung/Abwicklung) ▪ Kein § 12 Abs. 3 KStG (da innerhalb EU/EWR ansässig) ▪ § 12 Abs. 1 KStG – Entstrickung? EuGH C-371/10 (Rs. National Grid Indus) Rz. 73 ff.: sofortige Steuerfestsetzung zulässig, aber sofortige Fälligkeit EU-widrig => § 4g EStG ▪ KapGes mit Satzungssitz (grds.) weiterhin in D unbeschränkt kst-pflichtig
Steuerfolgen beim Gesellschafter	KapGes als G'er: ▪ in D: keine Steuerfolgen, soweit Anteil dem BV/BS zuzuordnen ▪ im Ausland: hatte D zuvor ein Besteuerungsrecht? nat. Person als G'er: ▪ § 17 Abs. 5 S. 1 EStG, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (Ausnahme: Tschech. Rep., Bulgarien, Zypern) ▪ Ausnahme bei Sitzverlegung innerhalb EU, § 17 Abs. 5 S. 2 EStG (zeitl. unbeschränkte Stundung)

E.2 Steuerliche Folgen Verlegung Verwaltungssitz einer KapGes innerhalb EU/EWR



§ 12 Abs. 1 KStG:

Wird das **Besteuerungsrecht D** hinsichtlich des Gewinns aus Veräußerung / Nutzung eines **WG** ausgeschlossen oder beschränkt (S. 3: insb. wenn WG aus inländ. BS nun der ausländ. BS zuzuordnen ist) **gilt** dies als **Veräußerung** des WG zum gemeinen Wert

→ Verweis auf § 4g EStG

§ 12 Abs. 3 KStG:

Verlegt Körperschaft **GL** oder Sitz und **scheidet dadurch** aus der **unbeschr. Steuerpflicht in EU/EWR** aus, **gilt sie als aufgelöst**. → § 11 KStG.

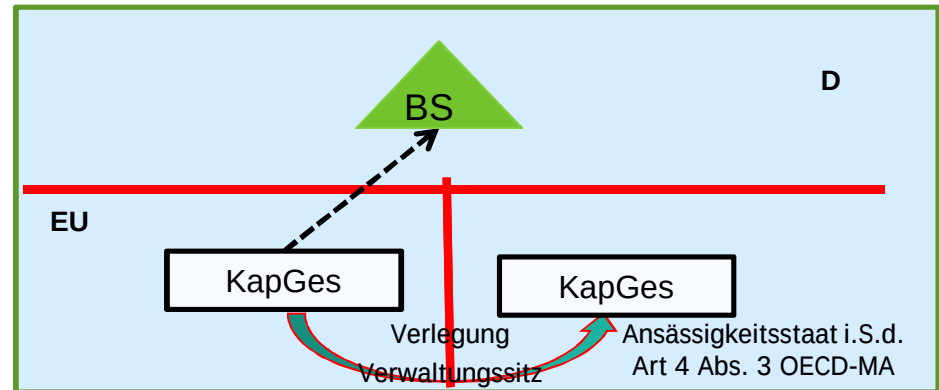
Gleiches gilt, wenn sie als außerhalb der EU/EWR ansässig gilt (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; in einigen DBA erfolgt Ansässigkeitsbestimmung über Verständigungsverfahren (etwa Kanada, USA, Japan))

Rfolge: An Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt der **gemeine Wert** des vorhandenen Vermögens.

(Vgl. Hölscher, IStR 2013, 747; Schnitger, IStR 2013, 82)

Crowe Kleeberg

Gleiches gilt, wenn sie als außerhalb der EU/EWR ansässig gilt (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA). Rfolge: An Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt der **gemeine Wert** des vorhandenen Vermögens.



Steuerfolgen auf Ebene der Gesellschaft	§ 12 Abs. 3 KStG? ▪ (-) wenn Satzungssitz in EU/EWR ▪ aber: (+) wenn nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA im Staat des Verwaltungssitzes ansässig ▪ wenn D aufgrund DBA mit Nicht-EU/EWR-Staat weiterhin das Besteuerungsrecht hat (etwa CH), gleichwohl § 12 Abs. 3 KStG? → teleologische Reduktion? ▪ denn so ist Steuerpflichtige schlechter gestellt, als in dem Fall, in dem zwischen D + Zuzugsstaat kein DBA besteht (dann nur § 12 Abs. 1 KStG)
--	--

- „zugezogene“ Ges erfüllt nicht Gründungsvoraussetzungen des Zuzugsstaates
→ Behandlung als neu gegründete (i.d.R.: Pers-)Ges; als Folge Auflösung der GmbH in D;
- stl. Folge § 11 KStG, kein Formwechsel, da kein § 190 UmwG, sondern Verlust der Rechtsfähigkeit in D

E.4 Abgrenzung Sitzverlegung - Umwandlung

Grenzüberschreitender Formwechsel

- Statuswahrende Sitzverlegung ins Ausland (**Eintragung als deutsche Gesellschaft** im ausländischen Register) grds. **nicht möglich** (nur gem. Art. 8 SE-VO)
- **Statusändernde, identitätswahrende** Sitzverlegung (**grenzüberschreitender Formwechsel**) von Niederlassungsfreiheit gedeckt (EuGH, **Vale**; OLG Nürnberg, Beschl. v. 19.06.2013 – 12 W 520/13)
 - wenn im Zuzugsstaat innerstaatliche „Umwandlung“ zulässig
 - Nachweis der *„tatsächlichen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung im Aufnahmemitgliedstaat auf unbestimmte Zeit“*
 - „gebührende“ Berücksichtigung der Unterlagen aus Herkunftsland (nicht strenger als innerstaatliche Umwandlung)
 - in das Inland formwechselnde Rechtsträger muss vom Rechtstypus einer inländ. Gesellschaftsform vergleichbar sein,
 - Anwendung der im Zuzugsstaat maßgeblichen Gründungsvorschriften (in D: Formwechselbeschluss, Sachgründung Nachweis der Werthaltigkeit),
 - Abstimmung der zeitlichen Abfolge der Beschlüsse und Registeranmeldungen (etwa Vermerk: Sitzverlegung nach D).
- Statt grenzüberschreitender Verschmelzung der Ltd. (mit Vw-Sitz in D): Formwechsel.
- **Aktionsplan der EU-Kommission** (Mitteilung COM(2012) 740 v. 12.12.2012) und EntschlieÙung **EntschlieÙung des Europäischen Parlaments** (2013/C 239 E/03) mit Regelungen zur grenzüberschreitenden Spaltung und Sitzverlegung.
- Steuerrecht unter Anwendung des grenzüberschreitenden Formwechsels:
 - Gesellschaftsebene: allg. Entstrickungsregeln des § 12 Abs. 1 KStG
 - Gesellschafterebene: allg. Regeln, § 17 Abs. 5 EStG, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA

F. Umwandlung von KapGes in PersGes

G. Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

H. Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

I. Anteilstausch

J. Umwandlung/Einbringung von PersGes in PersGes

F.1 Umwandlung von KapGes in PersGes mit Auslandsberührung



- **Abs. 1:** Umwandlungsarten
 - Nach UmwG, auch §§ 122a ff. oder vergleichbarer ausländ. Vorschriften
 - Sachl. Anwendungsbereich: Verschmelzung; Ab-/Aufspaltung
- **Abs. 2:** Beteiligte Rechtsträger
 - In EU/EWR **gegründet**
 - **Gesellschaft** i.S.d. Artt. 49, 54 AEUV (Art. 48 EGV) bzw. Art. 34 Abs. 2 EWR
 - **(Satzungs-)Sitz und Ort der GL** in EU/EWR
- **Abs. 3:** Einbringungsfälle
 - Verschmelzung von PersGes nach UmwG oder vergl. ausländ. Vorschriften
 - Ausgliederung
 - Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge
 - Formwechsel PersGes in KapGes
 - Anteilstausch
- **Abs. 4:** Beteiligte Rechtsträger
 - Übernehmender Rträger: Gesellschaft i.S.d. Abs. 2 und
 - Bei Vorgängen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 – 4 UmwStG ...
 - ... entweder: Übertragender Rträger Gesellschaft i.S.d. Abs. 2
 - ... oder: Besteuerung stiller Reserven in den erhaltenen Anteilen in D
 - Globalisierung (Beteiligung Drittstaatler) bei Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG) und Einbringung in PersGes (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG)

