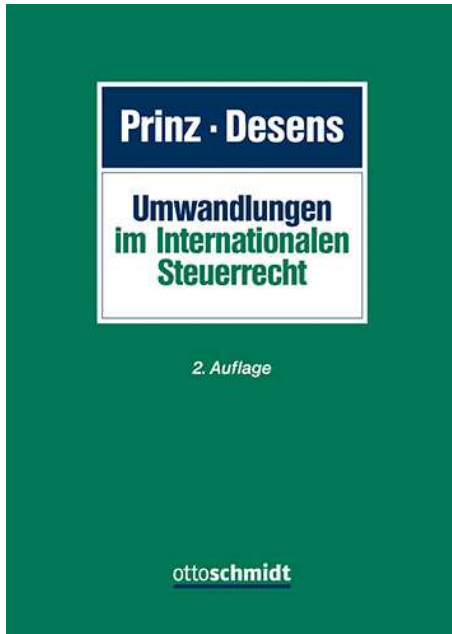


Leseprobe zu

Prinz/Desens

Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht



Das renommierte Steuerrechts-Handbuch für die Beratung von Umstrukturierungen im Internationalen Steuerrecht.

170 X 240 mm, 2. Auflage 2023, 1.650 Seiten, Handbuch

249,00 € inkl. MwSt.

ISBN 978-3-504-26028-6

1. Teil Grundlagen

Kapitel 1 Internationalsteuerliche Aspekte bei Umstrukturierungen

A. Wirtschaftsreale Bedeutung von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.1
B. Steuerliche Grundlagen von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	
I. Begriffsklärung und Gestaltungsformen von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	
1. Terminologisches	1.6
2. Umstrukturierungsbezogene Grundkonstellationen	1.8
3. Vertikale Detaillierung auslandsbezogener Umstrukturierungen	1.9
4. Klassische steuerliche Problemfelder bei Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.10
II. Systematik der Umstrukturierungen mit Auslandsberührung	
1. Entwicklung eines steuerlichen Prüfungsschemas	1.11
2. Rechtsformunterschiede (PersGes, KapGes, hybride Strukturen, Typenvergleich)	1.13
3. Inlandsumstrukturierungen mit Auslandsberührung	1.19
4. Auslandsumstrukturierungen mit Inlandsberührung	1.20
5. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen: Hinausumstrukturierungen, Hereinumstrukturierungen, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern ..	1.21
6. Wegzug/Teilwegzug/Zuzug, grenzüberschreitende Sitzverlegung	1.23
III. Internationalsteuerliche Grundfragen	
1. Betriebsstättenzuordnung mit Selbstständigkeitsfiktion; Zentralfunktion des Stammhauses	1.26
2. Realisationsfragen für stille Reserven bei (rechtlicher/tatsächlicher) Entstrickung/Verstrickung	1.31
3. „Vergleichbarkeitstest“ für ausländische Umwandlungen ...	1.35
4. Europäischer Teilbetriebsbegriff	1.38
5. Quellensteuerfragen bei Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.44
6. Sonderfragen der grenzüberschreitenden Verschmelzung/Sitzverlegung einer SE	1.46
7. Verluste in grenzüberschreitenden Umstrukturierungsfällen	1.48
8. Grenzüberschreitende Kettenumstrukturierungen	1.50
9. Umstrukturierungen doppelt ansässiger Gesellschaften	1.51
C. Gestaltungsgrenzen für Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	
I. Ermittlung und Evaluation von steuerlichen Inlands- und Auslandsrisiken	1.54
II. Missbrauchstest des § 42 AO, steuerschädlicher Gesamtplan	1.57
III. Rückwirkungs- und Rückbeziehungsfragen zur Vermeidung weißer Einkünfte	1.61
IV. Instrumentarium des Treaty Override	1.67

V. Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Umwandlungen ..	1.70	VIII. EU-/DBA-rechtlicher Diskriminierungsschutz bei Umstrukturierungen	1.78
VI. Grenzüberschreitende Korrespondenzregelungen und Qualifikationsverkettenungen	1.71	IX. Internationale Absicherung grenzüberschreitender Umstrukturierungen	1.80
VII. Postumstrukturierungsbezogene Maßnahmen mit Steuerbezug: Sperrfristen, Finanzierung, Organshaft, Rechtsformwechsel	1.73	D. Zusammenfassende Beratungserkenntnisse für Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.83

Literatur: *Bachmann/Gebhardt/Seifert*, Transitional CbCR Safe Harbour – Die erhoffte Erleichterung bei der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung?, DB 2023, 476; *Baldamus*, Neues zur Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2012, 317; *Becker/Kempff/Schwarz*, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, DB 2008, 370; *Beinert/Benecke*, Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen, FR 2010, 1009, 1120; *Benecke*, Anwendungsbereich des UmwStG und Rückwirkung nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 113; *Benecke*, Ausländische Umstrukturierungen mit Inlandsbezug, in DStJG 43 (2020), 623-654; *Benz/Böhmer*, Das Steueroasen-Abwehrgesetz, DB 2021, 1630; *Brähler/Heerdt*, Steuerneutralität bei grenzüberschreitender Verschmelzung unter Beteiligung hybrider Gesellschaften, StuW 2007, 260; *Buchholz/Nitzschke*, Das materielle Korrespondenzprinzip bei Gewinnausschüttungen und Einlagen, in Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, 75 – 86; *Burger/Kälberer*, Rechts- und Planungssicherheit im Zeichen einer neuen Weltsteuerordnung, IStR 2020, 411; *Cordes/Geißler/Leonhardt*, Deutsch – steuerliche Implikationen der Umwandlung einer österreichischen GmbH in eine Personengesellschaft, IStR 2019, 744; *Desens*, Paradigmenwechsel in der Entstrickungsbesteuerung?, DStR 2022, 1588; *Desens*, Der Leistungsfähigkeitsgedanke und die Entstrickung im Spiegel der europäischen Freiheitsrechte, FR 2022, 681; *Ditz/Seibert*, Das neue Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) – Darstellung und kritische Würdigung, FR 2021, 813; *Eglmaier*, Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die deutsche Gewerbesteuer, IStR 2011, 951; *Ehret/Lausterer*, Einleitende Erläuterungen des Umwandlungssteuererlasses und Anwendungsbereich, DB Beilage 1 2012, 5; *Ettlinger/Königer*, Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungsvorgängen, GmbHR 2009, 590; *Euler/Maier/Schanz*, Der Regierungsentwurf des Steueroasen-Abwehrgesetzes, DStR 2021, 1257; *Feldgen*, Der Teilbetrieb im Steuerrecht, Ubg 2012, 459; *Förster*, Steuerneutrale Umstrukturierung von grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaftskonzernen, BFuP 2014, 1; *Förster*, Steuerbegünstigte Umstrukturierung von grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaftskonzernen, Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, 129; *Förster*, Grenzüberschreitende Umstrukturierungen, DStR 2020, 865; *Girlich/Philipp*, Entstrickungsaspekte bei der Hinausverschmelzung von Kapitalgesellschaften, Ubg 2012, 150; *Greil*, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Steuerrecht, StuW 2011, 84; *Hahn*, Treaty Overriding sine ira et studio, IStR 2011, 863; *Heckschen/Knaier*, Größte Reform des Umwandlungsrechts – nicht nur Richtlinienumsetzung!, GmbHR 2022, 501 (Teil I) und 613 (Teil II); *Heckschen/Hilser*, Grenzüberschreitender Gesellschaftszug aus Drittstaaten nach Deutschland am Praxisbeispiel einer Schweizer Aktiengesellschaft, DStR 2022, 1005 und 1053; *Hruschka*, Umwandlungen mit Auslandsberührungen, StuB 2011, 540; *Jacobsen*, Vorschlag zur vollständigen Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts, DStZ 2021, 490; *Jacobsen/Happel*, Steuerplanung grenzüberschreitender Umwandlungen von Kapital- auf Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung des anderen Staates, DStZ 2022, 787; *Käshammer/Schümmer*, Fiktive Veräußerungsgewinnbesteuerung (Entstrickung) bei Anteilen an deutschen Kapitalgesellschaften – „Vorsicht Falle“ oder „keine Panik“?, IStR 2012, 362;

