

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag: Steuern & Drittstaaten-
Umwandlungen

Richard Meier | Sebastian Krüger
Hamburg,
18. Oktober 2017

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Kapitel 1



	01	●	Einleitung
	02	●	Was gibt es Neues bei Verschmelzungen und Abspaltungen?
	03	●	Der Weg in die „Einmalbesteuerung“
	04	●	Diskussionsrunde
	05	●	YIN Nord: Veranstaltungsausblick

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Einleitung

UmwG 1994 / UmwStG

Rechtsformneutralität der Verschmelzungen und Europäisierung des UmwStG



AktG 1937

Erweiterten den Kreis der übertragungsfähigen Gesellschaften von AG und KGaA auf GmbH: Erstmals Verschmelzung durch Neugründung



ADHGB 1861

Verschmelzung lediglich als Form einer vereinfachten Liquidation

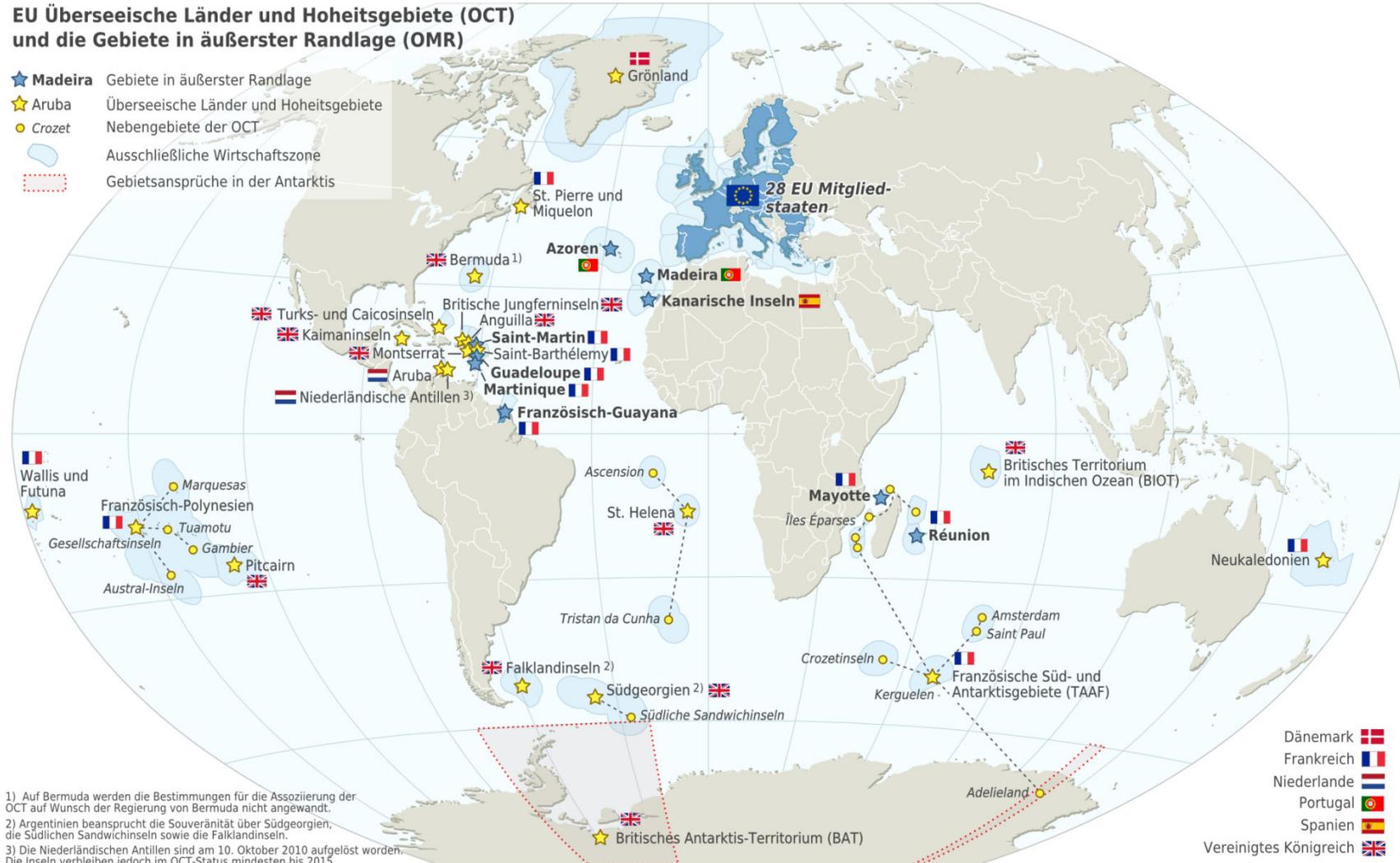
YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Drittstaaten