2. – 5. Teil

§ § 3-9 KapGes → PersGes

§ § 11-14 KapGes → KapGes

§ § 15-16 Auf-/Abspaltung

6. – 8. Teil

§ § 20-23 Einbr. in KapGes

§ 24 Einbr. in PersGes

§ 25 PersGes → KapGes

F.2 Umwandlung von KapGes in PersGes mit Auslandsberührung

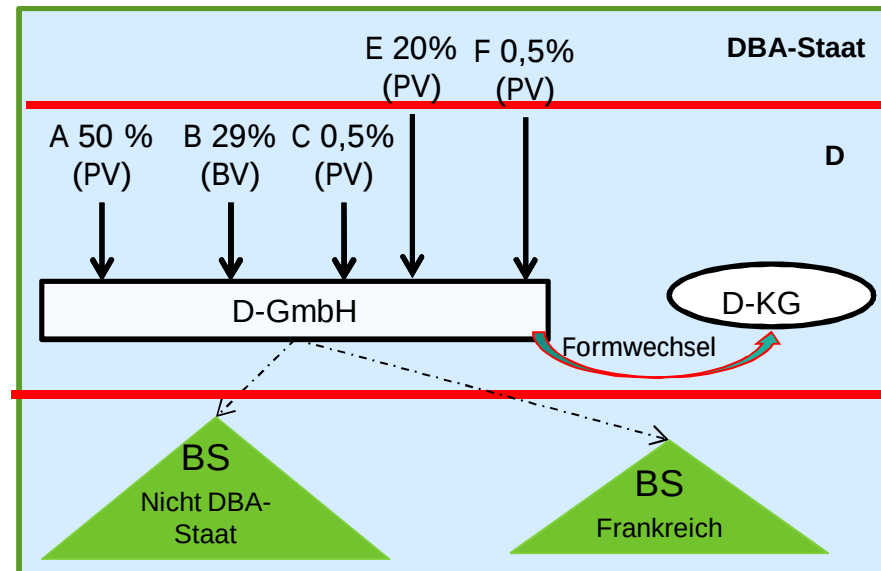
UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 1 Abs. 1, 2	sachl. und persönl. Anwendungsbereich		
Besteuerung Übertragender Rechtsträger		03.02	- Schlussbilanz (grds. auch ausländ. Rträger, nach Steuerrecht D), es sei denn „für inländ. Besteuerungszwecke nicht benötigt“ - Übertragungsgewinn nach § 3 Abs. 1 UmwStG abkommensrechtlich als Art. 13 DBA
§ 3 Abs. 1	Ansatz übergehender WG in stl. Schlussbilanz des übertragenden Rträgers mit gem. Wert		
§ 3 Abs. 2	Auf Antrag auch BW, <u>soweit</u> bei übernehmendem Rträger ...	03.01 f. 03.11 03.27	- Prüfung für jeden Anteilseigner (soweit nicht auf übernehmenden Rträger abzustellen ist, z.B. Nr. 1) - Antrag nur einheitlich, auch wenn i.Ü. einzelne WG gem. Nr. 1 oder 2 zum gem. Wert anzusetzen sind
	1. übergehende WG der Besteuerung mit ESt oder KSt unterliegen,	03.17	vergl. ausländ. Steuer (GewSt nicht zwingend) (-) z.B. § 16 REITG, § 11 InvStG
	2. bei Veräußerung BesteuerungsR D nicht ausgeschlossen oder beschränkt,		Entstrickung, zuvor bestehendes BesteuerungsR D; Kein Ausgleichsposten gem. § 4g Abs. 1 S. 5 EStG EU-konform? (EuGH C-371/10 - Rs. National Grid Indus - Rz. 73 ff.: sofortige Steuerfestsetzung zulässig, aber sofortige Fälligkeit EU-widrig)
	3. Gegenleistung nicht gewährt oder in G'Rechten.		
§ 3 Abs. 3	Fiktive KSt-Anrechnung bei grenzüberschreitender Verschmelzung (Art. 10 Abs. 2 FRL) auf PersGes in Bezug auf Anrechnungs-BS	03.31	Analog § 26 KStG, Art. 23 B OECD-MA bei Veräußerung Sonderfall: da D i.d.R. mit allen EU Staaten Freistellung vereinbart hat

F.3 Umwandlung von KapGes in PersGes mit Auslandsberührung

Formwechsel der D-GmbH mit Betriebsstätte (BS) in DBA und in Nicht-DBA-Staat in PersGes (§§ 9 i.V.m. § 3 ff. UmwStG)

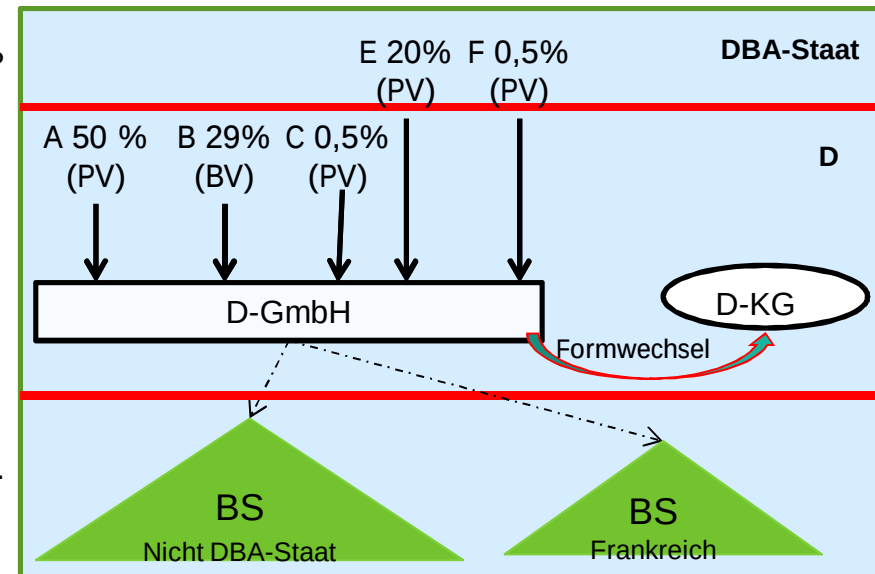
Voraussetzung der BW-Fortführung (§ 3 Abs. 2 UmwStG):

- Einheitliches Wahlrecht betr. Vermögen der D-GmbH und der BS;
- Nr. 1: Übergang in ein BV und Sicherstellung der Ertragsbesteuerung (Tz. 03.15 ff.)?
 - Besteuerung mit GewSt ist nicht Voraussetzung
 - auch ausländische Ertragsbesteuerung ausreichend (soweit inländ. ESt/KSt vergleichbar)



F.4 Umwandlung von KapGes in PersGes mit Auslandsberührung

- **Nr. 2:** Beschränkung eines (zuvor bestehenden) deutschen Besteuerungsrechts aus **Veräußerung** der übertragenen WG?
- **BS in Frankreich:** bislang kein Besteuerungsrecht (Art. 20 Abs. 1 a DBA-Frankreich), aber Zuschlag für „neutrales Vermögen“, § 4 Abs. 4 S. 2
- **BS in Nicht-DBA-Staat:** Soweit ausländ. WG dieser BS zuzurechnen sind, wird dt. Besteuerungsrecht für Steuerausländer E und F ausgeschlossen (insoweit kein § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG; Tz. 03.19, 04.24; BFH, BStBl II 1988, 663)
 - Anteilige (soweit auf E, F entfallend) Aufdeckung der stillen Reserven betr. Nicht-DBA-BS,
 - Aufstockungsbetrag ist bei D-KG über pos. (für E) bzw. neg. Erg.-Bil. (A, B, C) abzubilden; wirkt sich für E mangels Stpfl. für Einkünfte aus Nicht-DBA-BS zukünftig nicht aus;
 - Besteuerung auf Ebene der D-GmbH (damit Erhöhung der offenen Rücklagen, § 7 UmwStG): kein Ausgleichsposten (§ 4g Abs. 1 S. 5 EStG).



- Hinweis: ggf. Nachversteuerung von zuvor gem. § 2a Abs. 3 EStG abgezogener Verluste (§ 52 Abs. 3 S. 4-6 EStG bzw. AuslInvG; Tz. 04.12).

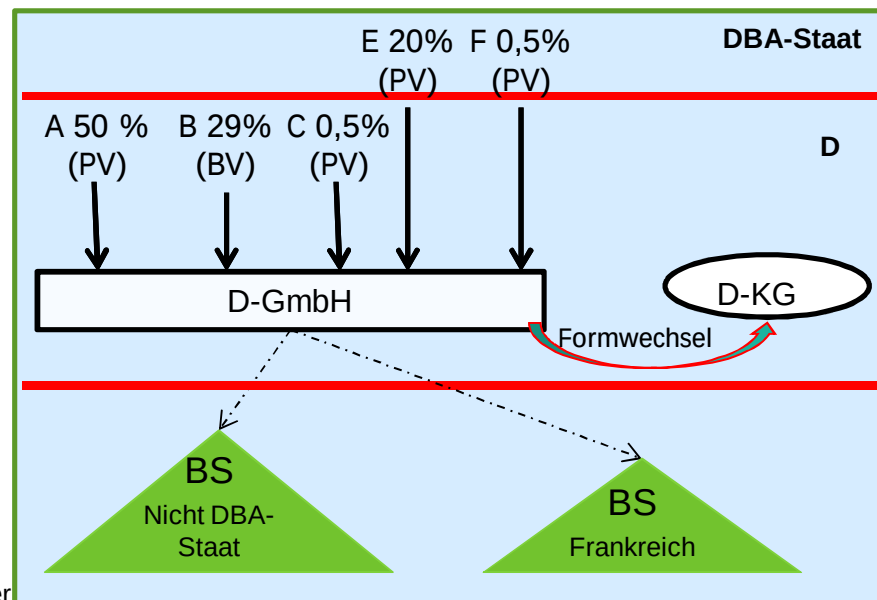
F.5 Umwandlung von KapGes in PersGes mit Auslandsberührung