Kahle, Zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften nach MoPeG und KöMoG, *StuB* 2022, 881; *Kahle/Möding*, Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei ausländischen Betriebsstätten, *DB* 2011, 2338; *Kahle/Ziegler*, Betriebsstättenbegriff – Grundfragen und aktuelle Entwicklungen, *DStZ* 2009, 834; *Kaminski*, Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsstättenbesteuerung, *Stbg* 2012, 354; *Klingberg/Nitzschke*, Grenzüberschreitende Umwandlungen am Beispiel grenzüberschreitender Verschmelzungen, *Ubg* 2011, 451; *Kollruss*, (Nicht-) Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer?, *IStR* 2022, 384; *Köhler/Käshammer*, Umwandlung von Kapitalgesellschaften mit ausländischen Anteilseignern in Personengesellschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, *GmbHHR* 2012, 301; *Körner*, Ent- und Verstrickung, *IStR* 2009, 741; *Kraft*, Gewerbesteuerliches Gestaltungspotenzial und Gewerbesteuerfallen bei Umwandlungen im Kontext von Inbound-Investments, *IStR* 2012, 528; *Kraft/Gebhardt*, Das Postulat der Kapitalinhaberschaftsneutralität im Kontext der EuGH-Judikatur zu *National Grid Indus*, *FR* 2012, 403; *Kröner/Momen*, Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, *DB* 2012, 71; *Kußmaul/Ruiner*, Zur Umsetzung des OECD Functionally Separate Entity Approach in nationales Recht, *BB* 2012, 2025; *von der Laage*, Besteuerungsbedürfnis versus Europarechtskonformität beim Wegzug einer Europäischen Aktiengesellschaft, *StuW* 2012, 182; *Lehner*, Treaty override im Anwendungsbereich des § 50d EStG, *IStR* 2012, 389; *Lehner*, Neue Regelungsebenen und Kompetenzen im Internationalen Steuerrecht, *IStR* 2019, 277; *Maywald/Reiter*, Verschmelzung einer US-LLC auf ihre Schwester US-LLC – Verlustabzug bei Körperschaften, *IWB* 2012, 408; *Micker*, Die neuen Entstrickungsregeln und das alte Problem der Rückwirkung, *IWB* 2011, 714; *Micker/Uphues*, Die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im Steuerrecht, *Ubg* 2021, 320; *Middendorf/Strothenke*, Umwandlungen mit internationalem Bezug, *StuB* 2012, 305; *Mitschke*, Das EuGH-Urteil „National Grid Indus“ vom 29.11.2011 – Eine Bestandsaufnahme und eine Bewertung aus Sicht der Finanzverwaltung, *DStR* 2012, 629; *Mitschke*, Das Treaty Override zur Verhinderung einer Keimmalbesteuerung aus Sicht der Finanzverwaltung, *DStR* 2011, 2221; *Mitschke*, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabetheorie durch das JStG 2010, *Ubg* 2011, 328; *Pohl*, Ausgewählte internationale Aspekte des neuen Umwandlungssteuererlasses, *IWB* 2012, 177; *Prinz*, Grundlagen zum internationalen Umwandlungssteuerrecht, *DB* 2012, 820; *Prinz*, Steuerliches Entstrickungskonzept – gelungen oder reparaturbedürftig?, *GmbHHR* 2012, 195; *Prinz*, Zinsschranke unter „partielltem Verfassungsverdacht“, *FR* 2012, 541; *Prinz*, Inländische Umstrukturierung von GmbHs mit Auslandsbezug, *GmbHHR* 2020, 625; *Prinz*, Globalisierung des deutschen Umwandlungssteuerrechts durch das KöMoG – Begrüßenswert, aber unvollständig, *FR* 2021, 561; *Prinz*, Internationales Unternehmenssteuerrecht – Unternehmensinteressen zwischen Steuermoral, Steuervermeidung und „überkomplexer“ Steuergesetzgebung, *DB* 2022, 1730; *Prinz*, Internationale Personengesellschaften: Option gem. § 1a KStG bei ausländischen Mitunternehmern, *FR* 2023, 1; *Pyszkal/Jüngling*, Steuerfalle: Umwandlung von EU-Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, *GmbHHR* 2012, 327; *Reckzeh*, Anrechnung oder Abzug von Quellensteuern unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer, *Ubg* 2022, 307; *Reiter*, Entstrickung durch Abschluss oder Revision eines DBA, *IStR* 2012, 357; *Rieck/Fehling*, Neues zur effektiven Mindestbesteuerung in der EU – die Umsetzung von Säule 2 nimmt Gestalt an, *IStR* 2023, 77; *Risse*, Steuerliches Risikomanagement, *Ubg* 2012, 169; *Rosen/Hütig*, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Zinsschranke – Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 13.3.2012 – I B 111/11, *StuB* 2012, 475; *Schaumburg*, Steuerliche Restriktionen bei internationalen Umwandlungen, *GmbHHR* 2010, 1341; *Schell*, Internationale Bezüge bei Verschmelzungen zwischen Körperschaften, *FR* 2012, 101; *Schell/Krohn*, Ausgewählte praxisrelevante „Fallstricke“ des UmwSt-Erlasses 2011, *DB* 2012, 1057, 1119, 1172; *Schmid/Mertgen*, Organschaft, Zinsschranke und § 8c KStG bei unterjährigem Beteiligungserwerb – eine Steuerfalle, *DB* 2012, 1830; *Schön*, Grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen zwischen deutschem, internationalem und Europäischem Steuerrecht, in *DStJG* 43 (2020), 563-621; *Schönfeld*, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Organschaft – dargestellt anhand von Fallbeispielen, *IStR* 2012, 368; *Schönfeld*, Ausgewählte internationale Aspekte des

neuen Umwandlungssteuererlasses, IStR 2011, 497; *Schönfeld/Häck*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit „unecht“ rückwirkender Steuergesetze, DStR 2012, 1725; *Schulz-Trieglaff*, Keine Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung? – Nichtanwendungserlass des BMF zum BFH-Urteil vom 9.2.2011 – I R 54, 55/10, StuB 2012, 191; *Schwemmer*, Der Rechtstypenvergleich im Internationalen Steuerrecht, StuW 2023, 82; *Schwenke*, Treaty override und kein Ende?, FR 2012, 443; *Spengel* u.a., Die globale Mindeststeuer – Kosten und Nutzen aus deutscher Sicht, DB Beilage Nr. 1/2023; *Thömmes*, Verzinsung und Sicherheitsleistung in Entstrickungsfällen im Unionsrecht, IWB 2012, 515; *Thömmes*, Zulässigkeit einer identitätswahrenden Sitzverlegung von Gesellschaften in der EU, IWB 2012, 571; *Thömmes/Linn*, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, IStR 2012, 282; *Uphues*, Der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff im Vergleich, DStR 2022, 2521 und 2584; *Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern der Ernst & Young AG*, Notwendige Reform der Verlustverrechnung, DB 2012, 1704.