EU Überseeische Länder und Hoheitsgebiete (OCT) und die Gebiete in äußerster Randlage (OMR)

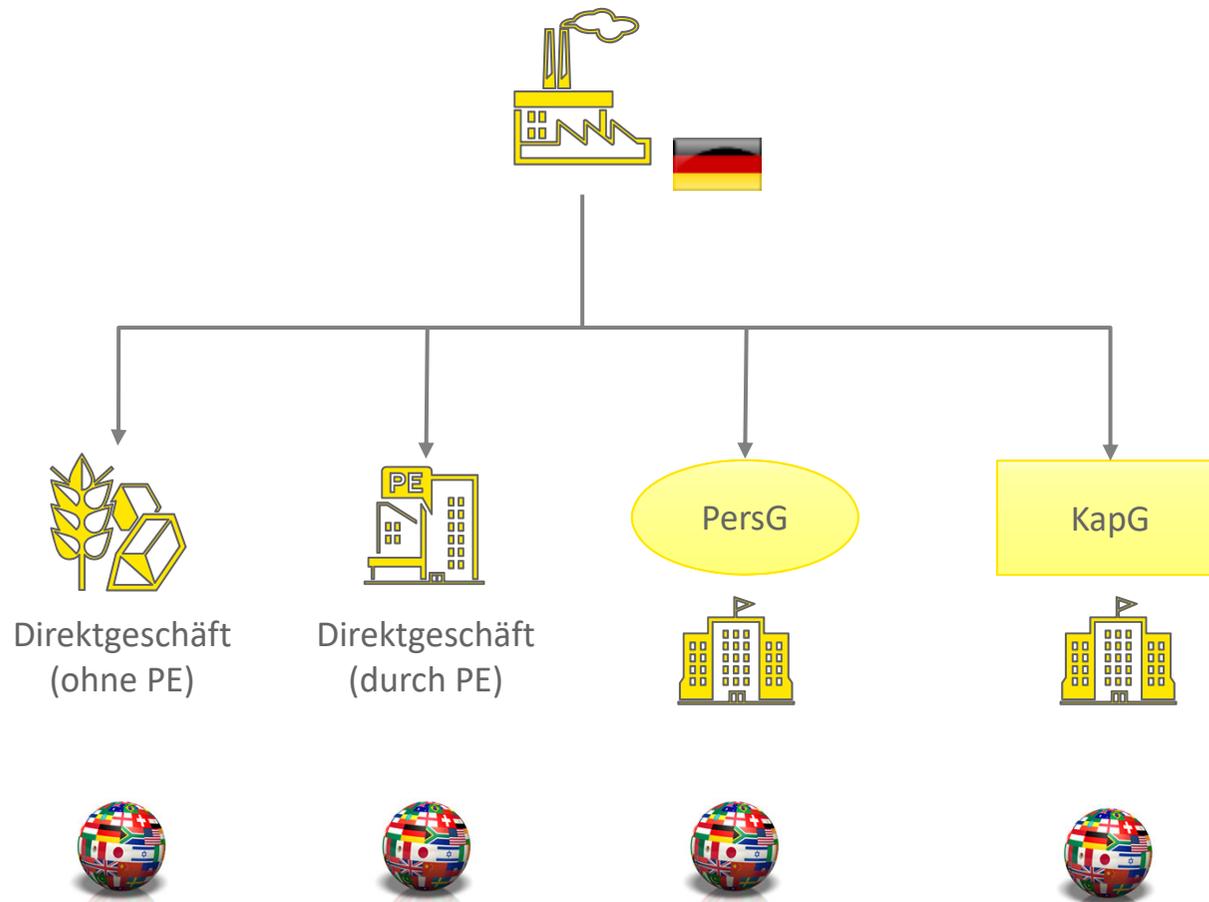
- ★ **Madeira** Gebiete in äußerster Randlage
- ★ **Aruba** Überseeische Länder und Hoheitsgebiete
- **Crozet** Nebengebiete der OCT
- Ausschließliche Wirtschaftszone
- ⋯ Gebietsansprüche in der Antarktis



YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Investitionsformen



YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Kapitel 2



01

Einleitung



02

Was gibt es Neues bei Verschmelzungen und Abspaltungen?



03

Der Weg in die „Einmalbesteuerung“



04

Diskussionsrunde



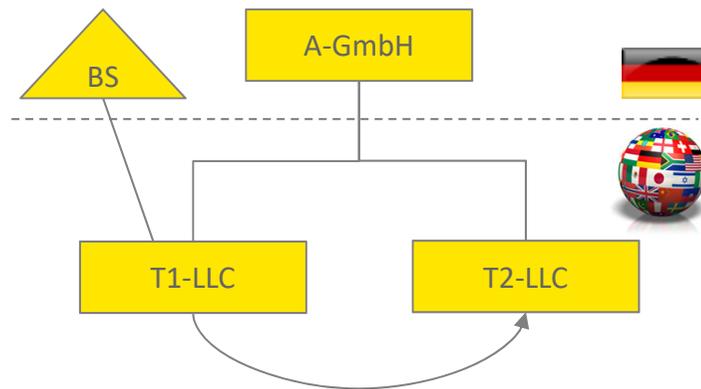
05

YIN Nord: Veranstaltungsausblick

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Problemstellung bei Verschmelzung & Spaltung im Drittstaat



(Seitwärts-)Umwandlung mit
Vermögenübertragung:

- ▶ Verschmelzung
- ▶ Auf-, Abspaltung, Ausgliederung
- ▶ Wirtschaftlich vergleichbare
Ersatzkonstruktion

Drittstaat

- ▶ Umwandlungsvorgang vollzieht sich nach ausl. Gesellschaftsrecht und ist nach ausl. Steuerrecht idR steuerneutral

Inland

▶ Problembereich 1: T1-LLC

- ▶ Steuerlicher Anknüpfungspunkt zum Inland?
- ▶ Entstrickung für im Inland belegenes Vermögen (§ 12 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 1 S. 5 EStG)?
- ▶ Steuerneutralität mgl.?
- ▶ Anwendung der HZB (§§ 7-14 AStG)?

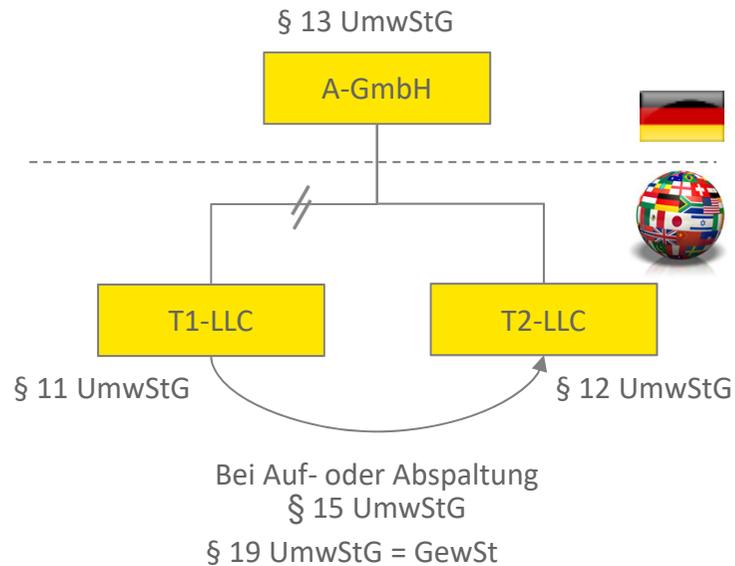
▶ Problembereich 2: A-GmbH

- ▶ Überspringen von stillen Reserven in den Anteilen → relevanter Realisierungsvorgang mit entsprechenden steuerpflichtigen Einkünften bei A-GmbH?
- ▶ Besteuerungsrecht Deutschlands an Übertragungsgewinn?
- ▶ Steuerneutralität mgl.?