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
Besteuerung Übernahmeertrag			
	a) Übernahmeergebnis, § 4 Abs. 4 UmwStG Wert des übernommenen Vermögens, § 4 Abs. 1 S. 1 + Beteiligungskorrekturgewinn + Zuschlag für neutrales (Auslandsvermögen) § 4 Abs. 4 S. 2 ./. Wert der Anteile an der übertragenden GmbH ./. Kosten des Vermögensübergangs = Übernahmeergebnis 1. Stufe + Sperrbetrag i.S.d. § 50c EStG ./. Bezüge nach § 7 UmwStG = Übernahmeergebnis 2. Stufe	05.07 04.23 04.01	Übernahmeergebnis für Anteile die zum Stichtag zum BV des übernehmenden Rträgers gehören oder als solche behandelt werden (§§ 5, 27 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG) § 5 Abs. 1: Einlagefiktion § 5 Abs. 2: § 17-Anteile „gelten eingelegt“ - Anteile < 1 % ohne Verstrickung (nicht einbringungsgeboren, § 27 Abs. 3 Nr. 1): kein Übernahmeergebnis - diese Zuordnung erfolgt nach dt. Steuerrecht, unabhängig, ob D Besteuerungsrecht hat Für ausländ. Anteilseigner nur soweit D BesteuerungsR hat betr. Veräußerung oder Einkünfte i.S.d. § 7 UmwStG (Art. 13 / 10 OECD-MA).
	davon stpfl. Übernahmeergebnis (= Gegenstand der ges. u. einheitl. Feststellung) Verlust ist irrelevant (§ 4 Abs. 6 S. 1 UmwStG) b) Bezüge nach § 7 UmwStG davon einzubeziehen in das Feststellungsverfahren (vor Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG)		Wertverknüpfung bei übernehmender KG über pos./neg. Erg.Bil.
	Gesonderte und einheitliche Feststellung: a) Übernahmeergebnis gem. § 4 UmwStG b) Bezüge gem. § 7 UmwStG = Einkünfte aus Gewerbebetrieb	07.02	„Neutrales Auslandsvermögen“ mit gem. Wert ... - soweit D ein Besteuerungsrecht an Anteilen der umgewandelten KapGes hatte (<u>damit</u> auch der <u>im Ausland belegenen stillen Reserven</u>, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) kann das Besteuerungsrecht an den (in ausländ. PersGes/BS) liegenden stillen Reserven infolge Umwandlung verloren gehen (Artt. 7, 13 Abs. 2 OECD-MA) ➤ „Hinzurechnung“ des gem. Wertes des neutralen Vermögens
			Besteuerung der offenen Rücklagen, § 7 UmwStG (Art. 10 MA) - unabhängig, ob Übernahmeergebnis zu ermitteln ist - KapEst im Ztp. des Wirksamwerdens der Umwandlung - wenn kein Übernahmeergebnis zu ermitteln → Abgeltungsteuer (EU-konform?, EuGH C-284/09, IStR 2011, 840; BMF, IStR 2012, 552) - für andere Anteilseigner: KapEst wird nicht definitiv (Vorteil, wenn etwa keine Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG)

F.6 Umwandlung von KapGes in PersGes mit Auslandsberührung

Ergebnis

- Schlussbilanz D-GmbH: Ansatz der WG der **BS in Nicht-DBA-Staat** mit gemeinem Wert
 - denn Gewinnanteil einer PersGes aus ausl. BS für einen beschränkt Steuerpflichtigen (hier: E, F) in D nicht beschränkt steuerpflichtig (Tz. 03.19; 04.24)
- D-KG: Aufstockung ist Anteilseigner „E“ zuzurechnen und in positiver Ergänzungsbilanz fortzuführen
- F (< 1%) nimmt an Ermittlung Übernahmeergebnis nicht teil
- Übernahmeergebnis erhöht sich um gemeinen Wert der **BS Frankreich** (da in D künftig kein Besteuerungsrecht; vorher indirekt über den GmbH-Anteil).

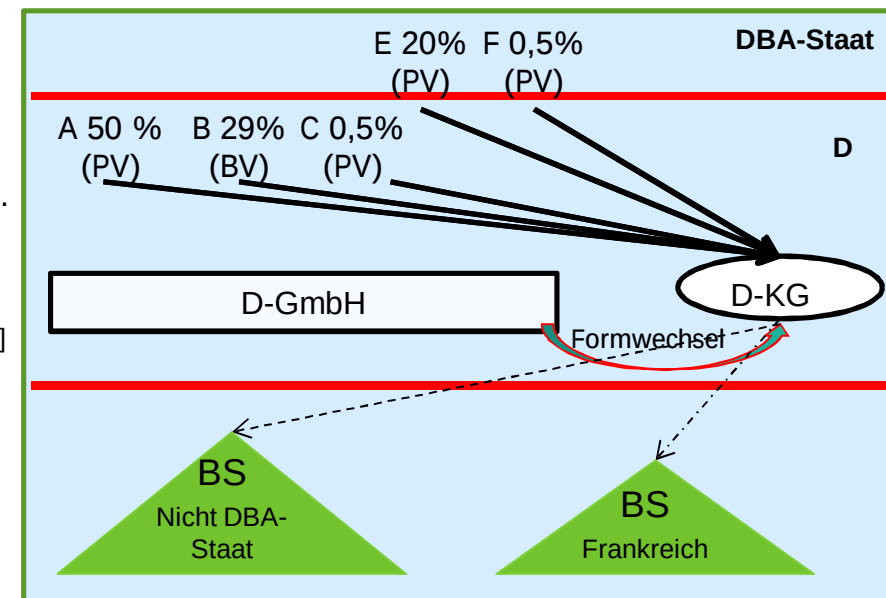


Problem bei Veräußerung der BS Frankreich:

- Progressionsvorbehalt gem. Art. 20 Abs. 1a DBA-Frankreich
- Doppelbesteuerung
- teleolog. Reduktion bzw. (analoge) Anwendbarkeit von § 3 Abs. 3 UmwStG (Ermäßigung um ausländ. Steuer)?
 - Vgl. auch Tz. 04.24; Dötsch, UmwStG, § 4 Rn. 57 ff; Bogenschütz, Ubg 2011, 393 [403 ff.]; Prinz, Tz. 6.99, 8.99; Kahle/Vogel, ISR 2013, 234 [237]

Art. 20 DBA-F: „(1) Bei Personen, die in der Bundesrepublik ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Von der **Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer** werden vorbehaltlich der Buchstaben b) und c) die aus **Frankreich stammenden Einkünfte** und die in Frankreich gelegenen Vermögensteile **ausgenommen**, die nach diesem Abkommen in Frankreich besteuert werden können. Diese Bestimmung schränkt das **Recht der Bundesrepublik nicht ein**, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte und Vermögensteile bei der **Festsetzung ihres Steuersatzes** zu berücksichtigen.“



F. Umwandlung von KapGes in PersGes

G. Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

H. Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

I. Anteilstausch

J. Umwandlung/Einbringung von PersGes in PersGes

G.1 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

- **Abs. 1:** Umwandlungsarten
 - Nach UmwG, auch §§ 122a ff. oder vergleichbarer ausländ. Vorschriften
 - Sachl. Anwendungsbereich: Verschmelzung; Ab-/Abspaltung
- **Abs. 2:** Beteiligte Rechtsträger
 - In EU/EWR **gegründet**
 - **Gesellschaft** i.S.d. Artt. 49, 54 AEUV (Art. 48 EGV) bzw. Art. 34 Abs. 2 EWR
 - **(Satzungs-)Sitz und Ort der GL** in EU/EWR
- **Abs. 3:** Einbringungsfälle
 - Verschmelzung von PersGes nach UmwG oder vergl. ausländ. Vorschriften
 - Ausgliederung
 - Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge
 - Formwechsel PersGes in KapGes
 - Anteilstausch
- **Abs. 4:** Beteiligte Rechtsträger
 - Übernehmender Rträger: Gesellschaft i.S.d. Abs. 2 und
 - Bei Vorgängen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 – 4 UmwStG ...
 - ... entweder: Übertragender Rträger Gesellschaft i.S.d. Abs. 2
 - ... oder: Besteuerung stiller Reserven in den erhaltenen Anteilen in D
 - Globalisierung (Beteiligung Drittstaatler) bei Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG) und Einbringung in PersGes (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG)

2. – 5. Teil
§ § 3-9 KapGes → PersGes
§ § 11-14 KapGes → KapGes
§ § 15-16 Auf-/Abspaltung

6. – 8. Teil
§ § 20-23 Einbr. in KapGes
§ 24 Einbr. in PersGes
§ 25 PersGes → KapGes

G.2 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes



UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 1 Abs. 1, 2	Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich		§§ 11-13 anwendbar auf up-/down-/side-stream
Besteuerung Übertragender Rechtsträger			
§ 11 Abs. 1	Ansatz übergehender WG in stl. Schlussbilanz des übertragenden Rträgers mit gem. Wert		▪ Schlussbilanz (grds. auch ausländ. Rträger, nach Steuerrecht D), nicht bei reiner Auslandsverschmelzung mit in D ansässigen Anteilseignern (Dötsch, § 11 Rn. 64, „Fall 7“) ▪ Übertragungsgewinn nach § 11 Abs. 1 UmwStG abkommensrechtlich als Art. 13 DBA
§ 11 Abs. 2	Auf Antrag auch BW, <u>soweit</u> bei übernehmendem Rträger:	11.05 11.12	HB nicht maßgeblich Vor. zum stl. Übertragungsschichttag Antrag beim FA des übertragenden Rträgers
	1. übergehende WG der Besteuerung mit KSt unterliegen,	11.07, 03.17	(-) wenn steuerbefreit (+) mit KSt vergl. ausländ. Steuer (GewSt nicht zwingend)
	2. bei Veräußerung BesteuerungsR D nicht ausgeschlossen oder beschränkt,		Entstrickung, zuvor bestehendes BesteuerungsR D Änderung der Zuordnung? → BMF-Schr. 24.12.99 (BStBl I, 1076)
	3. Gegenleistung nicht gewährt wird oder in G'Rechten.		Schädliche Gegenleistung bei baren Zuzahlungen, Darlehen
	Anteile am übernehmenden Rträger sind mind. mit BW, erhöht um steuerwirksame Abschreibung oder § 6b EStG, höchstens mit gem. Wert, anzusetzen.	11.17 11.19	Downstream: Wertaufholung, soweit zuvor steuerwirksam, höchstens gem. Wert Downstream: § 11 Abs. 2 Nr. 2, 3 auch auf Anteile der Tochter? (→ Fall G.4)