A. Wirtschaftsreale Bedeutung von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug

- 1.1 Die unternehmerische Tätigkeit deutscher Unternehmen ist heute in vielen Fällen nicht mehr auf das Territorium der Bundesrepublik Deutschland beschränkt. Großkonzerne, aber auch Mittelständler und zunehmend kleinere Unternehmen verfügen über Betriebsstätten und Tochtergesellschaften im Ausland. Europäische Länder, aber auch Drittstaaten – wie die USA, Kanada, Brasilien, Indien, Japan und China – sind beliebte Auslandsstandorte für deutsche Unternehmen. Umgekehrt sind Auslandsunternehmen intensiv über Legaleinheiten und Betriebsstätten auch in Deutschland tätig. Kurz gesagt: Deutschland als größter Wirtschaftsraum in Europa ist ein bedeutender Investitionsstandort für Steuerausländer. Globalisierung der Märkte und weltweit tätige Unternehmen in Inbound- und Outboundstrukturen sind heute vielfach gelebte Wirtschaftsrealität.¹ Die internationale Mobilität von Unternehmen hat in den letzten Jahrzehnten stetig zugenommen. Im Zeitraum der Jahre 2000 bis einschließlich 2020 fanden innerhalb der Europäischen Union mit steigender Tendenz rd. 13 000 grenzüberschreitende Transaktionen statt, wobei grenzüberschreitende Verschmelzungen überwogen. Deutschland war dabei sowohl Aufnahme- als auch Wegzugsstaat.²

1 Die wirtschaftliche Bedeutung internationaler Unternehmensverflechtungen wird deutlich an folgenden statistischen Zahlen (vgl. Statistisches Jahrbuch 2019). *Zur Inbound-Perspektive für die Jahre 2016/2017*: In Deutschland existieren rd. 41 820 Tochtergesellschaften, die durch ausländische Mutterunternehmen kontrolliert werden. Neben europäischen Muttergesellschaften (rd. 76 %) sind nord- und mittelamerikanische Investoren (rd. 14,5 %) gefolgt von asiatischen Unternehmen (8,5 %) mit Tochtergesellschaften in Deutschland tätig. *Zur Outbound-Perspektive für das Jahr 2019*: Deutsche Muttergesellschaften kontrollieren im Ausland rd. 30 500 Tochtergesellschaften, davon rd. 15 200 in den 27 EU-Staaten (vgl. Foreign Affiliates Statistics – FATS).

2 Vgl. *Bungert*, Gastkommentar DB 7/2022 mit Hinweisen auf eine aktuelle Studie des ITEM/ICGI (Report Cross-border Corporate Mobility in the EU).

Die Aufrechterhaltung internationaler Wettbewerbsfähigkeit derartiger Unternehmen hat Umstrukturierungen mit Auslandsbezug zur Folge, die äußerst vielgestaltig sind. So können etwa ausländische Betriebsstätten geschlossen oder in eine Auslandstochter eingebracht werden; zwei ausländische Einheiten mit einer Inlandsbetriebsstätte werden im Ausland verschmolzen oder gespalten; eine deutsche Aktiengesellschaft verlegt ihren Verwaltungssitz ins Ausland, der inländische Satzungssitz bleibt erhalten; eine inländische SE (= Societas Europaea) zieht komplett (gleichzeitig mit Satzungs- und Verwaltungssitz) in einen anderen EU-Staat. Viele Beispiele mehr sind vorstellbar. Umstrukturierungen mit Auslandsbezug lösen stets komplexe und mehrere Steuerhoheiten betreffende Fragen aus. Ausländisches, nationales und internationales Recht trifft – trotz diverser Harmonisierungsbemühungen insb. in Europa – mit all seiner Unabgestimmtheit und Wertungswidersprüchen aufeinander. 1.2

Nachhaltige umwandlungsbedingte Steuerbelastungen können prohibitiv wirken, sinnvolle unternehmensorganisatorische Anpassungen verhindern. Sie sind daher ein wichtiges „Machbarkeitskriterium“ für Art und Form der Umstrukturierung. Vor allem auch die internationalen Großkonzerne müssen – ganz unabhängig von territorialen Besteuerungshoheiten – Mobilitätsschranken abbauen, um flexibel auf Marktneuerungen und organisatorische Veränderungen reagieren zu können. Häufig orientiert sich dabei der Strukturaufbau einer Unternehmensgruppe an den Vorgaben des lokalen Gesellschafts- und Steuerrechts; die betriebswirtschaftlichen und organisatorischen Notwendigkeiten weichen häufig von den formalen Rechtsstrukturen ab. 1.3

Um derart facettenreiche Steuerfragen bei Umstrukturierungen mit Auslandsbezug soll es im Weiteren gehen. Dabei treten mehrere „Problemdimensionen“ auf, die dem steuerlichen Umgang mit derartigen Umstrukturierungen eine besondere Komplexität verleihen. Während „nationale Umstrukturierungen“ bereits zu den als besonders schwierig geltenden Rechtsgebieten zählen, gilt dies für internationale Umstrukturierungen im besonderen Maße. Auch das internationale Steuerrecht mit seinen stets mehrere Jurisdiktionen betreffenden Doppelbesteuerungs- und Nichtbesteuerungsszenarien gilt gemeinhin als ein höchst anspruchsvolles Rechtsgebiet. Die durch den sog. BREXIT – Austritt des Vereinigten Königreichs (Großbritannien/Nordirland) aus der EU – zum 31.1.2020 ausgelösten disruptiven Steuerfolgen bedurften in vielen Praxisfällen besonderer Beachtung und wurden durch diverse Übergangsregelungen „abgefedert“. Dies verdeutlicht die besonderen steuerspezifischen Herausforderungen, die Umstrukturierungen mit Auslandsbezug beinhalten. Hinzu kommt: Durch das seit vielen Jahren intensiv diskutierte BEPS- Aktionsprogramm der OECD-/G-20-Staaten zur Beseitigung/Reduzierung „aggressiver Steuergestaltungen“ besteht eine atemberaubende Änderungsdynamik im Grundverständnis internationaler Besteuerungskompetenzen, die die Mobilitätsbedürfnisse für international tätige Unternehmen deutlich erhöht. Es ist – flankiert durch diverse Maßnahmen der EU – eine Art neue „globale Weltsteuerordnung“ mit internationaler Koordination fairer Besteuerungsansprüche der Staaten in Diskussion und Planung. Fiskalinteressengeleitete Sonderwege einzelner Staaten schließt dies nicht aus. Die Rede ist von den Großprojekten Pillar I – Neuordnung der Besteuerungsrechte der Marktstaaten – und Pillar II – Globale Mindestbesteuerung mit einer effektiven Mindeststeuerbelastung von 15 % auf Basis eines harmonisierten maßgeblichen steuerlichen Gewinns. Pillar 2 1.4

wurde kürzlich in Europa (einschl. EWR-Raum) legislativ durch die „Richtlinie (EU) des Rates vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union“ eingeführt und ist bis zum 31.12.2023 in nationales Recht umzusetzen.¹ Sämtliche internationalen Umstrukturierungen stehen deshalb gerade in aktueller Zeit unter hoher Unsicherheit hinsichtlich der Rechtsgrundlagen und bedürfen deshalb flexibler Planung und Handhabung. Für die steuerliche Anerkennung notwendige Substanz- und Funktionserfordernisse werden steuerpolitisch und in konkreten Anwendungsfällen kontrovers diskutiert.² Für grenzüberschreitende Steuergestaltungen besteht eine europäisch koordinierte Anzeigepflicht (sog. DAC 6-Richtlinie), die im internationalen Umstrukturierungsbereich allerdings nur Ausnahmefälle betreffen sollte.³ Größtmögliche Flexibilität der Unternehmensstrukturen ist mittlerweile Kernnotwendigkeit jeglicher grenzüberschreitender Umstrukturierungsszenarien.

