Beck`sche Steuerkommentare

Umwandlungssteuergesetz: UmwStG

Kommentar

von

Dr. D. Haritz, Dr. Stefan Menner, Dr. Thomas Asmus, Roman Bärwaldt, Dr. Stefan Behrens, Andrea Bilitewski, Jürgen Börst, Dr. Michael Bohnhardt, Dr. Josef Brinkhaus, Dr. Norbert Dautzenberg, Tobias Geerling, Dr. Kai Greve, Ralf W. Schlößer, Achim Schroer, Gerhard Slabon, Dr. Arndt Stengel, Thomas Wisniewski

4. Auflage

Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 406 64210 4

als eigenständiges Steuersubjekt (oder nicht) im Steuerrecht der einzelnen Mitgliedstaaten nicht stets zum selben Ergebnis führt (Qualifikationskonflikt). Es ist daher denkbar, dass eine „Gesellschaft", die unter die Richtlinie fällt, aus der Sicht eines Staates ein rechtliches selbständiges Steuersubjekt bildet (mit der Folge, dass Gesellschafts- und Anteilseignerebene aus der Sicht dieses Staates getrennt zu beurteilen sind), dieselbe Gesellschaft aber aus der Sicht eines anderen Staates wie eine Mitunternehmerschaft zu beurteilen ist (mit der Folge, dass zwischen Gesellschafts- und Anteilseignerebene keine rechtliche Trennung existiert, sondern die Aktiva und Passiva anteilig unmittelbar der Ebene der Anteilseigner zugerechnet werden). Wo diese Problematik auftaucht, bedarf sie selbstverständlich ebenfalls einer Lösung. Es sollte auch in dieser Situation vorgeschrieben werden, dass eine Besteuerung so weit wie möglich zu unterbleiben hat. Ob dieses Problem in der Praxis allerdings einen breiteren Anwendungsbereich haben kann, ist fraglich, denn nach der Rechtsprechung des EuGH zum Gesellschaftsrecht muss jeder Staat der EU eine von einem anderen EU-Staat gegründete Kapitalgesellschaft anerkennen, und zwar „als Kapitalgesellschaft". Es kommt nämlich einer Negierung der Niederlassung gleich, eine ausländische Kapitalgesellschaft nicht als rechtsfähiges Gebilde anzuerkennen (EuGH v. 5.11.2002 *Überseering* IStR 2002, 809 Tz. 81). Also ist zu vermuten, dass auch derjenige Staat, der zwar nicht die rechtliche Eigenständigkeit der ausländischen juristischen Person formal negiert, aber die zivilrechtlich entscheidende Konsequenz aus der Existenz dieser eigenständigen juristischen Person steuerrechtlich nicht zur Kenntnis nehmen will – nämlich die Tatsache, dass die Aktiva und Passiva der Gesellschaft rechtlich allein nur noch ihr gehören und keinesfalls mehr dem Gesellschafter –, durch ein solches Vorgehen die Niederlassungsfreiheit als solche in einem wichtigen Kernpunkt negiert. Also spricht einiges dafür, dass der Fall einer „Transparenz" von Gesellschaften, die nach ihrem Gründungsstatut als Kapitalgesellschaften konzipiert sind, aus unionsrechtlichen Gründen eigentlich gar nicht eintreten darf, jedenfalls dann nicht, wenn die Gesellschaft und ihre Gesellschafter einer solchen Art und Weise der Besteuerung nicht freiwillig zugestimmt haben.

Ferner sei darauf hingewiesen, dass die Umschreibung, dass eine ausländische juristische Person von einem Staat für Zwecke der Besteuerung als transparent angesehen wird, möglicherweise auch die Bestimmungen über eine Hinzurechnungsbesteuerung mit abdecken könnte; in diesem Fall wären die Bestimmungen der FusionsRL automatisch auch im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten. Auch dieses Problem hat an praktischer Relevanz freilich verloren, seitdem der EuGH in der Rs. *Cadbury Schweppes* (EuGH v. 12.9.2006 IStR 2006, 670) entschieden hat, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung bei einer nach dem Recht eines EU- oder EWR-Staates gegründeten Kapitalgesellschaft ohnehin nur noch dann erlaubt ist, wenn sich diese Gesellschaft als „rein künstliche Konstruktion" begreifen lässt.

Denkbare Fälle der Sonderproblematik 2: Eine Divergenz in der Beurteilung kann **199**
auf jeder der beiden Ebenen auftauchen (Gesellschafts- und Anteilseignerebene), da die verschiedenen Staaten aufgrund der Unterschiedlichkeit ihrer nationalen steuerlichen Maßstäbe sowohl die steuerliche Eigenständigkeit der „Gesellschaft" als auch diejenige des „Anteilseigners" (wenn dieser selbst wieder eine „Gesellschaft" sein sollte) unterschiedlich beurteilen könnten. Außerdem ist das Phänomen sowohl in der Variante denkbar, dass der Tätigkeitsstaat die Gesellschaft als eigenständig ansieht, der Herkunftsstaat sie dagegen als transparent einstuft, als auch in der Variante, dass der Tätigkeitsstaat die Gesellschaft als transparent (Mitunternehmerschaft) einstuft und der Herkunftsstaat in ihr ein eigenständiges Steuersubjekt sieht. Die erstgenannte Variante (Herkunftsstaat ist es, der Mitunternehmerprinzip anwenden will) kann im Rahmen der FusionsRL übrigens bei all den Punkten, an denen die Richtlinie eine „Gesellschaft" als Voraussetzung verlangt, im Normalfall nicht vorkommen, da in den Katalog der erfassten Gesellschaftsformen im Anhang zur FusionsRL nur solche Rechtsformen aufgenommen werden, die ihr Gründungsstaat auch als eigenständige KSt-Subjekte beurteilt. Dies gilt jedoch schon dann nicht mehr, wenn eine Gesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedstaates entsprechend einer im Anhang genannten