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Problemstellung bei Verschmelzung & Spaltung im Drittstaat



§ 2 UmwStG = Rückwirkung

§ 1 Abs. 1 und 2 UmwStG = persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich bei Verschmelzung/Spaltung

Steuerneutralität bei A-GmbH in Folge des ausl. Umwandlungsvorgangs bei Verschmelzung oder Spaltung?

- ▶ Grundsatz: Umwandlungsvorgänge sind ertragsteuerliche Realisierungsvorgänge unter Aufdeckung der stillen Reserven
- ▶ Ausnahme: UmwStG!
- ▶ Bei Verschmelzung zwischen KapGes §§ 11-13 UmwStG (= 3. Teil UmwStG) und Spaltungen zwischen KapGes § 15 iVm §§ 11-13 UmwStG (= 4. Teil UmwStG)
- ▶ Bei Verschmelzungen & Spaltungen unter KapGes auf Ebene A-GmbH § 13 UmwStG:
 - ▶ Grundsatz: Anteilstausch zum gemeinen Wert
 - ▶ Ausnahme: § 13 Abs. 2 UmwStG
- ▶ § 13 UmwStG auch bei Drittstaatenumwandlungsfällen anwendbar?

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Problemstellung bei Verschmelzung & Spaltung im Drittstaat

§§ 11-13 & 15 UmwStG = 3. & 4. Teil des UmwStG

Sachliche und persönliche Vergleichbarkeitsprüfung,
vgl. Tz. 01.20 ff. UmwStE (umstritten); ausl.
Umwandlungsvorgang muss seinem Wesen nach einer
Verschmelzung, Auf-, Abspaltung oder einem Formwechsel iSd
UmwG entsprechen

§ 1 Abs. 1 UmwStG (= sachlicher Anwendungsbereich, Tz. 01.03-01.48 UmwStE 2011)

(1) ¹Der **Zweite bis Fünfte Teil** gilt nur für

1. die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung im Sinne der §§ 2, 123 Abs. 1 und 2 des
von Körperschaften **oder vergleichbare ausländische Vorgänge** sowie des Artikels 17 der
2157/2001 und des Artikels 19 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003

(...)

Umwandlungsgesetzes
Verordnung (EG) Nr.

Umwandlung einer EU-Gesellschaft (SE)

Umwandlung einer EU-Genossenschaft (SCE)

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Problemstellung bei Verschmelzung & Spaltung im Drittstaat

Die persönlichen Anwendungsvoraussetzungen müssen spätestens am steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen, vgl. Tz. 01.52 UmwStE (umstritten: Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung)

Verschmelzungen & Spaltungen

§ 1 Abs. 2 UmwStG (= persönlicher Anwendungsbereich, Tz. 01.49-01.55 UmwStE)

(2) ¹Absatz 1 findet nur Anwendung, wenn

1. beim Formwechsel der umwandelnde Rechtsträger oder bei den **anderen Umwandlungen die übertragenden und die übernehmenden Rechtsträger** nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, **gegründete Gesellschaften** im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum **sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befinden** oder

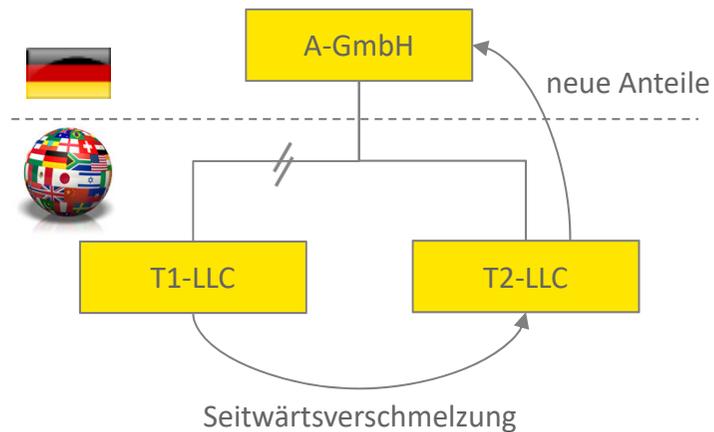
(...)