- 1.5 Zur Einführung in die „internationale Umstrukturierungswelt“ und als systematischer Wegbereiter der weiteren Teile und Kapitel des Handbuches sollen zunächst – ohne zu tief in die rechtstechnischen Details zu gehen – die steuerlichen Grundlagen von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug dargelegt werden (s. B.). Dies beinhaltet einige Begriffsklärungen (B.I.), die Entwicklung einer Systematik der Umstrukturierungen mit Auslandsbezug (B.II.) und schließlich die Beschreibung zentraler internationalsteuerlicher Grundfragen, die in der Praxis bei den vielfältigen Gestaltungen in unterschiedlicher Intensität zu beobachten sind. Anschließend werden einige Gestaltungsgrenzen für Umstrukturierungen mit Auslandsbezug aus steuersystematischer und besteuerspraktischer Sicht exemplarisch aufgezeigt (s. C.). Die Einführung schließt mit zusammenfassenden Beratungserkenntnissen für Planung und Durchführung von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug (s. D.). Die Darstellung erfolgt im Wesentlichen aus deutscher Steuerperspektive, mit den umstrukturierenden Unternehmen und ihren Gesellschaftern im Mittelpunkt.

1 Zur Einordnung der bedeutsamen internationalen Entwicklungslinien vgl. *Schön*, IStR 2022, 181 und in FS für den BFH, Band I, 2018, 923–947 mit einer Analyse der Internationalisierung des Internationalen Steuerrechts hinsichtlich seiner normativen Grundlagen, Auslegungsmethoden, Inhalte und Institutionen; *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 zum sog. Zwei-Säulen-Projekt und *Valta*, Ubg 2022, 300; *Fehling*, FR 2022, 482 mit Hinweisen zu Erscheinungsformen und Regelungszweck eines steuerpolitisch neuartigen „Steuerlichen Abwehrrechts“; *Lehner*, IStR 2019, 277 zu neuen Regelungsebenen und Kompetenzen im internationalen Steuerrecht und dem sog. MLI (= Multilaterales Instrument). Zu deutschen Interessen im Steuerwettbewerb vgl. *Hey*, DB 2018, 2951 und aus Unternehmenssicht *Prinz*, DB 2022, 1730: Zur Entwicklung eines „Weltsteuerrechts“ s. *Valta* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, Kapitel 3, Rz. 3.150–3.187: Zur globalen Mindeststeuer und den angestrebten Vereinfachungen (= Safe Harbour) s. *Spengel* u.a. DB Beilage Nr. 1/2023; *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77; *Bachmann/Gebhardt/Seifert*, DB 2023, 476.

2 Zum neuen Richtlinienentwurf der EU-Kommission zur Verhinderung der steuermisbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen vgl. als Überblick *Benz/Böhmer*, DB 2022, 1028–1037.

3 Vgl. als Überblick *Federmann/Bischoff*, BB 2021, 791; *Adrian/Heinsen*, WPg. 2020, 232. Aus Sicht der FinVerw. BMF v. 29.3.2021 – IV A 3 - S 0304/19/10006 :010 (2021/0289747), BStBl. I 2021, 582.

B. Steuerliche Grundlagen von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug

I. Begriffsklärung und Gestaltungsformen von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug

1. Terminologisches

Um eine Grundsystematik und einen Bezugsrahmen für Umstrukturierungen mit Auslandsbezug zu schaffen, ist eine typisierende Einordnung vorzunehmen. Abhängig von der betroffenen Umstrukturierungskonstellation ergeben sich jeweils typische steuerliche Problembereiche. Dabei beinhalten Umstrukturierungen mit Auslandsbezug aus steuerlicher Sicht stets ein Mehrstaatenproblem, was naturgemäß wirtschaftliche Doppelbesteuerungsprobleme und möglicherweise auch „Nichtbesteuerungssituationen“ nach sich zieht. Es können zwei, drei oder mehr Jurisdiktionen betroffen sein. Meist besteht ein „Zusammenarbeitungsbedarf“ nationaler und internationaler Steuerfachleute, der durch gesellschaftsrechtliche und rechnungslegungsbezogene Expertise ergänzt werden sollte. Bei derartigen Umstrukturierungen kann es sich entweder um gesellschaftsrechtlich ausdrücklich kodifizierte grenzüberschreitende Umwandlungen (wie etwa Verschmelzungen, Spaltungen oder Formwechsel) nach Maßgabe des mit Wirkung ab 1.2.2023 für EU/EWR-Fälle geltenden „Gesetzes zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie (UmRUG)“ (§§ 305 – 355 UmwG n.F.) oder um anderweitige Umstrukturierungen und Reorganisationen (bspw. mit Einzelrechtsnachfolge) handeln. Dabei ist das vorliegende Werk „Umwandlungen im internationalen Steuerrecht“ im Schwerpunkt aus deutscher steuerlicher Sicht angelegt. Mitunter wird für Einzelfragen auf ausländische Rechtsordnungen rekurriert, wobei der deutsche Berater dafür normalerweise keine originäre Fachkompetenz besitzt. Dies macht die Hinzuziehung ausländischer Steuerfachleute – und ggf. auch entsprechender Gesellschafts- und Bilanzrechtler – erforderlich. Bei den betroffenen Rechtsnormen handelt es sich im Wesentlichen um nationale oder internationale Regelungen (wie DBA- und EU-Recht oder multilaterale Rechtsquellen).

Terminologisch wird im Weiteren von „Umstrukturierungen mit Auslandsbezug“ gesprochen. Diese Formulierung ist offen für gesellschafts-, gesellschaftlicher- oder anderweitigen sachbezogenen Auslandsbezug der Umstrukturierung. Der Auslandsbezug kann EU/EWR-Staaten oder Drittstaaten mit oder ohne DBA betreffen; Steueroasenländer weisen Besonderheiten auf.¹ Umstrukturierungen können gesellschaftsrechtliche Umwandlungen mit Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge und Einbringungen von Sachgesamtheiten erfassen – insoweit bietet sich die Bezeichnung „Internationales Umwandlungssteuerrecht“² an. Es kann sich aber auch um auf Einzelwirtschaftsgüter bezogene umwandlungsähnliche Reorganisationen handeln. Rechtsformwahr-

1 Zum „Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)“ v. 25.6.2021, BStBl. I 2021, 895 sowie der „Steueroasen-Abwehrverordnung – StAbwV“ v. 20.12.2021, BStBl. I 2022, 3 vgl. *Ditz/Seibert*, FR 2021, 813; *Benz/Böhmer*, DB 2021, 1630; *Euler/Maier/Schanz*, DStR 2021, 1257.

2 Vgl. *Häck* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁵, Kap. 20, Rz. 20.4-20.10.

rende oder rechtsformwechselnde Sitzverlegungen (Satzungssitz/Verwaltungssitz) in Gestalt eines „grenzüberschreitenden Formwechsels“, Wegzug oder Liquidation/Neugründung mit grenzüberschreitender Richtung sind als Sonderfälle ebenfalls erfasst. Im Kern handelt es sich meist um Einmalvorgänge mit großer rechtlicher und wirtschaftlicher Bedeutung, keine Dauersachverhalte. In der Praxis kann man aber vor allem bei Konzernen nicht zuletzt im Hinblick auf gestiegene Mobilitätsanforderungen „Umstrukturierungen in Permanenz“ beobachten.