Rechtsform gegründet ist, sie aber ihren Verwaltungssitz bzw. Ort der Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat hat und daher steuerlich einen anderen Ansässigkeitsstaat als ihren Gründungsstaat hat: In diesem Fall ist nicht bereits automatisch ausgeschlossen, dass auch einmal der Ansässigkeitsstaat eine Gesellschaft als transparent beurteilen könnte. Letztlich müssen daher für alle denkbaren vier Fallkonstellationen Lösungen gefunden werden.

200 **Kombination mit Sonderproblematik 1:** Es ist zu beachten, dass das Transparenzproblem (Qualifikationskonflikte) natürlich auch hinsichtlich derjenigen Vorgänge auftauchen kann, bei denen eine Gesellschaftsebene zusätzlich geschaffen wird oder eine vorhandene Gesellschaftsebene beseitigt wird (obige Sonderproblematik 1). In diesem Fall sorgt der Qualifikationskonflikt dafür, dass aus der Sicht des einen der beteiligten Staates eine steuerrechtliche Ebene mehr entsteht (bzw. entfällt), während aus der Sicht des anderen Staates die Zahl der Ebenen gleich bleibt. Auch diese Divergenzen in der Beurteilung der Sachverhalte dürfen nicht zu sinnwidrigen Ergebnissen führen und bedürfen daher einer Regelung, die eine möglichst günstige, aber sachgerechte steuerliche Behandlung sicherstellt.

201 **Konsequenzen.** Diese steuersystematischen Zwänge bedeuten nichts anderes, als dass die FusionsRL letztlich sowohl für die Vermögensebene als auch für die Ebene der Gesellschafter ergänzend auch Mechanismen zur Verfügung stellen muss, nach denen die mit den Umstrukturierungsvorgängen verbundenen Probleme in Hinblick auf die Besteuerung der stillen Reserven gelöst werden können, wenn es um steuerlicher Sicht nicht mehr um eine Kapitalgesellschaft, sondern um eine Personengesellschaft geht. Das aber macht es dann nicht mehr verständlich, warum die Lösungsmechanismen dann nicht allgemein für alle entsprechenden Umstrukturierungsvorgänge zwischen Personengesellschaften zur Verfügung gestellt werden. Zumindest dann, wenn nämlich der Gesellschafter einer als „transparent" eingestuften Gesellschaft selbst nicht mehr seinerseits wiederum der KSt, sondern der ESt unterliegt, wäre es offensichtlich, dass die betreffenden Lösungsmechanismen auch zur Abwicklung entsprechender Umstrukturierungen zwischen Personengesellschaften mit einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern geeignet sein müssten.

202 **Sonderproblematik 3:** Es ist außerdem häufig zu erwarten, dass infolge einer Umstrukturierungsmaßnahme die bisherige unbeschränkte Steuerpflicht einer Person endet und der Rechtsträger, dem das Vermögen der Person nachher zuzurechnen ist, nur noch beschränkt steuerpflichtig sein wird. Sofern für die unbeschränkte Steuerpflicht das Welteinkommensprinzip maßgeblich ist, für die beschränkte Steuerpflicht aber nur das Territorialitätsprinzip (was der Regelfall ist), verliert der Staat, in dem bisher die unbeschränkte Steuerpflicht bestand, endgültig die Möglichkeit, die zukünftigen Gewinne des fraglichen Unternehmens aus dem Ausland seiner Besteuerung zu unterwerfen. Dies erscheint insbesondere dann problematisch, wenn solche Gewinne schon in Form stiller Reserven latent vorhanden und lediglich noch nicht realisiert worden sind; denn in einem solchen Fall könnte eine Umstrukturierungsmaßnahme gezielt als Anreiz genutzt werden, diese stillen Reserven aus der Steuerhoheit des heimischen Fiskus zu entfernen. Folglich ist es unumgänglich, dass der Unionsgesetzgeber auch für den Verlust von Besteuerungsrechten in einem solchen Fall eine Lösung vorsehen muss, die einerseits einen endgültigen Verlust an Besteuerungspotenzial vermeidet, andererseits aber den Betrag der zu erhebenden Steuern auf jenes Ausmaß begrenzt, das auch ohne die Umstrukturierungsmaßnahme aktuell oder später angefallen wäre. Allerdings wären Steueransprüche auf die fraglichen stillen Reserven natürlich bei normalen Verlauf der Dinge, also ohne eine Umstrukturierung, ohnehin nur in demjenigen Maße angefallen, wie die im Ausland belegenen Gewinne nicht nach einem DBA von der Besteuerung hätten freigestellt werden müssen oder der darauf entstehende Steueranspruch nicht durch Anrechnung der dem ausländischen Staat zustehenden Steuern hätte gekürzt werden müssen. Also bietet es sich für den Unionsgesetzgeber als sachgerechte Grundidee zur Lösung dieser Problematik an, den Staaten, die durch die Beendigung einer unbe-