Sitz und Ort der GL müssen nicht im selben EU/EWR-Staat sein, vgl. Tz. 01.49 UmwStE

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Zur Verschmelzung im Drittstaat



Ausgangssachverhalt

- ▶ Seitwärtsverschmelzung von T1-LLC auf T2-LLC unter Ausgabe neuer Anteile durch T2-LLC gegenüber A-GmbH. Im Drittstaat erfolgt die Verschmelzung steuerneutral
- ▶ T1 & T2-LLC = KapGes nach Rechtstypenvergleich
- ▶ Aktiv iSv § 8 Abs. 1 AStG
- ▶ Keine Anknüpfungspunkte zum Inland (GruBo oder BS)
- ▶ Keine ImmoKapGes iSv Art. 13 Abs. 4 OECD-MA

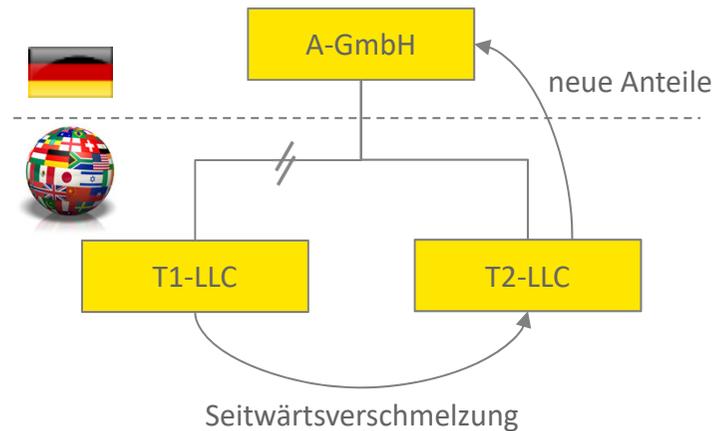
Steuerneutralität bei A-GmbH in Folge des ausl. Umwandlungsvorgangs bei Verschmelzung?

- ▶ § 13 Abs. 2 UmwStG mittelbar über § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG anwendbar?

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Zur Verschmelzung im Drittstaat



Steuerneutralität bei Drittstaatenverschmelzung nach § 12 Abs. 2 KStG

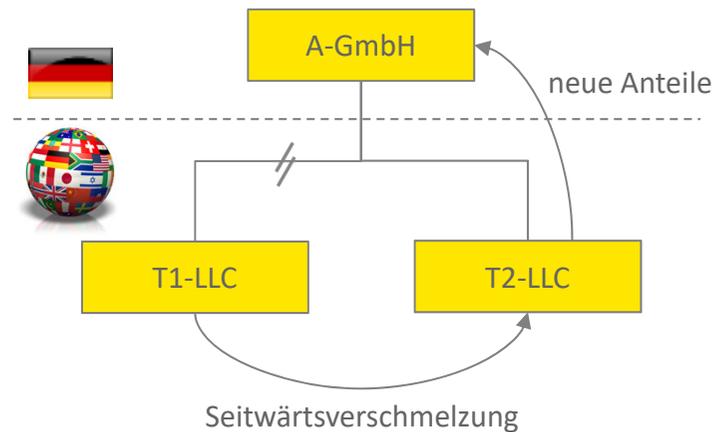
„(2)¹ Wird das Vermögen einer **beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft**, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Ganzes auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates **durch einen Vorgang übertragen, der einer Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes** vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3210, 1995 I S. 428), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3214) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung **vergleichbar ist, sind** die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 **mit dem Buchwert anzusetzen, ...**