2. Umstrukturierungsbezogene Grundkonstellationen

1.8 Aus Systematisierungsgründen können unterschieden werden:¹

- **Inlandsumstrukturierung mit Auslandsbezug (Grundkonstellation 1).** Im Ausgangspunkt liegt ein reiner Inlandsfall vor, der als Verschmelzung, Spaltung, Einbringung oder Formwechsel ausgestaltet sein kann. Der Auslandsbezug kann sich einerseits ergeben im Hinblick auf ausländische Anteilseigner des Überträgers/Übernehmers/formwechselnden Rechtsträgers oder durch ausländisches Betriebsvermögen, das durch die Umstrukturierung berührt wird. Beides tritt in der Besteuerungsrealität häufig zusammen auf. Vornehmlich stellen sich DBA-Anwendungsfragen, die die lokale Zuordnung des Besteuerungsrechts sowie die Abmilderung/Beseitigung steuerlicher Mehrfachbelastungen betreffen. Steuerliche Entstrickungsfragen können hinzutreten.
- **Auslandsumstrukturierung mit Inlandsbezug (Grundkonstellation 2).** Hier ist zunächst nur die ausländische Rechtsordnung durch die Umstrukturierung betroffen. Ein Inlandsbezug kann sich dabei ergeben durch inländische Anteilseigner der Überträgerin/Übernehmerin und/oder inländisches Betriebsvermögen, das im Zuge des Umstrukturierungsvorgangs berührt wird. Ein Beispiel für eine solche Grundkonstellation 2 ist die Verschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf einen anderen ausländischen Rechtsträger mit inländischen Anteilseignern. Insoweit sind auch grenzüberschreitende Auslandsvorgänge möglich. Zentrale Steuerfrage ist die Vergleichbarkeit des Auslandsvorgangs mit einer inländischen Umstrukturierung. Daneben stellen sich Realisationsfragen beim Inlandsgesellschafter und beim inländischen Betriebsvermögen. In Einzelfällen ist die außensteuergesetzliche Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten; auch kommt u.U. die materielle Korrespondenzregelung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG zur Anwendung oder es stellen sich Fragen zu Besteuerungssinkongruenzen gem. § 4k EStG bei hybriden Strukturen.
- **Grenzüberschreitende Umstrukturierungen (Grundkonstellation 3).** Es sind zwei Grundrichtungen im Ausgangspunkt denkbar. Die grenzüberschreitende

¹ Vgl. zu diesem bewährten Ordnungsrahmen für internationale Umstrukturierungen Häck in Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁵, Rz. 20.4; Förster, DStR 2020, 865, 866 und in FS für Jürgen Lüdicke, 2019, 129/139; Herzig/Förster, StuW 1998, 99; Prinz, DB 2012, 820 und speziell zu inländischen Umstrukturierungen mit Auslandsbezug GmbH 2020, 625. Zu einem steuerlichen Prüfungschema und weiteren konkretisierenden Hinweisen s. Gliederungspunkt B.II., Rz. 1.11 ff.

Umstrukturierung kann zum einen erfolgen „hinaus aus Deutschland“, etwa durch Hinausverschmelzung oder -spaltung (sog. Outbound-Umstrukturierung). Es stellen sich rechtliche und tatsächliche Entstrickungsfragen. Zum anderen kann die Umstrukturierung aber auch „herein nach Deutschland“ stattfinden (sog. Inbound-Umstrukturierung). Dies ist der Verstrickungsfall. In diesem Zusammenhang sind auch grenzüberschreitende „Umwandlungen“ von Kapital- in Kapital- oder Personengesellschaften in Form von Spaltungen, Formwechseln oder Sitzverlegungen anzutreffen, für die – basierend auf der EU-Mobilitätsrichtlinie 2019 – auch nach dem „Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie (UMRUG)“ v. 22.2.2023 mit Wirkung ab 1.3.2023 weiterhin nur bruchstückhafte gesellschaftsrechtliche Grundlagen – begrenzt auf Umstrukturierungen von EU/EWR-Kapitalgesellschaften – bestehen.

3. Vertikale Detaillierung auslandsbezogener Umstrukturierungen

Innerhalb der drei Grundkonstellationen ist jeweils zu unterscheiden:

1.9

- **Qualität des Auslandsbezugs.** Hinsichtlich der Qualität des Auslandsbezugs bei grenzüberschreitenden Umwandlungen enthalten das Umwandlungsrecht und das Umwandlungssteuerrecht unterschiedliche Begrenzungen, die in Terminologie und Aufbau in vielerlei Hinsicht nicht aufeinander abgestimmt sind,¹ und in der Praxis jeweils im Detail geprüft werden müssen. Dabei ist im Zeitablauf eine Ausweitung der kodifizierten Möglichkeiten einer grenzüberschreitenden Umwandlung zu beobachten, wobei im Umwandlungssteuerrecht eine Teilglobalisierung erfolgt ist, während im Umwandlungsrecht ausschließlich EU/EWR-Körperschaften einbezogen sind. Im Hinblick auf den zum 31.1.2020 erfolgten Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU (sog. BREXIT) gelten übergangsweise Sonderbestimmungen, die Rechtsnachteile aus dem UK-Status als Drittstaat abmildern sollen.² Eine nach den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs Großbritannien/Nordirland gegründete Kapitalgesellschaft erfüllt nach dem 31.12.2020 nicht mehr die Voraussetzungen einer EU-Körperschaft.; sie wird wie eine Drittstaaten-Kapitalgesellschaft behandelt.³ Als aktuelle Bestandsaufnahme lässt sich festhalten:
- **Europäisiertes Umwandlungsrecht.** Die grenzüberschreitende Verschmelzung von EU/EWR-Kapitalgesellschaften per Gesamtrechtsnachfolge wurde in Umsetzung der Vorgaben der europäischen Fusionsrichtlinie mit Wirkung ab 1.1.2006 in

1 Vgl. *Schaumburg*, GmbHR 2010, 1341.

2 Vgl. insb. das „Brexit-Steuerbegleitgesetz“ – Brexit-StBG v. 25.3.2019, BStBl. I 2019, 223; zu verfahrensrechtlichen Fragen s. BMF v. 30.12.2020 – IV A 3 - S 0284/20/10006 :003 (2020/1363474), BStBl. I 2021, 46. Vgl. ergänzend *Schneider/Stoffels*, Ubg 2019, 1; *Link*, NWB 2019, 866; *Richter/Schlücke*, IStR 2019, 51; *Zöller/Steffens*, IStR 2019, 286. Zur Anerkennung der Beteiligtenfähigkeit einer britischen Limited nach dem Brexit gem. FGO vgl. BFH, Beschl. v. 13.10.2021 – I B 31/21, DStR 2022, 250; zur Einordnung *Levedag*, GmbHR 2022, 488.