schränkten Steuerpflicht Ansprüche auf stille Reserven in anderen Staaten verlieren, eine abschließende Besteuerung dieser Reserven zwar im Grundsatz zu gestatten, sie zugleich aber zu verpflichten, ihren Steueranspruch in genau dem Maße durch Freistellung zu begrenzen oder durch Anrechnung derjenigen Steuern zu kürzen, die im betreffenden Ausland im Verlauf der späteren Entwicklung angefallen wären, wenn es nicht zu einer Änderung der Steuerhoheitsverhältnisse gekommen wäre. – Beurteilung dieser Lösung: Diese Lösung ist insoweit sachgerecht, weil sie sicherstellt, dass der anlässlich der „Entstrickung" des Vermögens denkbare Steueranspruch jedenfalls keinen höheren absoluten Betrag annehmen kann, als dies ohne Umstrukturierung im weiteren Verlauf der Zeit der Fall gewesen wäre. – Kritikpunkte: 1) Wirtschaftlich ungünstig wirkt der Lösungsansatz sich aber dahingehend aus, dass die Umstrukturierung nunmehr dazu führt, dass diese Steuern auf einen Schlag fällig werden, auch wenn sie im normalen Verlauf des Geschehens erst im Laufe der Zeit angefallen wären. In diesem zeitlichen Vorziehen des Steueranspruchs liegt eine beschränkende Wirkung, und diese kann, da es um Vorgänge im Rahmen der Niederlassungsfreiheit geht, nur dann EU-rechtskonform sein, wenn sich dieser Effekt als unbedingt erforderlich rechtfertigen lässt (kumulativ zu erfüllendes Rechtfertigungskriterium Nr. 3 im Rahmen der Beschränkungsverbote, s. Anm. 110). Das ist jedoch nicht der Fall, sofern der Heimatstaat seinen Steueranspruch technisch auch in einer Art und Weise realisieren könnte, die die Pflicht zur Steuerzahlung erst über die nächsten Jahre verteilt entstehen lässt. Eine technische Möglichkeit hierzu existiert jedoch, und zwar in Form der „Merkpostenmethode", wie Deutschland sie zB im „Betriebsstättenerlass" für die Behandlung von stillen Reserven in Wirtschaftsgütern vorgeschrieben hatte, die (im dortigen Fall: durch Verbringung ins Ausland) aus der deutschen Steuerhoheit ausscheiden. Selbst die gegenwärtige Nachfolgevariante der Merkpostenmethode, § 4g EStG, ist eine mildere Form der Steuererhebung als eine sofortige Versteuerung, und auch diese Besteuerungstechnik ließe sich auf das hier vorliegende Sachproblem ohne Weiteres übertragen. Da nun aber die von einer Richtlinie über das Steuerrecht eingeräumten Befugnisse zur Besteuerung nur konform zu den Vorgaben des Primärrechts ausgeübt werden dürfen, wird man von den Mitgliedstaaten verlangen dürfen, dass sie ihr von der FusionsRL zugestandenes Recht, eine Schlussbesteuerung der aus ihrer Steuerhoheit ausscheidenden stillen Reserven in anderen Ländern vornehmen zu dürfen, nur in der Weise ausüben dürfen, dass eine sofortige Pflicht zur Steuerzahlung vermieden wird und eine Zahlungspflicht nur sukzessive eintritt, analog zu dem zeitlichen Anfall der Steuerzahlungsverpflichtungen, die sich ohne eine Umstrukturierung ergeben hätte. – 2) Zu beachten ist außerdem, dass der Unionsgesetzgeber übersehen hat, dass die stillen Reserven, für die dem „alten" Heimatstaat ein Recht zur Schlussbesteuerung zugestanden wird, nach der Umstrukturierung ebenfalls wieder von der unbeschränkten Steuerpflicht eines in einem anderen Land beheimateten Unternehmens erfasst werden könnten. Die unrealisierten stillen Reserven könnten also a) nach der Umstrukturierung in einem neuen Staat zusätzlich steuerverhaftet werden; es ist aber nicht gesichert, dass der „neue" Staat der unbeschränkten Steuerpflicht neben den Steuern des Belegenheitsstaates auch die im Rahmen der „Schlussbesteuerung" gezahlten Steuern des „alten" Heimatstaates der Unternehmung auf seine eigenen Steueransprüche anrechnet; folglich kann es insoweit zu einer ungemilderten Doppelbesteuerung kommen; – oder b) die stillen Reserven im ausländischen Staaten könnten nach der Umstrukturierung einem neuen Rechtsträger zugerechnet werden, der in demselben Land unbeschränkt steuerpflichtig sein könnte, wie es vor der Umstrukturierung der „alte" Rechtsträger war; in einem solchen Fall wäre die Vornahme einer Schlussbesteuerung sachlich gar nicht gerechtfertigt, weil die stillen Reserven in dem im Ausland belegenen Vermögen gar nicht aus der Besteuerungshoheit des bisherigen Sitzstaates herausfallen würden. Es sollte folglich versucht werden, diese beiden Effekte jeweils durch eine zweckgerichtete Auslegung der jeweiligen Richtlinienpassagen so weit wie möglich zu vermeiden.