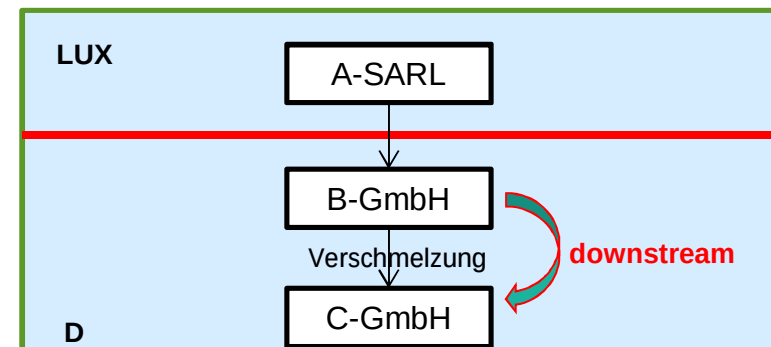
G.3 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
Besteuerung Übernehmender Rechtsträger			
§ 12 Abs. 1	Wertverknüpfung der übergehenden WG; → § 4 Abs. 1 S. 2	12.03	Upstream: Wertaufholung
§ 12 Abs. 2	Übernahmeergebnis (BW der Anteile ./ Übergehende WG)	12.05	Bei upstream ist auf <u>Übernahmegewinn</u> § 8b anzuwenden, soweit Mutter an Tochter beteiligt ist
§ 12 Abs. 3	Eintritt in steuerl. Rechtsstellung, Verweis auf § 4 Abs. 2, 3	12.04	Wegfall Zins-/Verlustvortrag
Besteuerung Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers			
§ 13 Abs. 1	Anteile an übertragendem Rträger gelten als zum gem. Wert veräußert	13.01	Upstream: § 13 (-) soweit übernehmende an übertragender KapGes beteiligt
§ 13 Abs. 2	Auf Antrag mit BW/AK, wenn D BesteuerungsR bei Veräußerung der Anteile am <i>übernehmenden Rträger</i> oder Art. 8 FusionsRL	13.01	Soweit Anteile weder im BV noch § 17 EStG: → § 20 Abs. 4a EStG (→ Fall G9)

G.4 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

Downstream-Merger bei ausländischen Anteilseignern

- Anteile der B-GmbH an C-GmbH gehen **direkt auf Anteilseigner** der B-GmbH über; es erfolgt kein Durchgangserwerb auf Ebene der Tochter C-GmbH (eigene Anteile) und Auskehrung an Anteilseigner der B-GmbH (Tz. 11.18; BFH - I R 4/09 - BStBl II 2011, 315, Tz. 12).
- **Tz 11.19:** Anteile der **B-GmbH an C-GmbH** können in stl. **Schlussbilanz der B-GmbH** nur dann mit BW angesetzt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen des **§ 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2** und 3 UmwStG vorliegen, wobei auf Anteilseigner der B-GmbH abzustellen ist.
 - Soweit an **übertragender** Mutter-KapGes (B-GmbH) **ausländ. Anteilseigner** (mit Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) beteiligt:
→ **Aufdeckung** stiller Reserven in Anteilen der übernehmenden **Tochter-KapGes**.



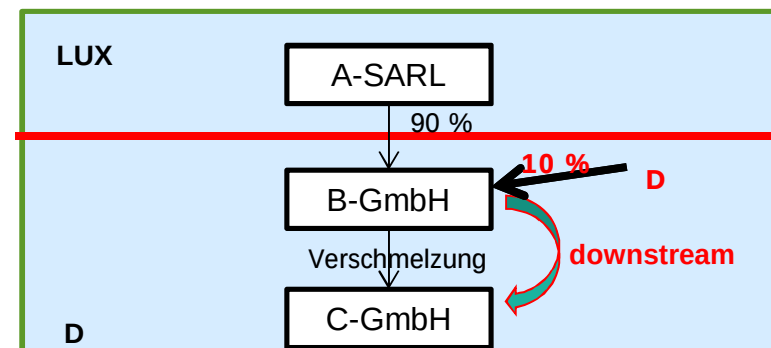
G.5 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

Downstream-Merger bei ausländischen Anteilseignern

Kritik an FinVerw beim Downstream:

- Anteile an übernehmender C-GmbH gehören nicht zu den auf die C-GmbH „übergehenden WG“;
- FinVerw bezieht für Prüfung des § 11 Abs. 2 Nr. 2 und 3 UmwStG (entgegen Gesetzeswortlaut) den Anteilseigner der übernehmenden Gesellschaft ein;
- Verliert D Besteuerungsrecht in Bezug auf Beteiligung B-GmbH an C-GmbH angesichts § 8b KStG? Besteuerung der WG der C-GmbH bleibt unberührt; D hat zuvor (betr. SARL) kein BesteuerungsR an Anteilen an B-GmbH
- Sonstige Entstrickungsregeln (etwa § 12 KStG) greifen nicht, da § 11 UmwStG insoweit lex specialis.
- Rechtsfolgen bei *nur quotenmäßiger Beteiligung* von ausländ. Anteilseignern (wenn D zu 10% beteiligt)?

(weitere Nachweise bei Rödder, DStR 2011, 1059/1063; Prinz, 8.55 ff.)

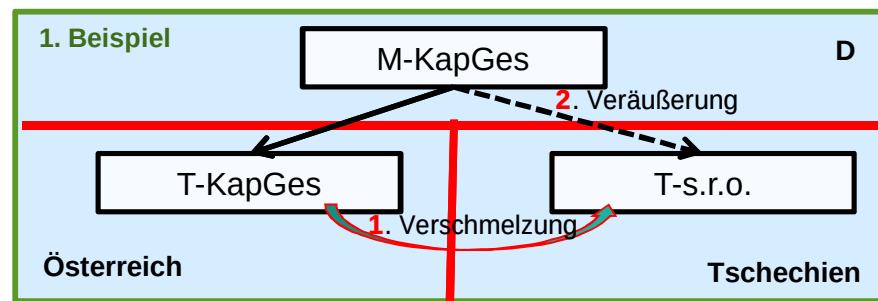


G.6 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

Auslandsverschmelzung und Inländer-Beteiligung

Auf Antrag Ansatz zu BW/AK (§ 13 Abs. 2 UmwStG), wenn

- wenn BesteuerungsR von D bei Veräußerung der **erhaltenen** Anteile nicht ausgeschlossen / beschränkt,
 - **beschränkt** etwa bei Verschmelzung auf Immo-Ges (Art. 13 Abs. 4 OECD-MA) oder Tschechien (Art. 13 Abs. 3, Art. 23 Abs. 1b Nr. 3 DBA-Tschechien)
- oder Art. 8 FRL anzuwenden (dann trotz Verlust des BesteuerungsR: *treaty override*).
 - Art. 8 FusionsRL nur bei grenzüberschreitender Umwandlung
 - dann: § 13 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 UmwStG bzw. § 20 Abs. 4a EStG → Verweis auf § 15 Abs. 1a S. 2 EStG (Veräußerungs-Ersatztatbestände)



1. Beispiel: über Art. 8 FRL Besteuerungsrecht D nicht beschränkt für stille Reserven bis zur Verschmelzung

Wird alternativ **im Bsp. 1** die s.r.o. auf T-KapGes verschmolzen, hindert die „Verstärkung“ des BesteuerungsR Deutschland nicht die BW-Fortführung.

G.7 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

Auslandsverschmelzung und Inländer-Beteiligung

2. Beispiel - Österreich:

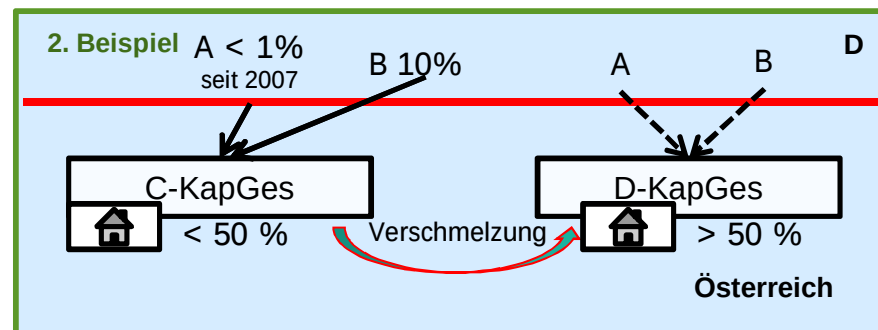
für A: § 20 Abs. 4a EStG (für EU/EWR und Drittland), „Fußstapfentheorie“ (erworbene Anteile treten steuerlich anstelle der Anteile an übertragendem Rträger),

gilt vorliegend nicht, da

- BesteuerungsR zukünftig beschränkt: Art. 13 Abs. 2, Art. 23 Abs. 1b dd DBA-Österreich
- Art. 8 RL 90/434/EWG betrifft nur grenzüberschreitende Umwandlung
- steuerpflichtige Gewinnrealisierung für A.