²Wird das Vermögen einer Körperschaft **durch einen Vorgang im Sinne des Satzes 1** auf eine andere Körperschaft übertragen, **gilt § 13 des Umwandlungssteuergesetzes für die Besteuerung der Anteilseigner** der übertragenden Körperschaft **entsprechend.**“

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Zur Verschmelzung im Drittstaat



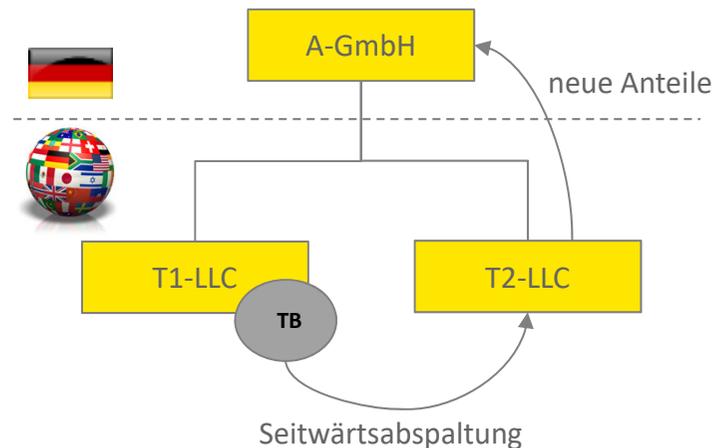
Steuerneutralität bei A-GmbH in Folge des ausl. Umwandlungsvorgangs bei Verschmelzung?

- ▶ Auslegung des in § 12 Abs. 2 S. 2 KStG enthaltenen Verweis auf einen „Vorgang iSd Satz 1“ war stark umstritten
- ▶ Lt. FinVerw enge Auslegung (R 12 KStR-E 2015 sowie Tz. 13.04 UmwStE 2011)
- ▶ Nach Tz. 13.08 UmwStE 2011 dagegen unerheblich, ob ÜT im Inland der Besteuerung unterlegen hat
- ▶ Änderung von Tz. 13.04 UmwStE 2011 durch BMF-Schreiben vom 10.11.2016 → beschränkte Steuerpflicht von ÜT wohl nicht mehr gefordert → für alle offenen Fälle anwendbar
- ▶ Danach entscheidend, ob ein vergleichbarer ausl. Verschmelzungsvorgang vorliegt und Voraussetzungen von § 13 Abs. 2 UmwStG gegeben sind
- ▶ § 12 Abs. 2 S. 2 KStG auch für Verschmelzungen zw. KapGes in verschiedenen Drittstaaten anwendbar?

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Zur (Ab-)Spaltung im Drittstaat



Ausgangssachverhalt

- ▶ Seitwärtsabspaltung eines Teilbetriebs von T1-LLC auf T2-LLC unter Ausgabe neuer Anteile durch T2-LLC gegenüber der A-GmbH. Bei T1-LLC bleibt ein Teilbetrieb zurück. Im Drittstaat erfolgt die Abspaltung steuerneutral
- ▶ T1 & T2-LLC = KapGes nach Rechtstypenvergleich
- ▶ Aktiv iSv § 8 Abs. 1 AStG
- ▶ Keine Anknüpfungspunkte zum Inland (GruBo oder BS)
- ▶ Keine ImmoKapGes iSv Art. 13 Abs. 4 OECD-MA

Steuerneutralität bei A-GmbH in Folge des ausl. Umwandlungsvorgangs bei Abspaltung?

- ▶ § 13 Abs. 2 UmwStG mittelbar über § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG anwendbar?
- ▶ Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit oder GG?
- ▶ Gelten ansonsten die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze, z.B. als Teilanteilsveräußerung, (verdeckte) Sachausschüttung mit anschließender (verdeckter) Einlage oder (steuerfreie) Kapitalrückzahlung?