(einstweilen frei) **203, 204**

b) Stille Reserven auf der Gesellschaftsebene

205 **Betriebsstättenprinzip.** Nach den im internationalen Steuerrecht üblichen Gepflogenheiten ist bei Gesellschaften, die grenzüberschreitend Vermögen besitzen, das Vermögen einer jeden Betriebsstätte in demjenigen Staat zu versteuern, in dem die jeweilige Betriebsstätte belegen ist (Stammhausvermögen also im Sitzstaat, Betriebsstättenvermögen im Betriebsstättenstaat).

206 **Konsequenzen für die Verwirklichung einer Steuerneutralität.** Eine Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven anlässlich einer Umstrukturierung lässt sich also nur vermeiden, wenn für alle Staaten, in denen eine Betriebsstätte (einerlei, ob Stammhaus oder Zweigniederlassung) vorhanden ist, gleichermaßen vorgeschrieben wird, dass eine Besteuerung der stillen Reserven bei der Gesellschaft, der diese Vermögenswerte bislang gehört haben, zu unterbleiben hat.

207 **Fundstellen.** Diese Anordnung trifft die FusionsRL je nach Konstellation des jeweiligen Falles in den Art. 4, 10, 12 FusionsRL; Art. 11 FusionsRL enthält Ausnahmen für transparente Gesellschaften.

208 **Grundprinzip.** Allen Betriebsstättenstaaten wird vorgeschrieben, dass sie die Umstrukturierung nicht zum Anlass nehmen dürfen, die Differenz zwischen dem „tatsächlichen Wert des … Aktiv- und Passivvermögens" und seinem „steuerlichen Wert" (= Buchwert) zu besteuern (Art. 4 I FusionsRL). Zugleich muss die Person, der die fraglichen Vermögenswerte gehören, die Abschreibungen und späteren Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste jedoch nach denselben Regeln berechnen, nach denen sie auch ohne Vornahme der Umstrukturierung weiterhin zu berechnen gewesen wären (Art. 4 III FusionsRL).

209 **Technik.** Die Verwirklichung dieser beiden Anforderungen kann buchhalterisch durch die Technik der Buchwertfortführung gesichert werden. Da die Richtlinie sich jedoch nur hinsichtlich der Zielsetzung äußert, nicht aber eine bestimmte buchhalterische Technik vorschreibt, kann ein Mitgliedstaat auch eine andere Buchhaltungstechnik vorschreiben, die zum selben Ergebnis führt, zB die Aufstockung der Aktiva auf den tatsächlichen Wert auf der Aktivseite in Verbindung mit dem Ausweis eines zugehörigen Wertberichtigungspostens in Höhe der unrealisierten stillen Reserven auf der Passivseite („Neubewertungsmethode"). Eine solche alternative Technik (zB insb. die „Merkpostenmethode") kann flexibler sein, da sie es auch erlauben würde, Steuerneutralität zu wahren, wenn zu einem späteren Zeitpunkt einmal das Besteuerungsrecht zB durch Verbringung eines Wirtschaftsgutes sich verlagern sollte. Voraussetzung für die Zulässigkeit einer solchen Alternativtechnik ist lediglich, dass sie in jedem zukünftigen Jahr die Zielvorgaben aus Art. 4 I und III FusionsRL nicht nur in pauschaler Form, sondern bei jedem einzelnen Wirtschaftsgut individuell korrekt verwirklichen kann. – Soweit im Folgenden von „Buchwertfortführung" gesprochen wird, gelten die Ausführungen jeweils sinngemäß für die übrigen buchhalterischen Alternativtechniken gleichermaßen. Zur Kritik an der Buchwertfortführung bzw. der mit ihr verbundenen Betriebsstättenbedingung (Anm. 213) vgl. unten Anm. 214.

210 **Buchwertfortführung bei transparenten Gesellschaften.** Es ist denkbar, dass der Staat, in dem eine Betriebsstätte belegen ist, die Gesellschaft, der das Betriebsstättenvermögen bislang gehörte, nach seinem eigenen Steuerrecht nicht als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt, sondern als transparent beurteilt. In einem solchen Fall bildet aus seiner Sicht nicht diese Gesellschaft, sondern anteilig die einzelnen Gesellschafter das Gewinnermittlungssubjekt. Konsequenterweise muss das Recht, die bisherigen Buchwerte fortzuführen, dann also den Gesellschaftern zugestanden werden (Art. 4 III FusionsRL). Da jeder Staat der EU als „Gesellschaft" nur diejenigen Rechtsformen zur Aufnahme in den Anhang der FusionsRL angemeldet hat, die nach seinem eigenen Steuerrecht eigenständige KSt-Subjekte darstellen, ist dieser Fall nur dann denkbar, wenn die fragliche Gesellschaft nicht nach dem Gesellschaftsrecht desjenigen Staates gegründet ist, in dem die fragliche Betriebsstätte sich befindet; das erklärt, warum der Text der Richtlinie sich bei der Regelung für