B: steuerpflichtige Gewinnrealisierung für B (da sich „Abkommensstatus“ der WG ändert)

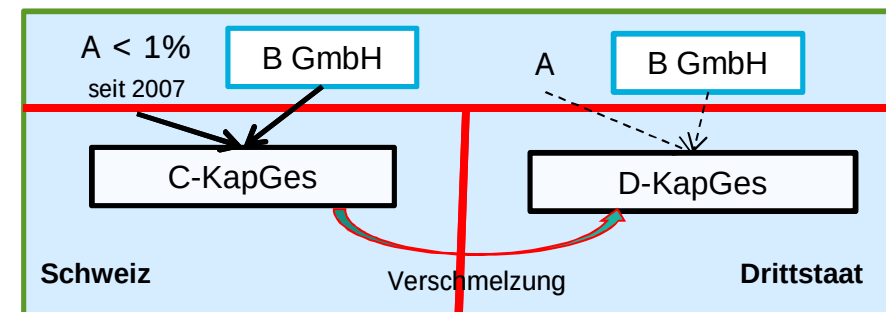
- Art. 8 RL 90/434/EWG betrifft nur grenzüberschreitende Umwandlung
- steuerpflichtige Gewinnrealisierung für B.



G.8 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

Auslandsverschmelzung und Inländer-Beteiligung (Fallabwandlung von soeben)

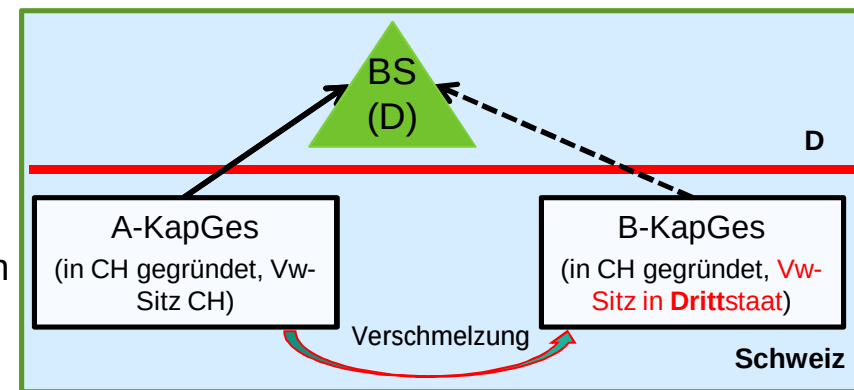
- A: § 20 Abs. 4a EStG
- (nicht FRL, da Drittstaaten, aber) BesteuerungsR von D nicht beschränkt
- B ist eine GmbH → § 12 Abs. 2 S. 2 KStG:
- § 12 Abs. 2 **S. 2** KStG setzt nicht voraus, dass Verschmelzung innerhalb desselben Drittstaates erfolgt (Becker/Kamphaus/Loose, IStR 2013, 328, a.A. Hruschka, IStR 2012, 845)
- der abkommensrechtl. Status der Anteile der B-GmbH an C-KapGes ändert sich nicht
→ auf Antrag BW-Fortführung



G.9 Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

Drittlandsverschmelzung und Inlandsvermögen

- beschränkt steuerpflichtige Nicht-EU/EWR-KapGes
- der Verschmelzung vergleichbare Umwandlung
- (keine Abspaltung, da „Teilbetrieb“ im Ausland schwer überprüfbar)
- **§ 12 Abs. 2 KStG** „Körperschaft *desselben* ausländischen Staates“
 - In demselben Staat gegründet
 - Vw-Sitz (GL) kann abweichend sein
 - § 12 Abs. 2 **S. 2** KStG ist weiter, als auch in unterschiedlichen Drittstaaten gegründete Ges grenzüberschreitend verschmolzen werden können
 - BW-Fortführung unverändert, soweit DBA keine abweichende Zuordnung betr. BS
- Wenn Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 KStG nicht vorliegen, Anwendbarkeit des § 4g EStG? (-), da Abs. 1 Überführung von WG „desselben Steuerpflichtigen“ erfasst.



F. Umwandlung von KapGes in PersGes

G. Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

H. Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

I. Anteilstausch

J. Umwandlung/Einbringung von PersGes in PersGes

H.1 Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

- **Abs. 1:** Umwandlungsarten
 - Nach UmwG, auch §§ 122a ff. oder vergleichbarer ausländ. Vorschriften
 - Sachl. Anwendungsbereich: Verschmelzung; Ab-/Aufspaltung
- **Abs. 2:** Beteiligte Rechtsträger
 - In EU/EWR **gegründet**
 - **Gesellschaft** i.S.d. Artt. 49, 54 AEUV (Art. 48 EGV) bzw. Art. 34 Abs. 2 EWR
 - **(Satzungs-)Sitz und Ort der GL** in EU/EWR
- **Abs. 3:** Einbringungsfälle
 - Verschmelzung von PersGes nach UmwG oder vergl. ausländ. Vorschriften
 - Ausgliederung
 - **Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge**
 - **Formwechsel PersGes in KapGes**
 - Anteilstausch
- **Abs. 4:** Beteiligte Rechtsträger
 - Übernehmender Rträger: Gesellschaft i.S.d. Abs. 2 **und**
 - Bei Vorgängen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 – 4 UmwStG ...
 - ... entweder: Übertragender Rträger Gesellschaft i.S.d. Abs. 2
 - ... oder: Besteuerung stiller Reserven in den erhaltenen Anteilen in D
 - Globalisierung (Beteiligung Drittstaatler) bei Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG) und Einbringung in PersGes (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG)

2. – 5. Teil

§ § 3-9 KapGes → PersGes

§ § 11-14 KapGes → KapGes

§ § 15-16 Auf-/Abspaltung

6. – 8. Teil

§ § 20-23 Einbr. in KapGes

§ 24 Einbr. in PersGes

§ 25 PersGes → KapGes

H.2 Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 1 Abs. 3 Nr. 1-4	Sachlicher Anwendungsbereich		
§ 1 Abs. 4	Persönlicher Anwendungsbereich ... entweder: übertragender Rträger Gesellschaft i.S.d. Abs. 2 ... oder: Besteuerung stiller Reserven in den <u>erhaltenen</u> Anteilen in D		
§ 20 Abs. 1	Einbringung von Betrieb, Teilbetrieb oder MU-Anteil in eine KapGes gegen Gewährung neuer Anteile	20.03 20.06 20.12 20.13	▪ Einbringender bei Auflösung -> MU; bei Fortbestehen: die PersGes (wg. Transparenzprinzip: § 1 Abs. 4 Nr. 2 UmwStG muss dann bei G' ern der PersGes vorliegen) ▪ Einbringung aller funktional wesentl. Betriebsgrundlagen (ohne Anteile an übernehmender KapGes, wenn im Antrag diese als „erhaltene Anteile“ gelten i.S.d. § 22 UmwStG) ▪ Bei mehreren MU ist jeder MU-Anteil für sich zu beurteilen ▪ Voraussetzungen müssen zum Übertragungstichtag vorliegen

H.3 Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 20 Abs. 2	statt gem. Wert auf Antrag mit BW soweit - übernehmende KapGes unterliegt KSt, - kein neg. BV - Besteuerung R D aus Veräußerung des eingebrachten BV bei Übernehmenden nicht ausgeschlossen / beschränkt Neben Anteilen gem. Wert sonstiger Gegenleistungen $\leq 25\%$ des BW oder $\leq$ TEUR 500, höchstens BW	20.18 20.19 - 03.18 20.20	Einheitlicher BW-Ansatz übernommenes BV unterliegt bei KapGes der Besteuerung (mit -ggf. auch ausländ.- KSt) (zeitpunkt- oder zeitraumbezogen?, Dötsch, § 20 Rn. 225) Unabhängig vom Wertansatz in HB Antrag von Übernehmender Ges Nr. 4 nach 31.12.2014
	Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der stl. Schlussbilanz bei für Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen FA	20.21	Bilanz, in der eingebrachtes BV erstmals anzusetzen ist
§ 20 Abs. 3	Wenn BesteuerungsR von D betr. Veräußerung des eingebrachten BV vor und nach Einbringung ausgeschlossen: → gem. Wert gilt als AK der Anteile	20.34	Verstrickung zum gem. Wert Bei Einbringung ausländ. BS in ausländ. KapGes

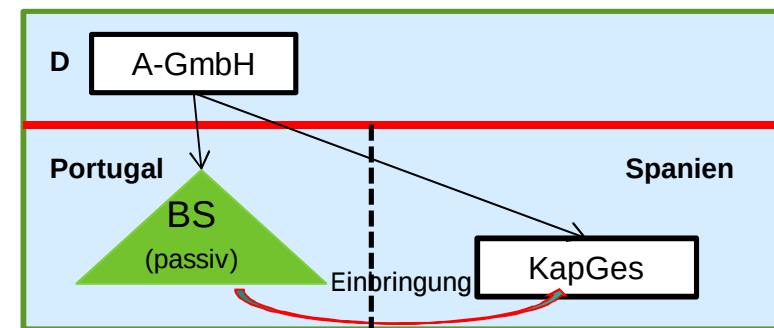
H.4 Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 22 Abs. 1	Einbringungsgewinn I Bei Veräußerung der <u>erhaltenen</u> Anteile (oder Ersatztatbeständen) innerhalb der 7-Jahre-Sperrfrist	22.02	▪ Soweit PersGes als „Einbringender“ gilt ist auch Veräußerung des MU-Anteils steuerschädlich.
	gem. Wert des eingebrachten BV zum Übertragungstichtag ./.. Wertansatz des BV (i.d.R. BW) = Einbringungsgewinn I x 1/7 (kein § 3 Nr. 40 EStG/§ 8b KStG) Restlicher Veräußerungsgewinn: § 3 Nr. 40 EStG/§ 8b KStG ▪ Einbringungsgewinn I wird in Steuerbilanz der GmbH bei den übergegangenen WG aktiviert	22.23	▪ Ausnahme von (Ersatz-)Veräußerungstatbeständen in § 22 Abs.1 S. 6 und aus „Billigkeitsgründen“ ▪ Einbringungsgewinn I erfasst zuvor nach Abs. 1 eingebrachtes BV (⇔ Abs. 2) → für eingebrachte Anteile an KapGes gilt grds. § 22 Abs. 2 (Ausnahme Abs. 1 S. 5 bei Wegfall BesteuerungsR)
	Wegfall der Voraussetzung von § 1 Abs. 4 für Einbringenden oder übernehmende Gesellschaft → Veräußerungstatbestand (§ 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 6 UmwStG)	22.27	
§ 22 Abs. 3	Nachweispflichten	22.28	