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Die nächsten 20 Minuten



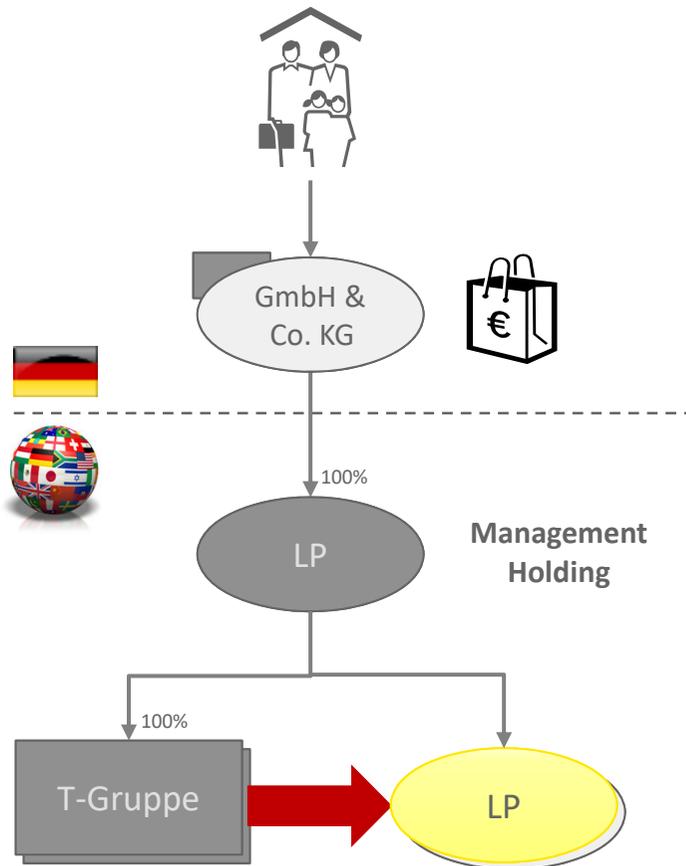
	01	Einleitung
	02	Was gibt es Neues bei Verschmelzungen und Abspaltungen?
	03	Der Weg in die „Einmalbesteuerung“
	04	Diskussionsrunde
	05	YIN Nord: Veranstaltungsausblick

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Der Weg in die „Einmalbesteuerung“

Formwechsel



Sachverhalt

- ▶ **T-Gruppe** | Zielgesellschaften
 - 100 | Kaufpreis (10% BW)
 - 50 | Wertentwicklung
 - ≥ 40 | Ausschüttung
 - ≥ 90 | Verlust
- ▶ **DBA** | Neues DBA entsprechend der BMF-Verhandlungsgrundlage in Kraft getreten
- ▶ **AStG** | Keine HZB

Fragestellung

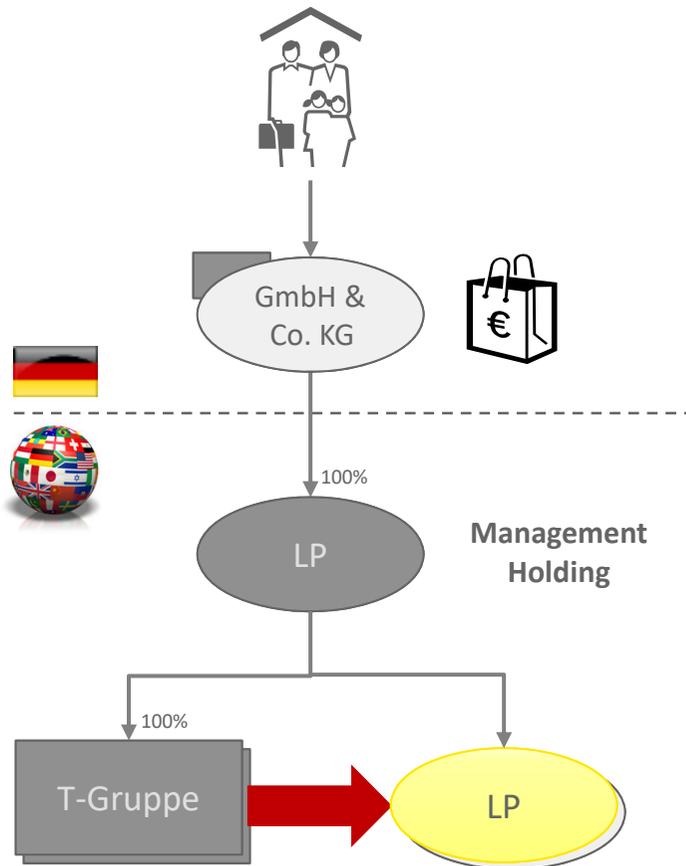
- ▶ Ist die Umwandlung in Deutschland steuerneutral?