transparente Gesellschaften auf „gebietsfremde" Gesellschaften bezieht. Es muss sich nämlich nicht um „Gesellschaften eines anderen Mitgliedstaates" handeln, also um das, was die Richtlinie als Ausdruck verwendet, wenn es um den steuerlichen Heimatstaat geht; hier dagegen kommt es darauf an, dass die gesellschaftsrechtliche Rechtsform fremd sein muss. Naturgemäß kann es vorkommen, dass nach dem Steuerrecht des jeweiligen Staates zwar die „alte" Gesellschaft als transparent eingestuft wird, die „neue" Rechtsträgerin des Vermögens nach der Umstrukturierung aus seiner Sicht aber körperschaftsteuerlich tatsächlich eine eigenständige Einheit bildet. In diesem Fall würde sich der Effekt der Umstrukturierungsmaßnahme aus der steuerlichen Sicht des fraglichen Staates als eine Art von „Einbringung" dieser Vermögenswerte in eine Kapitalgesellschaft darstellen; beim Gesellschafter würden „Anteilsrechte" an die Stelle der bisherigen anteiligen Eigentumsrechte an den einzelnen Wirtschaftsgütern treten. Es wäre steuersystematisch erforderlich, in diesem Fall auch Steuerforderungen aus der Zuteilung der Anteilsrechte gegen den Gesellschafter so weit wie möglich auszuschließen. Dies lässt sich in der Tat aus der Richtlinie herleiten, und zwar sowohl aus Art. 4 III als auch aus Art. 8 I FusionsRL, allerdings modifiziert Art. 11 I und II FusionsRL die Steuerneutralität dahingehend, dass der Staat des Gesellschafters dann auf den Wertzuwachs aus der Zuteilung der Anteilsrechte denjenigen Betrag als Steuer erheben darf, der sich ohne Steuerneutralität des Vorgangs und bei gleichzeitiger Anwendung der Anrechnungsmethode ergeben hätte.

Alternative steuerliche Behandlung. Die Mitgliedstaaten müssen zwar den von der **211**
Umstrukturierung betroffenen Unternehmen die Buchwertfortführung für das Vermögen der in ihrem jeweiligen Gebiet belegenen Betriebsstätten anbieten, behalten aber das Recht, eine alternative steuerliche Behandlung zu erlauben. Entscheidend ist allein, dass das Unternehmen die Möglichkeit hat, eine freie Wahl zwischen der Buchwertfortführung und der angebotenen Alternativbehandlung zu treffen (Wahlrechtscharakter der Buchwertfortführung, Art. 4 IV FusionsRL). Die steuerneutrale Behandlung (Buchwertfortführung) kann nur verweigert werden für diejenigen Teile des Vermögens, für die der nach der Umstrukturierung steuerlich relevante Eigentümer die Bedingungen – Berechnung der Abschreibungen, Wertveränderungen etc. nach Maßgabe der bisherigen Verhältnisse – nicht erfüllt. Daraus folgt, dass die Wahl zwischen der Buchwertfortführung und den von einem Mitgliedstaat angebotenen Alternativmethoden grundsätzlich für jedes einzelne Wirtschaftsgut getroffen werden kann. Die Richtlinie macht jedoch keinerlei Vorgaben darüber, wie solche dem Unternehmen angebotenen steuerlichen Alternativen aussehen müssen und an welche Bedingungen sie geknüpft werden müssten; daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten in der Gestaltung dieser Alternativmethoden (zB Ansatz eines Zwischenwertes oder des Teilwertes) vollkommen frei sind und das entsprechende Angebot beispielsweise dann auch von der Bedingung abhängig machen dürfen, dass das Unternehmen diese Methoden entweder für das gesamte Unternehmensvermögen nutzt oder gar nicht.

Grenzen für alternativ angebotene steuerliche Vorgehensweisen. 1) Um eine **212**
alternative steuerliche Behandlung (etwa Zwischenwertansatz, Teilwertansatz) für ein Unternehmen interessanter werden zu lassen als die Steuerneutralität, muss der Gesetzgeber des jeweiligen Staates mit einem solchen Alternativangebot normalerweise irgendwelche steuerlichen Vorzüge verbinden, die sich bei einem „normalen" Verlauf der Geschehnisse (ohne Umstrukturierung) nicht erzielen lassen würden, beispielsweise ein reduzierter Steuersatz für die aufgelösten stillen Reserven, die Möglichkeit, ansonsten verfallende Verlustvorträge zur Verrechnung der Gewinne zu nutzen, etc. Eine solche Vorteilhaftigkeit des steuerlichen Alternativangebots findet dort ihre Grenzen, wo der angebotene Steuervorteil sich als eine staatliche Beihilfe für die betroffenen Unternehmen begreifen lassen könnte; in einem solchen Fall kollidiert das Alternativregime nämlich mit dem primärrechtlichen **Beihilfenverbot** des AEUV und ist rechtswidrig, wenn es nicht von der EU-Kommission als zulässige Beihilfe ausdrücklich genehmigt worden ist. Den Charakter einer „Beihilfe" hat eine Steuerregelung für Unternehmen dann, wenn sie gegenüber dem „normalen" Steuerregime vorteilhaft ist (dürfte bei Alternativangeboten zur Buchwertfortführung immer der