3 Vgl. etwa FinMin. Schleswig-Holstein, Kurzinfo KSt 2021 Nr. 10 v. 7.5.2021, DB 2021, 1236.

den §§ 122a ff. UmwG kodifiziert.¹ Seit dem 1.1.2019 sind die deutschen umwandlungsrechtlichen Vorschriften bei grenzüberschreitenden EU-Verschmelzungen auch auf inländische Personenhandelsgesellschaften als aufnehmende Rechtsträger anwendbar, um insbesondere die Brexit-Rechtsfolgen mit dem Ausscheidensstichtag 31.1.2020 für nach britischem Recht begründete Ltds. „abzufedern“. Zu diesem Zweck wurde § 122a Abs. 2 Satz 2 UmwG für Inbound-Hineinverschmelzungsstrukturen auf Personenhandelsgesellschaften eingeführt (Viertes Gesetz zur Änderung des UmwG vom 19.12.2018). Die übernehmende Personengesellschaft soll – zur Verhinderung einer Umgehung mitbestimmungsrechtlicher Vorschriften – i.d.R. nicht mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen (§ 122b Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Erst mit der sog. Mobilitätsrichtlinie vom 27.11.2019 (EU-Mobilitätsrichtlinie 2019) sind grenzüberschreitende Umwandlungen von Körperschaften gesellschaftsrechtlich umfassend und vereinheitlicht für alle Umwandlungsformen im EU/EWR-Bereich zugelassen worden (Richtlinie EU – 2019/2121 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.11.2019). Die grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften wird damit erweitert im Hinblick auf grenzüberschreitende Formwechsel, Sitzverlegungen und Spaltungen, und zwar konkret in Gestalt von Abspaltung, Aufspaltung und Ausgliederung zur Neugründung. Es erfolgt zudem eine Rechtsangleichung der Schutzinstrumente für Gläubiger, Minderheitsgesellschafter und Arbeitnehmer (einschließlich deutscher Mitbestimmung). Es wird ein sog. Vorabbescheinigungsverfahren eingeführt, in welchem die zuständigen Behörden im Wegzugsstaat die ordnungsmäßige Berücksichtigung aller einschlägigen Voraussetzungen/Formalitäten für die grenzüberschreitende Umwandlung bestätigen. Die Umsetzung der gesellschaftsrechtlichen Mobilitätsrichtlinie in nationales Recht musste bis spätestens 31.1.2023 erfolgt sein (mit anschließender Evaluation durch die Kommission bis spätestens 1.2.2027). Mit dem nationalen „Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze“ v. 22.2.2023 sind die europäischen Vorgaben der Mobilitätsrichtlinie mit Wirkung ab 1.3.2023 in das deutsche Umwandlungsrecht transformiert worden, um die europäische Mobilität von Körperschaften im Binnenmarkt nicht zuletzt zur Stärkung der im Unionsrecht garantierten Niederlassungsfreiheit zu fördern.² Die grenzüberschreitende Umwandlung von EU/EWR-Kapitalgesellschaften

1 Es handelt sich um die Richtlinie 2005/56 EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.10.2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedsstaaten. Die sekundärrechtlichen Vorgaben wurden später in die sog. Gesellschaftsrechtsrichtlinie – dies ist konkret die Richtlinie EU 2017/1132 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.6.2017 – überführt.

2 Verkürzt wird vom „UmRUG“ gesprochen, das am 28.2.2023 im BGBl. I 2023 Nr. 51 verkündet wurde und am Tag nach seiner Verkündung in Kraft tritt. Da die EU-Mobilitätsrichtlinie 2019 spätestens zum 31.1.2023 in nationales Recht umzusetzen war, ist eine um einen Monat verspätete Umsetzung erfolgt. Für diese Interimszeit sollte sich der Einzelne (zu seinen Gunsten) auf eine unmittelbare Wirkung der EU-Mobilitätsrichtlinie, die insoweit hinreichend bestimmt ist, berufen können, so auch *Heckschen/Knaier*, GmbHR 2023, 317 (322). Das „Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie“ wird flankiert durch ein „Gesetz zur Umsetzung der Bestimmungen der Umwandlungsrichtlinie über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei grenzüberschreitenden Umwandlungen, Verschmel-

ist seitdem im Sechsten Buch des UmwG zusammenfassend normiert. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Körperschaften unter Beteiligung von Drittstaaten bleiben dagegen auch zukünftig umwandlungsrechtlich ungeregt.¹ Dies stellt eine bedeutsame praxisschädliche „legislative Umwandlungslücke“ dar. Gleiches gilt für die grenzüberschreitende Umwandlung von Personengesellschaften, die in der europäischen Mobilitätsrichtlinie 2019 nicht angesprochen sind. Insofern dürfte auch eine analoge Anwendung der in Umsetzung der Mobilitätsrichtlinie normierten nationalen Vorschriften des Umwandlungsrechts auf Personengesellschaften mangels planwidriger Regelungslücke ausscheiden.² Nur der grenzüberschreitende Hineinverschmelzungsfall auf eine deutsche Personengesellschaft mit in der Regel nicht mehr als 500 Arbeitnehmern ist – vor allem im Hinblick auf Brexit-Erfordernisse – zugelassen (ursprünglich in §§ 122a Abs. 2, 122b Abs. 1 Nr. 2 UmwG; aktuell durch §§ 305 Abs. 2, 306 Abs. 1 Nr. 2 UmwG i.d.F. des UmRUG). Im Übrigen wird die Umsetzung der europäischen Mobilitätsrichtlinie in nationales Recht als „größte Reform des Umwandlungsrechts“ charakterisiert.³ Für die SE/SCE als europäische Rechtsform bestehen Besonderheiten.⁴

- **Europäisiertes und teilglobalisiertes Umwandlungssteuerrecht.** In Umsetzung der „steuerlichen“ Fusionsrichtlinie vom 23.7.1990 hat der nationale Gesetzgeber das für Umwandlungsfälle heranzuziehende Umwandlungssteuerrecht durch das sog. SEStEG vom 7.12.2006 in weiten Bereichen europäisiert. Dies bedeutet: Der Anwendungsbereich der körperschaftsbezogenen Verschmelzungs-, Spaltungs-, Formwechsel und Einbringungsfälle mit Buchwertverknüpfungswahlrecht – also ohne die Aufdeckung stiller Reserven – ist für EU/EWR-Rechtsträger und dort ansässige Personen zulässig. Das UmwStG verfolgt dabei das Grundkonzept einer Umstrukturierung zum gemeinen Wert – abgesehen von § 6a EStG für Pensionsrückstellungen – mit der wahlweisen Möglichkeit einer Buchwertverknüpfung oder eines Zwischenwerts. Die komplexen Kernregelungen zur Europäisierung des steuerlichen Umstrukturierungsrechts durch das SEStEG finden sich in § 1 Abs. 1–4 UmwStG. Nur für Einbringungsfälle in eine Personengesellschaft gem.

zungen und Spaltungen (UmwRUGMitbestG)“ sowie ein „Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei grenzüberschreitendem Formwechsel und grenzüberschreitenden Spaltungen (MgFSG)“. Zudem wurde das Spruchverfahrensgesetz reformiert. Die grenzüberschreitenden Umwandlungen werden mit Wirkung ab 1.3.2023 rechtstechnisch neu sortiert: §§ 305–319 UmwG für grenzüberschreitende Verschmelzungen, §§ 320–332 UmwG für grenzüberschreitende Spaltungen und §§ 333–345 UmwG für grenzüberschreitende Formwechsel.

- 1 Vgl. kritisch *Heckschen/Knaier*, GmbHR 2022, 613, 622–624.
- 2 Vgl. dazu *Lieder/Hilser*, ZHR 2021, 471 (503/504); *Drinhausen/Keinath*, BB 2022, 1346; *J. Schmidt*, NZG 2022, 579; kritisch auch *Prinz*, Gastkommentar DB 25/2022, M4; *Heckschen/Knaier*, GmbHR Report 24/2022, R376 (§78).
- 3 Vgl. *Heckschen/Knaier*, GmbHR 2022, 501 und 621; *Bungert/Reidt*, DB 2022, 1369. Zum grenzüberschreitenden Formwechsel *Reers/Kraut*, DK 2022, 357; *Kablitz*, GmbHR 2022, 721. Zu den Aspekten des Rechtsmissbrauchs im Europäischen Umwandlungsrecht vgl. *Teichmann*, ZGR 2022, 376.
- 4 Vgl. *Bungert/Reidt*, DB 2022, 311.