H.5 Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

Einbringung EU-BS in ausländ. KapGes (Tz. 20.36)

- betr. (passive) BS in Portugal hat D BesteuerungsR mit Anrechnungsverpflichtung
- mit Einbringung verliert D das BesteuerungsR
- Einbringungsgewinn
 - In Übereinstimmung mit Art. 10 Abs. 2 FRL



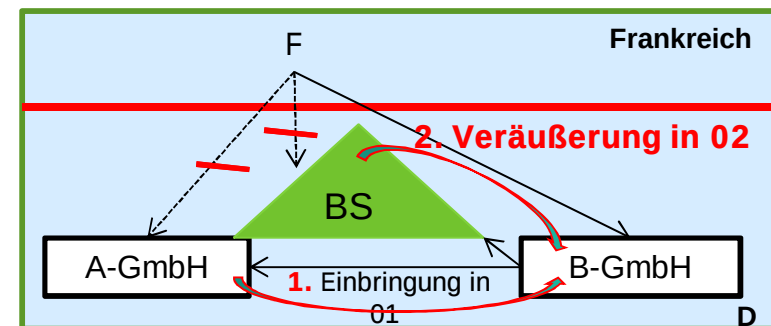
Art. 10 Abs. 2 FRL: Abweichend von Absatz 1 ist der Mitgliedstaat der **einbringenden** Gesellschaft, sofern er ein System der Weltgewinnbesteuerung anwendet, **berechtigt**, die durch die Fusion, Spaltung, Abspaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen entstehenden **Veräußerungsgewinne der Betriebsstätte zu besteuern**, vorausgesetzt, er **rechnet die Steuer**, die ohne die Bestimmungen dieser Richtlinie auf diese Veräußerungsgewinne im Staat der Betriebsstätte **erhoben worden wäre**, in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrag **an**, wie wenn diese Steuer tatsächlich erhoben worden wäre.“

- D hat fiktive Steuer (für Veräußerungsfall) anzurechnen (§ 20 Abs. 7, 3 Abs. 3 UmwStG).

H.6 Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

Einbringungsgewinn

- Der in Frankreich ansässige F bringt in 01 die deutsche BS nebst dieser funktional zuzurechnende Anteile an A-GmbH in B-GmbH ein (§ 20 UmwStG).
- In 02 veräußert F die ihm an B-GmbH erhaltenen Anteile.

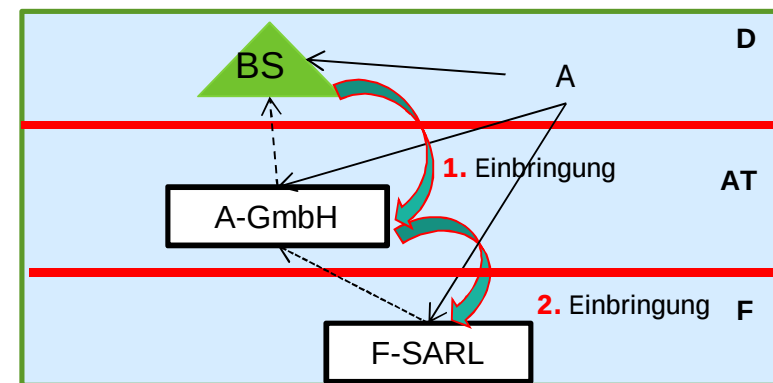


- Anteilsveräußerung (erhaltene Anteile) löst Einbringungsgewinn I aus (§ 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG).
- Umfasst eingebrachte BV auch Anteile an KapGes, ist insoweit § 22 Abs. 2 (Einbringungsgewinn II bei „Anteilstausch“) anzuwenden“ (§ 22 Abs. 1 S. 5 HS.1 UmwStG)
- Ist BesteuerungR von D hinsichtlich erhaltener Anteile ausgeschlossen / beschränkt, sind daneben auch die Sätze 1 bis 4 anzuwenden (§ 22 Abs. 1 S. 5 HS.2 UmwStG).
 - An dem an der B-GmbH anlässlich Einbringung gewährten Anteil hat Frankreich das Besteuerungsrecht;
 - Die auf Anteile an A-GmbH entfallenden stillen Reserven sind in Einbringungsgewinn I einzubeziehen (insoweit hier TEV, § 3 Nr. 40 EStG).

H.7 Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

Einbringung EU-BS in ausländ. KapGes (Tz. 20.36)

- A bringt seine deutsche BS in eine in AT ansässige GmbH gegen Gewährung von Anteilen ein (§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG); unterstellt keine Entstrickung.
- Die an A-GmbH gewährten (sperrfristbehaltenen) Anteile werden in die F-SARL eingebracht (§ 21 UmwStG).

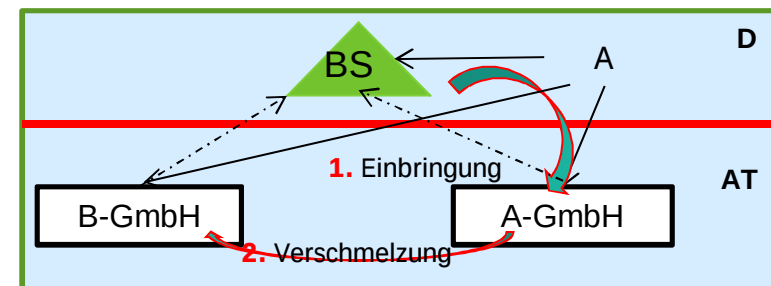


Einbringung (grds. als „Tausch/Veräußerung“) **unschädlich** (§ 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 2 UmwStG), wenn der Einbringende **nachweist**, dass Übertragung durch einen Vorgang i.S.d. § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 UmwStG oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge **zu BW** erfolgte.

H.8 Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

Einbringung EU-BS in ausländ. KapGes (Tz. 20.36, 22.23)

- A bringt seine deutsche BS in eine in AT ansässige GmbH gegen Gewährung von Anteilen ein (§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG); unterstellt keine Entstrickung.
- Die A-GmbH wird auf B-GmbH verschmolzen.



Aus **Billigkeitsgründen** auf Antrag aller Beteiligten (Tz. 22.23), wenn (vergleichbar mit gesetzlichen Ausnahmetatbeständen), etwa bei side-stream-merger

- keine steuerliche Statusverbesserung
- keine stillen Reserven auf nicht sperrfristbehaftete Anteile Dritter
- deutsche Besteuerungsrechte nicht ausgeschlossen
- auf alle (un-)mittelbaren Anteile der an Umwandlung beteiligten Gesellschaften § 22 Abs. 1 bzw. 2 anzuwenden ist.

F. Umwandlung von KapGes in PersGes

G. Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

H. Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

I. Anteilstausch

J. Umwandlung/Einbringung von PersGes in PersGes

I.1 Anteilstausch

- **Abs. 1:** Umwandlungsarten
 - Nach UmwG, auch §§ 122a ff. oder vergleichbarer ausländ. Vorschriften
 - Sachl. Anwendungsbereich: Verschmelzung; Ab-/Aufspaltung
- **Abs. 2:** Beteiligte Rechtsträger
 - In EU/EWR **gegründet**
 - **Gesellschaft** i.S.d. Artt. 49, 54 AEUV (Art. 48 EGV) bzw. Art. 34 Abs. 2 EWR
 - **(Satzungs-)Sitz und Ort der GL** in EU/EWR
- **Abs. 3:** Einbringungsfälle
 - Verschmelzung von PersGes nach UmwG oder vergl. ausländ. Vorschriften
 - Ausgliederung
 - Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge
 - Formwechsel PersGes in KapGes
 - Anteilstausch
- **Abs. 4:** Beteiligte Rechtsträger
 - Übernehmender Rträger: Gesellschaft i.S.d. Abs. 2 und
 - Bei Vorgängen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 – 4 UmwStG ...
 - ... entweder: Übertragender Rträger Gesellschaft i.S.d. Abs. 2
 - ... oder: Besteuerung stiller Reserven in den erhaltenen Anteilen in D
 - Globalisierung (Beteiligung Drittstaatler) bei Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG) und Einbringung in PersGes (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG)

2. – 5. Teil

§ § 3-9 KapGes → PersGes

§ § 11-14 KapGes → KapGes

§ § 15-16 Auf-/Abspaltung

6. – 8. Teil

§ § 20-23 Einbr. in KapGes

§ 24 Einbr. in PersGes

§ 25 PersGes → KapGes

I.2 Anteilstausch

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 1 Abs. 3 Nr. 5	Sachlicher Anwendungsbereich	21.02	Anteile im BV, § 17 EStG, einbringungsgeborene Anteile i.Ü.: § 20 Abs. 4a EStG („Fußstapfen“)
§ 1 Abs. 4	Persönlicher Anwendungsbereich	21.03 01.54 21.05	Einbringender: Umkehrschluss aus § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UmwStG: keine Einschränkung Übernehmende KapGes: in EU/EWR gegründete KapGes mit Sitz + GL in EU/EWR (Verstoß KapVerkehrsfreiheit, Art. 63 AEUV?) Eingebrachte Anteile: KapGes, sitzunabhängig (Typenvergleich)
§ 21 Abs. 1	S. 1: Ansatz der eingebrachten Anteile zum gem. Wert S. 2: <u>auf Antrag</u> zum BW, wenn übernehmende KapGes nach Einbringung (auch durch mehrere) unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte hat („ qualifizierter Anteilstausch “) S. 3: Gewährung weiterer WG > BW der eingebr. Anteile → eingebr. Anteile mind. mit gem. Wert der WG	21.11 21.07 21.12 → 20.21 ff.	▪ HB nicht maßgeblich; Bewertung gem. §§ 11, 199 ff. BewG ▪ wenn gem. Wert < BW: Ansatz zum gem. Wert ▪ Antrag durch übernehmende KapGes bis Abgabe stl. Schlussbilanz, in der eingebrachte Anteile erstmals anzusetzen sind