Fall sein, da sie sonst für niemanden interessant sein dürften) und sich die Regelung als „selektive" Förderung einzelner Unternehmen oder einzelner Gruppen von Unternehmen ansehen lässt. Die neuere Rechtsprechung zu steuerlichen Beihilfen sieht dies schon dann als gegeben an, wenn nicht wirklich alle Unternehmen des betreffenden Staates faktisch die Möglichkeit haben, die Vergünstigung auch tatsächlich in Anspruch zu nehmen. So ist eine Steuervergünstigung für Auslandsinvestitionen vom EuGH als „selektiver" Steuervorteil für einige Unternehmen eingestuft worden, da zwar alle Unternehmen die theoretische Möglichkeit haben, Auslandsinvestitionen vorzunehmen, dies aber nicht für alle Unternehmen tatsächlich im Bereich des Möglichen oder gar wirtschaftlich Wünschenswerten liege. Das aber reiche zu der Feststellung aus, dass die fragliche Förderung nicht wirklich allen Unternehmen offen stehe. Die Grenzziehung zur verbotenen Beihilfe erscheint bei solchen steuerlichen Alternativangeboten also eher schwierig; daran ändert es nichts, dass bislang im Hinblick auf solche Angebote wie einen reduzierten Steuersatz, Zwischenwert- oder Teilwertansatzmöglichkeiten niemand ernsthaft daran gedacht hat, das Verfahren als Beihilfegewährung zu beanstanden (vgl. aber zu einem ausländischen Beispiel EuGH v. 21.6.2012 – C-452/10 P – BNP Paribas u. a.). Die Geschichte der letzten Jahre zeigt hinlänglich, dass sich die Einstufung steuerlicher Regelungen durch die Europäische Kommission ggf. sehr schnell verschärfen kann. Insbesondere dann, wenn eine Umstrukturierung auch in Hinblick auf die Erlangung einer vorteilhafteren steuerlichen Position gerichtet ist (zB „Aufstockungs- und Abschreibungsmodelle"), ist eine Gefährdung nicht auszuschließen. In diesem Zusammenhang stets zu beachten ist, dass ein Vertrauensschutz gegen eine Verpflichtung, verbotswidrig erhaltene Steuervergünstigungen trotz Bestandskraft der entsprechenden Steuerbescheide zurückzahlen zu müssen, überhaupt nur in Betracht kommen kann, wenn die fragliche Beihilferegelung bei der Kommission überhaupt jemals zur Prüfung angemeldet worden war. Da das hinsichtlich der Regelungen des UmwStG bislang niemals erfolgt sein dürfte, ließe sich Vertrauensschutz im Einzelfall daher wohl nur durch eine individuelle Anfrage an die für das Beihilfewesen zuständige Stelle der EU Kommission letztendlich sichern: Eine Auskunft, wonach eine Aufstockung auf Zwischenwerte oder Teilwerte oder (in anderen Staaten denkbar) eine sofortige Versteuerung der stillen Reserven zu einem stark ermäßigten Steuersatz EU-rechtlich nicht als Beihilfe eingeschätzt wird, dürfte einer späteren Forderung der Kommission, den Steuervorteil zu annullieren, zumindest im konkreten Einzelfall später entgegenstehen. – 2) Dass eventuelle steuerliche Alternativangebote zur Buchwertfortführung allen ausländischen Rechtsträgern aus der EU oder dem EWR in genau demselben Maße angeboten werden müssen wie inländischen Unternehmen, folgt aus dem **Diskriminierungsverbot** (Niederlassungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) und dürfte heutzutage ohnehin selbstverständlich sein.

213 **Von der Steuerneutralität begünstigte Vermögenswerte (Betriebsstättenbedingung).** Die FusionsRL begrenzt die Verpflichtung, die Möglichkeit zur Buchwertfortführung einzuräumen, jeweils auf dasjenige Vermögen, das nach erfolgter Umstrukturierung in demselben Staat, der bislang steuerberechtigt war, tatsächlich einer Betriebsstätte zuzurechnen ist (und zur Erzielung des steuerlichen Ergebnisses dieser Betriebsstätte beiträgt, also offenbar nicht steuerbefreit sein darf). Dem liegt offenbar der Gedanke zugrunde, dass wegen der allgemeinen Üblichkeit des Betriebsstättenprinzips nur bei solchem Vermögen in allen Staaten gesichert ist, dass auch nach der Umstrukturierung weiterhin ein Besteuerungsrecht erhalten bleibt.