§ 24 UmwStG besteht seit jeher ein globaler Anwendungsbereich, so dass insoweit auch Drittstaaten Einbringungen möglich sind (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG). Im Übrigen ist bis Ende 2021 eine steuerliche Buchwertknüpfung in Drittstaatenfällen mit Inlandsbezug nur begrenzt erlaubt (insbesondere gem. § 12 Abs. 2 KStG).

Durch das KöMoG vom 25.6.2021 ist mit Wirkung für steuerliche Umwandlungsstichtage nach dem 31.12.2021 eine Globalisierung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teile des Umwandlungssteuergesetzes – konkret im Anwendungsbereich der §§ 3–19 UmwStG (= 2. bis 5. Teil des UmwStG) – erfolgt. Rechtstechnisch ist § 1 Abs. 2 UmwStG mit Wirkung ab 2022 ersatzlos aufgehoben worden. Dort war bislang die Anwendung des zweiten bis fünften Teils des UmwStG ausschließlich auf EU/EWR-Gesellschaften und Personen als Überträger, Übernehmer und formwechselnder Rechtsträger begrenzt. Damit ist das Umwandlungssteuerrecht mit der Möglichkeit zum Verzicht auf die Realisierung und Sofortbesteuerung stiller Reserven bei internationalen Umwandlungen von Körperschaften umfassend globalisiert worden. Die umwandlungsrelevanten Spezialregelungen in § 12 Abs. 2 KStG wurden folgerichtig mit letztmaliger Anwendung für den VZ 2021 aufgehoben. Die Globalisierung der körperschaftsbezogenen Regelungen des Umwandlungssteuerrechts betrifft die gesamte Breite internationaler Umstrukturierungen gleichermaßen, so dass etwa Auf- und Abspaltungen von Drittstaatengesellschaften sowie grenzüberschreitende Verschmelzungen und Formwechsel von Körperschaften außerhalb des EU/EWR-Raums – also etwa Umstrukturierungsvorgänge mit Deutschlandbezug bei US- oder asiatischen Gesellschaften – aus deutscher steuerlicher Sicht zu Buchwerten ermöglicht werden. Dazu müssen allerdings die restriktiven Rahmenbedingungen insbesondere in Gestalt des sog. Vergleichbarkeitstests sowie der Einhaltung der inländischen Steuer- verstrickung stiller Reserven Beachtung finden. Zu einer Globalisierung der Einbringungs- und Anteilstauschfälle in Kapitalgesellschaften gem. §§ 20–23 UmwStG ist es allerdings auch im KöMoG vom 25.6.2021 nicht gekommen. Vielmehr werden insoweit die bisherigen EU/EWR-Kriterien für übertragende/übernehmende Rechtsträger und natürliche Personen auch zukünftig eingehalten werden müssen.¹ Dies gilt auch für Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gem. § 25 UmwStG, die mit Wirkung ab 1.1.2022 um einen „fiktiven Formwechsel“ per Option gem. § 1a KStG erweitert wurden. Danach können Personenhandelsgesellschaften auf Antrag als Körperschaften mit Geltung des Trennungsprinzips gegenüber ihren Gesellschaftern behandelt werden; dies hat auch für grenzüberschreitende fiktive Formwechsel Bedeutung.²

Für die Praxis ist wichtig, dass auch zukünftig im Zuge von grenzüberschreitenden Umwandlungsmaßnahmen auf der einen Seite EU/EWR-Fälle von Drittstaatenkonstellationen unterschieden werden müssen. Hinzukommt eine Differenzierung dahingehend, ob die betroffenen Auslandsjurisdiktionen DBA-Staaten oder Nicht-

¹ Vgl. dazu eingehender *Prinz*, FR 2021, 561; *Holle/Krüger/Weiss*, IStR 2021, 489; *Jacobsen*, DStZ 2021, 490.

² Vgl. dazu eingehender Kapitel 20. Als Überblick auch *Prinz*, FR 2023, 1.

DBA-Staaten (etwa Hongkong, Andorra, Monaco) sind. Dies spielt für die Zulässigkeit von grenzüberschreitenden Buchwertverknüpfungen eine besondere Rolle. Hinzu kommt, dass eine grenzüberschreitende Umwandlung von Personengesellschaften im Umwandlungsgesetz nur für den Hereinverschmelzungsfall einer EU/EWR-KapGes. auf eine inländische Personenhandelsgesellschaft – also einer Brexit-Konstellation – zugelassen ist (§ 306 Abs. 1 Nr. 2 UmwG i.d.F. des UmRUG). Ungeachtet dessen ist aber im Hinblick auf die Qualität des Auslandsbezugs gerade in Zuzugs- und Wegzugskonstellationen besonders zu prüfen, ob das nationale Recht eine Unterscheidung von Satzungs- und Verwaltungssitz erlaubt. So hat beispielsweise der deutsche Gesetzgeber trotz Weitergeltung der sog. Sitztheorie zur Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit einer GmbH mit § 4a GmbHG den „Export“ von GmbHs durch Verwaltungssitzverlegung ins Ausland (vor allem in EU/EWR-Staaten) unter Beibehaltung des inländischen Satzungssitzes freigegeben. Dies gilt ähnlich gem. § 5 AktG für die AG. Der ausländische Zuzugsstaat muss dies allerdings zulassen. Mit Wirkung ab 1.1.2024 sieht das MoPeG vom 10.8.2021 eine Unterscheidung von inländischem Satzungssitz und ausländischem Verwaltungssitz auch für Personenhandelsgesellschaften – sowie insb. insbesondere die registerlich erfasste GbR – vor. Dies alles steigert die gesellschaftsrechtliche Mobilität von Unternehmen unterschiedlicher Rechtsform in Europa und in Drittstaaten.

- **Qualität des Transferobjekts.** Es kann sich um qualifizierte Gesamtheiten (üblicherweise mit Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge) oder um Einzelwirtschaftsgüter (mit Einzelrechtsnachfolge) handeln, die Gegenstand der Umstrukturierung mit Auslandsbezug sind. Nur qualifizierte Gesamtheiten, wie Betriebe und Teilbetriebe, werden vom Umwandlungssteuerrecht erfasst. Wegen der Besonderheiten der transparenten Mitunternehmerbesteuerung in Deutschland (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) treten Mitunternehmeranteile und Teile von MUAnteilen hinzu. Das Bestehen von „Betrieben/Teilbetrieben“ muss steuersystematisch von deren Übertragung unterschieden werden. Wegen der steuerrechtlichen Grundunterscheidung von Trennungs- und Transparenzprinzip, die dem Dualismus deutscher Unternehmensbesteuerung zugrunde liegt und nur der Kapitalgesellschaft oder der optierten Personenhandelsgesellschaft (§ 1a KStG) eine Abschirmwirkung gegenüber dem Gesellschafter zuzuspricht, müssen vor allem bei „Umstrukturierungen von Gesamteinheiten“ Rechtsformunterschiede Beachtung finden. Deshalb sind auslandsbezogene Umstrukturierungen innerhalb von Kapitalgesellschaften, innerhalb von transparent besteuerten Personengesellschaften und rechtsformübergreifend – Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft und umgekehrt – zu unterscheiden. Hybride Rechtsformen, die zudem auch grenzüberschreitende Qualifikationskonflikte auslösen können, weisen erfahrungsgemäß besondere Schwierigkeiten auf. Der von der Rechtsprechung entwickelte rechtsförmliche inlandsbezogene Typusvergleich ist Maßstab der Zuordnung. Sonderfälle bei Umstrukturierungen mit Auslandsbezug sind die grenzüberschreitende Sitzverlegung, der Wegzug und die entsprechende Liquidation.