I.3 Anteilstausch

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 21 Abs. 2	S. 1: Wertansatz bei übernehmender KapGes gilt für Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten und AK der erhaltenen Anteile S. 2: gem. Wert, wenn für eingebrachte oder erhaltene Anteile das BesteuerungsR betr. Gewinn aus Veräußerung für D ausgeschlossen / eingeschränkt ist S. 3: auf Antrag <u>des Einbringenden</u> beim qualifizierten Tausch BW, wenn		Ein <u>vor</u> Einbringung bestehendes BesteuerungsR (bei Steuerausländern etwa: BS, § 49 i.V.m. § 17 EStG) muss eingeschränkt werden. Antrag bis Abgabe der StE bei für Einbringendem zuständigen FA; bei ausländ. Anteilseignern? (§ 50 Abs. 2 EStG)
	Nr. 1: BesteuerungsR D an <u>erhaltenen</u> Anteile, oder		Nr. 1: mittelbar bleibt es bestehen; i.d.R. nicht erfüllt bei Einbringung durch Steuerausländer
	Nr. 2: Art. 8 FRL ▪ Grenzüberschreitender Anteilstausch; übernehmende und eingebrachte Ges sind in EU/EWR ansässig ▪ Zuzahlung überschreitet nicht 10 % des Nennwerts der ausgegebenen Anteile ▪ <i>treaty override</i> bei späterer Veräußerung → § 15 Abs. 1a EStG		→ § 49 Abs. 1 Nr. 2e bb EStG

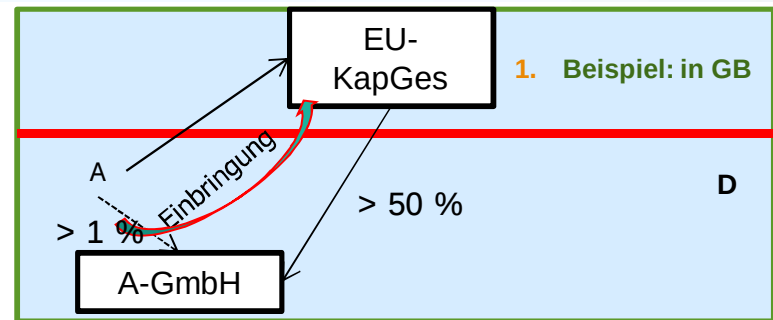
I.3 Anteilstausch

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 22 Abs. 2	Veräußerung der eingebrachten Anteile binnen 7 Jahre führt zu <u>Einbringungsgewinn II</u> , „soweit eingebrachten Anteile <i>nicht</i> gem. § 8b Abs. 2 KStG hätten <i>steuerfrei</i> veräußert werden können“	22.12	
	Wegfall der Voraussetzung von § 1 Abs. 4 für Einbringenden oder übernehmende Gesellschaft → Veräußerungstatbestand (§ 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 6 UmwStG)	22.18	

I.4 Anteilstausch

Grundbeispiele (Tz. 21.15)

- § 1 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG (+), da aufnehmende EU-KapGes eine KapGes i.S.d. § 1 Abs. 2 UmwStG ist
 - Auf Ansässigkeit des A oder der A-GmbH kommt es nicht an
 - Zwar BW grds. möglich, da qualifizierter Anteilstausch (§ 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG)
-
- **Beispiel 1:** Aber: § 21 Abs. 2 S. 2 1. HS UmwStG: D hat (im Regelfall) kein BesteuerungsR an den *eingebrachten* Anteilen (EU-KapGes an A-GmbH)
 - Rückausnahme: § 21 Abs. 2 S. **3 Nr. 1** UmwStG: D hat (im Regelfall) BesteuerungsR an erhaltenen Anteilen (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA)
- Auf Antrag des A: Buchwert, auch wenn auf Ebene der EU-KapGes nicht der BW angesetzt wird.



I.5 Anteilstausch

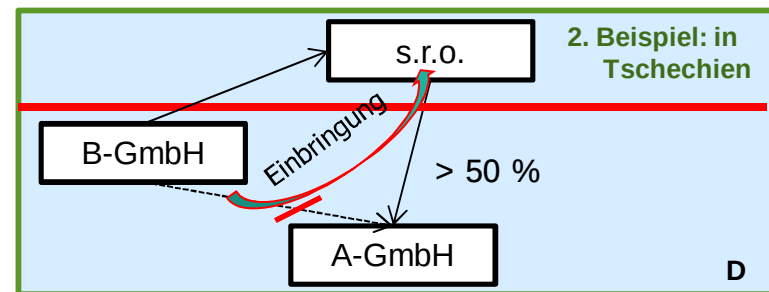
Grundbeispiele (UmwSt-Erlass Tz. 21.15)

- § 1 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG (+), da aufnehmende EU-KapGes eine KapGes i.S.d. § 1 Abs. 2 UmwStG ist

- **Beispiel 2:** Zwar: § 21 Abs. 2 S. 2 1. HS UmwStG:
D (als Sitzstaat) hat nach Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechien weiterhin BesteuerungsR an den *eingebrachten* Anteilen (s.r.o. an A-GmbH)

- Aber: an den erhaltenen Anteilen hat D kein BesteuerungsR (Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechien), § 21 Abs. 2 S. 2 2. HS UmwStG

- Rückausnahme: § 21 Abs. 2 S. 3 Nr. 2 UmwStG: Art. 8 FRL
 - Grenzüberschreitender Anteilstausch; übernehmende und eingebrachte Ges sind in EU/EWR ansässig
 - Zuzahlung überschreitet nicht 10 % des Nennwerts der ausgegebenen Anteile
- Auf Antrag der B-GmbH: Buchwert, auch wenn auf Ebene der s.r.o. nicht der BW angesetzt wird.



F. Umwandlung von KapGes in PersGes

G. Verschmelzung und Auf-/Abspaltung von KapGes auf KapGes

H. Umwandlung/Einbringung von PersGes in KapGes

I. Anteilstausch

J. Umwandlung/Einbringung von PersGes in PersGes

J. Umwandlung/Einbringung von PersGes in PersGes

UmwStG	Inhalt	Erlass	Anmerkungen
§ 1 Abs. 3	Sachlicher Anwendungsbereich Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, MU in PersGes	01.47	Einbringung durch ▪ Einzelrechtsnachfolge ▪ „entgeltl.“ Aufnahme in oder Einbringung eines EU in PersGes ▪ Eintritt in / KapErh bei PersGes ▪ Einbringung MU-Anteil ▪ Gesamtrechtsnachfolge ▪ Verschmelzung, Auf-/Abspaltung, Ausgliederung auf PersGes
§ 1 Abs. 4 S. 2	Persönlicher Anwendungsbereich „Satz 1 ist [...] nicht anzuwenden.“		Gründungs- und Ansässigkeitsvoraussetzungen des Abs. 2 gelten bei Einbringungen gem. § 24 weder für übertragenden noch übernehmenden Rträger
§ 24 Abs. 1	Einbringung von Betrieb, Teilbetrieb oder MU-Anteil in eine KapGes gegen Gewährung neuer Anteile	24.03 20.03 ff.	▪ Einbringender bei Auflösung -> MU; bei Fortbestehen: die PersGes ▪ Einbringung aller funktional wesentl. Betriebsgrundlagen ▪ Bei mehreren MU ist jeder MU-Anteil für sich zu beurteilen ▪ Vor. müssen zum Übertragungsstichtag vorliegen
§ 24 Abs. 2	auf Antrag mit BW soweit „Besteu- erungsR von D des eingebrachten BV bei Übernehmenden nicht ausgeschlossen / beschränkt“	20.18 20.19 - 03.18	▪ BeteuerungsR (<u>nicht</u> betr. Erträge aus Nutzung) bezogen auf Gesellschafter und WG ▪ Übernehmender Rträger stellt Antrag (ggf. abweichend, wenn mehrere MU-Anteile/(Teil-)Betriebe eingebracht werden)