214 **Kritik:** Diese Abgrenzung ist zu eng, zB bleiben stille Reserven in einem Grundstück auch dann, wenn es nicht zu einer Betriebsstätte gerechnet wird, in dem Belegenheitsstaat dieses Grundstücks auf jeden Fall weiterhin steuerverhaftet (vgl. Art. 6, 13 OECD-MA). Angemessener wäre es daher gewesen, wenn der Gemeinschaftsgesetzgeber die Betriebsstättenbedingung durch eine Formulierung allgemeiner Art ersetzt hätte, wonach eine Versteuerung der stillen Reserven zu unterbleiben hätte, für die das Besteuerungsrecht nicht durch die Umstrukturierung entfällt. **Rechtslage hinsichtlich des nicht erfassten Vermögens, für das ebenfalls kein Steuerhoheitswechsel eintritt:** Die

FusionsRL kann den Mitgliedstaaten keine steuerliche Behandlung gestatten, die den EU-Grundfreiheiten zuwiderläuft. Sofern die Richtlinie also keine Buchwertfortführung ausdrücklich anordnet, sind die Mitgliedstaaten in ihrer Steuergesetzgebung also nicht automatisch frei, sondern müssen die Anforderungen der EU-Grundfreiheiten so weit wie möglich aus eigenem Antrieb heraus zu verwirklichen suchen. Eine sofortige Besteuerung von Vermögenswerten, die die Betriebsstättenbedingung nicht erfüllen, wirkt beschränkend; daher hat sie jedenfalls zu unterbleiben, soweit sie nicht erforderlich ist; das ist hinsichtlich der Vermögenswerte, für die die Besteuerungshoheit unverändert erhalten bleibt, der Fall. Nachteilig ist in solchen Fällen freilich, dass die Unternehmen damit rechnen müssen, die Buchwertfortführung für solche Vermögenswerte unter Berufung auf das Beschränkungsverbot (Niederlassungsfreiheit) selbst gerichtlich durchfechten zu müssen.

Vermögenswerte, für die abkommensrechtlich ein Steuerhoheitswechsel eintritt. Es ist theoretisch denkbar, dass im Gefolge einer Umstrukturierung das Besteuerungsrecht für einzelne Vermögensgegenstände dem bisher steuerberechtigten Staat verloren geht und auf einen anderen Staat „überspringt". Diese Möglichkeit ist überall dort theoretisch gegeben, wo das Recht, die entsprechenden Vermögenswerte zu besteuern, an die Ansässigkeit des Eigentümers gebunden ist. Solche Vermögensgegenstände sind nach der FusionsRL automatisch nicht von dem Wahlrecht zur Buchwertfortführung erfasst, weil die FusionsRL nur für Betriebsstättenvermögen Geltung beansprucht und ein Steuerhoheitswechsel bei Betriebsstättenvermögen aufgrund des Betriebsstättenprinzips nicht eintreten kann. Art. 4 FusionsRL greift somit nicht. **215**

Kritik. Eine sofortige Versteuerung der stillen Reserven wäre jedoch auch hier nur dann zu rechtfertigen, wenn sie „erforderlich" wäre, um einen Verlust an Besteuerungspotenzial für den Staat zu verhindern. In einem Fall mit paralleler Problemstruktur (Wegzugsbesteuerung für Anteile, EuGH v. 11.3.2004 *Hughes de Lasteyrie du Saillant* IStR 2004, 236) hat der EuGH es vielmehr als normal (und im konkreten Fall nicht einmal hinreichend gerechtfertigt) angesehen, die Höhe der stillen Reserven in dem Zeitpunkt, in dem das Besteuerungsrecht verloren geht, lediglich festzustellen und eine Zahlungspflicht erst später eintreten zu lassen, und zwar im Zeitpunkt der Realisation. § 6 AStG 2007 hat diesen Gedankengang für den Fall der Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen auch bereits für das deutsche Steuerrecht als praktikabel anerkannt. Dieses Gedankengut wird man aber auf die Behandlung stiller Reserven in Wirtschaftsgütern, die infolge einer Umstrukturierungsmaßnahme aus der bisherigen Steuerhoheit ausscheiden, sinngemäß übertragen dürfen. Zur technischen Umsetzung lässt sich ohne Schwierigkeiten die sog. „Merkpostenmethode" einsetzen (näheres bei *Dautzenberg* Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, S. 248 ff.). Dass es zumindest in bestimmten Fällen rechtswidrig ist, wenn ein Staat auf die Nichtbesteuerung stiller Reserven in einem bestimmten Wirtschaftsgut nur dann verzichtet, wenn die aufgedeckten stillen Reserven auf ein neues Wirtschaftsgut übertragen werden, das wiederum in diesem Staat belegen sein muss, bestätigt EuGH v. 18.1.2006 Rs. C-104/05. **216**

Wirtschaftliche Bedeutung der Problematik. Anzumerken ist, dass die gesamte Problematik des Steuerhoheitswechsels in der Praxis eher selten auftauchen wird, denn in der Praxis wird jegliches Vermögen eines Unternehmens in der Regel auf jeden Fall irgendeiner seiner Niederlassungen (entweder Stammhaus oder Zweigniederlassung) tatsächlich zuzurechnen sein; die Problematik, dass Besteuerungsrechte verloren gehen können, wird also im Wesentlichen nur dann in Frage kommen, wenn eine Gesellschaft so wenig ortsgebundene Substanz besitzt, dass nach der Umstrukturierung am bisherigen Standort keine Niederlassung mehr zurück bleibt. Im Wesentlichen trifft das daher Holdings ohne Büros und Personal, wo das Problem durch Gestaltungen vermeidbar erscheint. Existenziell aber trifft die Problematik möglicherweise diejenigen Branchen, bei denen das Betriebsstättenprinzip gemäß der Sonderregelung des Art. 8 OECD-MA nicht gilt (Luftfahrt, Schifffahrt), denn diesen Branchen wird durch das alleinige Beharren auf der Betriebsstättenbedingung **217**

die Nutzung der Niederlassungsfreiheit durch Umstrukturierungen in einem grenzüberschreitenden Rahmen faktisch vollständig verwehrt.