4. Klassische steuerliche Problemfelder bei Umstrukturierungen mit Auslandsbezug

1.10 Es besteht eine Vielzahl von Problemen, die sich wie folgt grob zuordnen lassen:

- **Erfassung stiller Reserven zum Umstrukturierungszeitpunkt.** Kernfrage wird üblicherweise sein, ob die Umstrukturierung mit Auslandsbezug bei den betroffenen Beteiligten (Überträger, Übernehmer und Anteilseigner) eine Realisation der stillen Reserven (gemeiner Wert abzgl. Buchwert, § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG) erfordert oder ein Besteuerungsaufschub bzw. eine Steuerstreckung erreichbar ist (etwa durch Buchwertverknüpfungen, Anwendung des § 4g EStG oder § 36 Abs. 5 EStG, für privat gehaltene KapGes.-Anteile § 6 AStG). Ein letztmaliger Zugriff der nationalen Besteuerungshoheit bei betrieblicher Entstrickung/Wegzug muss – auch bei Beachtung unionsrechtlichen Diskriminierungsschutzes – gewährleistet sein. In der Folge stellt sich die Frage, wann eine solche umwandlungsbedingte Aufdeckung stiller Reserven steuerlich zu berücksichtigen ist. Die Sicherstellung der Erfassung stiller Reserven in der deutschen Besteuerungshoheit, Entstrickungs- und Verstrickungsfragen – letztere ergeben sich bei Hereinumstrukturierungen nach Deutschland – sind deshalb zentral. Insoweit stellen sich vielfältige Einzelfragen: etwa Vergleichbarkeit der Umwandlungstypen, Rückbeziehungsmöglichkeiten, die Bedeutung der Zentralfunktion des Stammhauses, Konkretisierung des Entstrickungs-/Verstrickungszeitpunkts, Höhe/zeitliche Streckung der Entstrickungssteuer, Höhe des Step-Ups bei Verstrickung und mögliche Werteverknüpfung mit dem Ausland. Die deutschen Entstrickungs- und Verstrickungsregeln wurden – unter Einschluss des § 4g EStG – durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 im Detail verändert, das Grundkonzept ist allerdings – abgesehen vom Verstrickungsfall mit Werteverknüpfung zum Ausland – erhalten geblieben.¹ Lässt sich eine Umstrukturierung mit Auslandsbezug nur unter Aufdeckung erheblicher stiller Reserven durchführen, kann man in der Praxis des Öfteren ein Ausweichen auf virtuelle Strukturen beobachten (etwa internationale Lizenzierungsmodelle oder Ähnliches). Ggf. muss von der geplanten Umstrukturierung ganz Abstand genommen werden.
- **Nationale, europarechtliche und DBA-rechtliche Vergünstigungen bei der Besteuerung stiller Reserven.** Hier kann es um Fragen grenzüberschreitender Steueranrechnung, einen Besteuerungsaufschub nach § 4g EStG, § 36 Abs. 5 EStG oder § 6 AStG – in wichtigen Punkten geändert durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 mit Wirkung ab 1.1.2022 – gehen. Unter Europarechtsaspekten wird man die stillen Reserven zum Umstrukturierungszeitpunkt zumindest festhalten müssen; die Versteuerung erfolgt dann mitunter erst bei Durchführung einer tatsächlichen Realisation oder bei realisationsentsprechenden Sondertatbeständen.

¹ Zu einer anschaulichen Darstellung der Entstrickungs-/Verstrickungsregelungen und ihrer Anpassung durch die ATAD-Richtlinien vgl. *Kahle* in *Prinz/Kanzler, Handbuch BilSt-Recht*⁴, Teil A Kap. XX Rz. 2963–3037; ergänzend *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, 765; zu den ab 2022 geltenden Neuerungen bei § 6 AStG vgl. *Lüdicke*, BB 2022, 1239.

- **Missbrauchsabwehr bei internationalen Umstrukturierungen.** Insoweit kann bspw. die außensteuergesetzliche Hinzurechnungsbesteuerung bei in eine Umwandlung einbezogenen niedrig besteuerten Auslandsgesellschaften mit passiven Einkünften bedeutsam sein (§§ 7–3 AStG, § 20 Abs. 2 AStG, modifiziert durch das ATADUmsG v. 25.6.2021). Aus Fiskalzwecken sollen „weiße Einkünfte“ vermieden werden, was bspw. die Regelung in § 2 Abs. 3 UmwStG hervorgebracht hat. Danach ist die nationalstaatlich übliche 8-monatige Rückbeziehungsmöglichkeit bei bestimmten Umwandlungsformen – für die Corona-Jahre 2020/2021 wurde die Rückbeziehungszeit auf 12 Monate erweitert – nicht zulässig, falls damit Einkünfte der Besteuerung entzogen werden. In diesem Zusammenhang spielen auch Fragen eines nationalstaatlichen treaty override eine besondere Rolle.

II. Systematik der Umstrukturierungen mit Auslandsberührung

1. Entwicklung eines steuerlichen Prüfungsschemas

Bei internationalen Umwandlungen in seinen drei Grundkonstellationen, für die die Anwendung des UmwStG – meist verbunden mit dem Ziel einer antragsgebundenen Buchwertknüpfung (= Verzicht auf die Aufdeckung stiller Reserven, Besteuerungsaufschub trotz Realisationsakts) – in Betracht kommt, gelangt folgendes Prüfungsschema zur Anwendung:¹

1.11

- **Beteiligtentest.** Der subjektbezogene steuerliche Auslandsbezug der Umstrukturierung kann beim übertragenden, übernehmenden bzw. formwechselnden Rechtsträger oder bei deren Anteilseignern ansetzen; ggf. können auch Unternehmensteile den Auslandsbezug begründen (etwa eine ausländische Betriebsstätte). Es ist zu prüfen, ob der persönliche Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3, 4 UmwStG für die betroffenen Steuerausländer eröffnet ist. Für körperschaftsbezogene Verschmelzungs- und Spaltungsfälle gem. §§ 3–19 UmwStG gilt ab 2022 ein globaler Anwendungsbereich, der durch das KöMoG v. 25.6.2021 geschaffen wurde. Die internationale Umwandlung von Körperschaften wurde umfassend globalisiert, § 12 Abs. 2 KStG für spezielle Drittstaatenverschmelzungsfälle konnte deshalb mit Wirkung ab 2022 aufgehoben werden. Für Einbringungen von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und beim Anteilstausch besteht – unverändert durch das KöMoG v. 25.6.2021 – das Erfordernis eines EU/EWR-Bezugs (§§ 20–23 UmwStG i.V.m. § 1 Abs. 3, 4 UmwStG). Entsprechendes gilt für die tatsächlichen/fiktiven identitätswahrenden Formwechselfälle des § 25 UmwStG. Dies bedeutet konkret: Bei natürlichen Personen ist Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt oder DBArechtliche Ansässigkeit in einem EU/EWR-Staat erforderlich; bei Personen- und Kapitalgesellschaften müssen EU/EWR-Gründungs- und Ansässigkeitsvoraussetzungen vorliegen.
- Im Ergebnis kommt eine Öffnung für Drittstaatler und Drittstaatengesellschaften, also eine Globalisierung im Hinblick auf die Vermeidung der Aufdeckung stiller

¹ Vgl. *Hruschka*, StuB 2011, 540; *Mayer*, PISTb 2009, 137. § 1a KStG-Konstellationen bleiben im Folgenden außer Betracht.