K. Fallgruppen zum § 50i EStG nach dem BMF-Schreiben vom 21.12.2015

K.1 Anwendungsbereich § 50i EStG

§ 50 i EStG	Gesetzesinhalt	Anmerkungen
Abs. 1	- Bei Übertragung/Überführung von WG oder Anteil i.S.d. § 17 EStG vor 29.06.2013 (= Inkrafttreten des AmtshilfeRLUmsG) in PersGes i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG (unabhängig, ob bei Übertragung oder später die Qualifikation des Abs. 3 besteht), ... ohne dass Besteuerung stiller Reserven erfolgte kann ungeachtet DBA Veräußerungsgewinn und lfd. Gewinn des in einem anderen DBA-Staat ansässigen Gesellschafters dieser „50i-Gesellschaft“ in D besteuert werden. - Entsprechendes gilt für Besitzunternehmen einer grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung. - Gilt für alle Veräußerungsfälle nach dem 29.06.2013 und betr. lfd. Einkünfte für alle offenen Fälle (§ 52 Abs. 48 EStG).	BFH (I R 81/09): Gewerblichkeit kraft Fiktion begründet keine „Unternehmensgewinne“ i.S.v. Art. 7 DBA => keine Einkünfte in inländischer Betriebsstätte => Absicherung des unilateral bestehenden Besteuerungsrechts Deutschlands (treaty override), - auch für nach Übertragung auf § 50i-Gesellschaft entstehende stille Reserven - ungeachtet DBA-Beschränkung betr. Quellensteuer. => wenn nach 29.06.2013 übertragen, gelten allg. Entstrickungsregelungen
Abs. 2 (KroatienAnpG 25.07.2014)	Zwecks Vermeidung einer (ansonsten) steuerneutralen Umwandlung der „steuerhafteten 50i-Gesellschaft“ ab 31.12.2013: Umwandlung / Einbringung i.S.v. § 1 UmwStG, Übertragung / Überführung i.S.d. § 6 Abs. 3, 5 EStG oder „Strukturwandel“ in gewerbl. Tätigkeit stets zum gemeinen Wert.	(wg. EU-Grundfreiheiten:) auch reine Inlandsfälle betreffend

K.2 BMF-Schr. zu § 50i EStG (v. 21.12.2015)

Lt. BMF: § 50i Abs. 2 anwendbar, **unabhängig** ob 50i-Gesellschafter in D oder DBA-Staat **ansässig** (keine teleologische Reduktion)

§ 50i Abs. 2 EStG aus sachl. Billigkeitsgründen nicht anzuwenden auf ...	Voraussetzung ...	Anmerkung
▪ Einbringung gem. §§ 20, 25 UmwStG ▪ Einbringung gem. § 24 UmwStG ▪ Umwandlungen nach §§ 3, 9, 11, 15 und 16 UmwStG ▪ Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG ▪ Überführung oder Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG ▪ Strukturwandel	1. ... bei übereinstimmendem Antrag von übertragendem und übernehmenden Rechtsträger, und	kein „step-up“ (bei § 6 Abs. 3 EStG) beim Übernehmer. Antrag: ▪ bei dem für Steuerfestsetzung zuständigen FA (betr. GewSt gem. § 184 AO?) ▪ schriftlich ▪ Frist (auch nach Unanfechtbarkeit wg. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO)? ▪ Im Todesfall: gesondert für Erblasser?
	2. ... wenn deutsches Besteuerungsrecht ▪ (grds.) an 50i-steuerverstrickten WG und ▪ laufenden Einkünfte nicht ausgeschlossen/beschränkt wird	betr. lfd. Einkünfte vom UmwStG nicht gefordert

K.3 BMF-Schr. zu § 50i EStG (v. 21.12.2015)

Lt. BMF: § 50i Abs. 2 anwendbar, **unabhängig** ob 50i-Gesellschafter in D oder DBA-Staat **ansässig** (keine teleologische Reduktion)

§ 50i Abs. 2 EStG aus sachl. Billigkeitsgründen nicht anzuwenden auf ...	Voraussetzung ... (neben dem Antrag)	Anmerkung
... Einbringung nach §§ 20, 25 UmwStG:	2. ... wenn deutsches Besteuerungsrecht ■ bezogen auf die erhaltenen Anteile und ■ laufenden Einkünfte nicht ausgeschlossen / beschränkt wird ...	Ist Einbringung nach § 20 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG („...<i>Besteuerungsrecht</i> D am eingebrachten BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt ...“) angesichts des Einbringungsgegenstands „50i-Vermögen“ möglich? Ziel: doppelte Verstrickung der WG der § 50i-Mitunternehmenschaft:... ■ ... auf Ebene der § 50i-Mitunternehmenschaft (GewSt) bzw. der übernehmenden KapGes, ■ ... auf Ebene der Anteilseigner der KapGes. ■ dies dauerhaft, auch nach Wegfall der Sperrfrist des § 22 UmwStG? ■ bei übernehmender Immobilien-GmbH i.S.d. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA? ■ Anteilstausch i.S.d. § 21 UmwStG (Einbringung von Anteilen an KapGes durch 50i-Mitunternehmenschaft) nicht im BMF-Schr. erwähnt.

K.4 BMF-Schr. zu § 50i EStG (v. 21.12.2015)

Lt. BMF: § 50i Abs. 2 anwendbar, **unabhängig** ob 50i-Gesellschafter in D oder DBA-Staat **ansässig** (keine teleologische Reduktion)

§ 50i Abs. 2 EStG aus sachl. Billigkeitsgründen nicht anzuwenden auf ...	Voraussetzung ... (neben dem Antrag)	Anmerkung
... Einbringung nach § 24 UmwStG	2. ... wenn deutsches Besteuerungsrecht - an 50i-steuerverstrickten WG und - laufenden Einkünfte nicht ausgeschlossen/beschränkt wird	Beitritt eines Steuerausländers zur 50i-Gesellschaft: i.H.d. quotalen Beteiligung des Steuerausländers kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven (Artt. 10 Abs. 2, 13 Abs. 5 OECD-MA)
... Verschmelzung/Spaltung		D-GmbH ist zu 100% an 50i-KG beteiligt und spaltet Anteil an 50i-KG auf B-Ltd. mit GL in EU ab: i.H.d. Beteiligung der B-Ltd. an der 50i-KG Aufdeckung stiller Reserven
... § 6 Abs. 3 EStG	... und Übertragung nur auf natürliche Person	auch bei „Hineinschenkung/-vererbung“ durch Steuer- ausländer inländ. Körperschaft ausgenommen, obwohl: - KapGes: § 8b KStG - Ansässigkeit der Destinatäre einer FamStiftung Inland: § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (+) ... Ausland: als „sonst. Einkünfte i.S.d. Art. 21 Abs. 1 OECD-MA kein Quellensteuerabzug (-) - Aber: er könnte 50i-Anteil in KapGes und deren Anteile in Stiftung einbringen - gemeinnützige Körperschaft nicht begünstigt

K.5 BMF-Schr. zu § 50i EStG (v. 21.12.2015)

Lt. BMF: § 50i Abs. 2 anwendbar, **unabhängig** ob 50i-Gesellschafter in D oder DBA-Staat **ansässig** (keine teleologische Reduktion)

§ 50i Abs. 2 EStG aus sachl. Billigkeitsgründen nicht anzuwenden auf ...	Voraussetzung ... (neben dem Antrag)	Anmerkung
... § 6 Abs. 5 EStG	2. ... wenn deutsches Besteuerungsrecht - an 50i-steuerverstrickten WG und - laufenden Einkünfte nicht ausgeschlossen/beschränkt wird	
	... Übertragung des vor 29.06.2013 im SBV einer 50i-Gesellschaft zugeordneten WG / §17-Beteiligung auf gewerblich tätige KG (+) ... geprägte KG (-) umgekehrt: von Gesamthandsvermögen der gewerblich geprägten in das SBV	Maßgebend für BW-Fortführung, ob das WG einer deutschen Betriebsstätte zuzurechnen ist - BW (+), da Zurechnung zu deutscher BS - BW (-) - zwar keine deutsche Betriebsstätte, aber Verstrickung über § 50i Abs. 1 EStG § 50i gilt gesellschafterbezogen: Überspringen stiller Reserven auf Dritte ist steuerschädlich. <u>Offen:</u> Überführung zwischen SBV verschiedener gewerbl. geprägter Gesellschaften.

K.6 BMF-Schr. zu § 50i EStG (v. 21.12.2015)

Lt. BMF: § 50i Abs. 2 anwendbar, **unabhängig** ob 50i-Gesellschafter in D oder DBA-Staat **ansässig** (keine teleologische Reduktion)

§ 50i Abs. 2 EStG aus sachl. Billigkeitsgründen nicht anzuwenden auf ...	Voraussetzung ... (neben dem Antrag)	Anmerkung
... Strukturwandel: „Werden WG/§ 17-Anteile i.S.d. § 50i Abs. 1 EStG von PersGes für eine Betätigung i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG genutzt, gilt Satz 1 entsprechend.“	2. ... wenn deutsches Besteuerungsrecht ▪ an 50i-steuerverstrickten WG und ▪ laufenden Einkünfte nicht ausgeschlossen/beschränkt wird	Müssen abkommensrechtlich einer deutschen Betriebsstätte zuzurechnen sein. Auch wenn ein Gesellschafter der 50i-Gesellschaft bereits im Ausland ansässig ist.

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



Kontakt

- Haben Sie noch Fragen?
 - Christoph Bode, RA, StB
 - christoph.bode@kleeberg.de
 - Telefon: 089 55 983-297
 - Telefax: 089 55 983-280
- Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Kontakt

- Haben Sie noch Fragen?
 - Dr. Michael Hoheisel, StB
 - michael.hoheisel@kleeberg.de
 - Telefon: 089 55 983-234
 - Telefax: 089 55 983-280
- Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Münchner Bilanzgespräche 2016

Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

- 10. März 2016, 19.00 Uhr
Grenzüberschreitende Umwandlung
- 12. Mai 2016, 19.00 Uhr
Umsatzsteuer und Immobilienbesteuerung
- 09. Juni 2016, 19.00 Uhr
Mittelständische Konzerne
- 06. Oktober 2016, 19.00 Uhr
Erbschaftsteuer und Gestaltungsüberlegungen
- 20. Oktober 2016, 19.00 Uhr
Rückstellungen
- 24. November 2016, 19.00 Uhr
Handelsrecht und steuerliche Gewinnermittlung

Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweitzer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchner Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchner Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den fachlichen Gedankenaustausch fort. Die Münchner Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Disclaimer / Copyright

■ Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

■ Copyright-Vermerk

© 03/2016. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.