218, 219 *(einstweilen frei)*

c) Stille Reserven auf der Anteilseignerebene

220 **Grundsatz.** Auf der Ebene der Anteilseigner soll eine Umstrukturierung zu keiner Realisierung stiller Reserven führen dürfen, die in den bisherigen Anteilen vorhanden sind. Jedoch soll der Fiskus das Recht haben, die fraglichen stillen Reserven später bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns mit in die Berechnung einzubeziehen, wenn der Anteilseigner die Anteile (Sitzverlegung) bzw. die als Ersatz für die bisherigen Anteile erhaltenen Anteile (übrige Umstrukturierungsvorgänge) tatsächlich veräußert. Es soll also auch auf der Anteilseignerebene Buchwertfortführung – oder eine gleichwertige Technik – praktiziert werden.

221 **Fundstellen.** Je nachdem, welcher Umstrukturierungsvorgang einschlägig ist, wird diese Behandlung durch Art. 8, 9, 14 FusionsRL vorgeschrieben.

222 **„Transparente Gesellschaft" als Gesellschafter.** Ist der Anteilseigner eine Gesellschaft, die aus der Sicht des Staates, der für die Besteuerung der Anteile zuständig ist, nicht ein eigenständiges KSt-Subjekt darstellt (Personengesellschaft, „Mitunternehmerschaft" u. ä.), so werden die Anteile aus der Sicht dieses Staates anteilig den Gesellschaftern dieses Anteilseigners steuerlich zugerechnet. Es liegt auf der Hand, dass die Buchwertfortführung dann den einzelnen Gesellschaftern dieser Anteilseignergesellschaft angeboten werden sollte (Art. 8 III FusionsRL).

223 **Wahlrechtscharakter.** Auch auf der Anteilseignerebene soll es den Mitgliedstaaten gestattet sein, den Anteilseignern nach deren Wahl auch eine andere steuerliche Behandlung anzubieten. Dies spiegelt sich in der Vorschrift wider, dass die Gewährung der Steuerneutralität nur dann verpflichtend sein soll, wenn der Gesellschafter den Anteilen nach der Umstrukturierung keinen höheren steuerlichen Wert zumisst als früher (Art. 8 VIII FusionsRL).

224 **Zuzahlungen.** Zuzahlungen, die ein Anteilseigner anlässlich einer Umstrukturierung dafür erhält, dass seine „alten" Anteile in „neue" umgetauscht werden müssen (und das Umtauschverhältnis nicht exakt so gestaltet werden kann, dass sich jeder Wertverlust vermeiden lässt), dürfen sofort besteuert werden (Art. 8 IX FusionsRL). Das ist sachgerecht, da der Anteilseigner insoweit diesen Teil seines Anteilsvermögens tatsächlich durch Veräußerung realisiert hat.

225 **Fortbestehen des Besteuerungsrechts als Voraussetzung.** Nach der Richtlinie ist es eine stillschweigende Voraussetzung für die Gewährung eines Steueraufschubs durch Buchwertfortführung auf Anteilseignerebene, dass das Besteuerungsrecht für die Anteile dem bisher steuerberechtigten Staat nicht verloren geht. Das lässt sich daraus erschließen, dass die Umstrukturierung lediglich „für sich allein" gesehen keine Besteuerung der stillen Reserven auslösen darf (Art. 8 II, 14 I FusionsRL). – Nach den üblichen Regeln der DBA steht das Besteuerungsrecht für Anteile an Kapitalgesellschaften dem steuerlichen Ansässigkeitsstaat des jeweiligen Anteilseigners zu. Daher lässt sich ein Steueraufschub durch Buchwertfortführung in solchen Fällen regelmäßig verwirklichen, ohne dass der Fiskus die Möglichkeit zur späteren Besteuerung der fraglichen Reserven verliert. Besteht kein DBA mit dem Staat des Anteilseigners, kann es für das Vorhandensein eines Steueranspruchs auf die stillen Reserven in den Anteilen darauf ankommen, ob nach der Umstrukturierung noch eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht besteht, die die fraglichen Anteile mit umfasst. Ein Wegfall der Steuerpflicht ist insbesondere dann denkbar, wenn der Anteilseigner ohnehin (nur) im Ausland lebt und daher nur der beschränkten Steuerpflicht unterfällt, nunmehr aber die Gesellschaft, an die Anteile gehalten werden, aufhört, „inländisch" zu sein, so dass die Anteile nicht mehr an einer „inländischen" Gesellschaft bestehen. Bei einem solchen Fortfall des Besteuerungsrechts wird der fragliche Staat Steuern grundsätzlich erheben dürfen; allerdings wird die Logik der Grundfreiheiten verlangen, dass der