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Lösungshinweise

Formwechsel



National

- ▶ **UmwStG** | Nicht anwendbar, d.h.
 - ≥ 40 | Sachausschüttung
 - ≥ 90 | Verlust Untergang Bet.

DBA

- ▶ **Freistellung** | Würdigkeit (funkt. Zusammenhang)
- ▶ **Rückfallklauseln** | u.a. Aktivitätsvorbehalt (siehe nächste Seite)

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Aktivitätsvorbehalt

Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (vom 22. August 2013)

(1)

4. Die **Bestimmungen der Nummer 1** sind auf Einkünfte im Sinne der Artikel 7 und 10 und auf Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen im Sinne des Artikels 13 Absatz 2 nur anzuwenden, soweit sie durch

- Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gütern oder Waren,
- Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen,
- Bank- und Versicherungsgeschäfte,
- Handel oder
- Erbringung von Dienstleistungen

erzielt werden

- oder soweit sie wirtschaftlich diesen Tätigkeiten zuzurechnen sind.

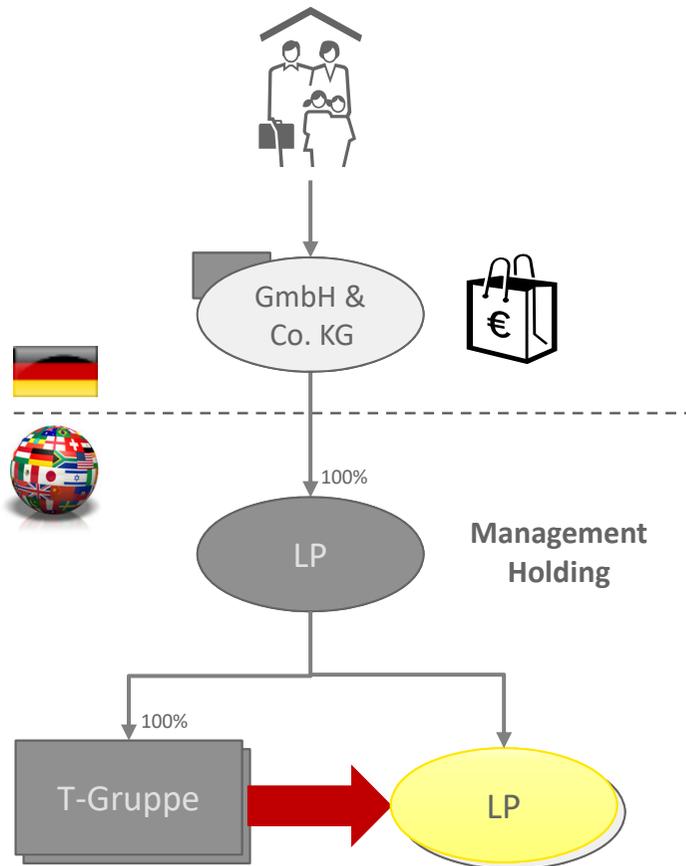
Das gilt nur, wenn ein dem Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb besteht...

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Aufteilung der Einkünfte

Formwechsel



National

- ▶ **Sachausschüttung** | TEV oder Vollbesteuerung
- ▶ **Verlust** | § 2a EStG zu prüfen:
 - Nr. 2 | Betriebsstätte
 - Nr. 3b | Auflösung KapG
- ▶ **Risiko** | Dividende voll. steuerpf. während der Verlust nur vortragsfähig ist, auch wenn nach Nr. 2 ggf. kein Verlust vorhanden. Aber BFH-Urteil vorhanden.
- ▶ **Rückausnahme** | Nachweispflicht über 5 Jahre + keine schädlichen Tätigkeiten => oft nur schwer möglich.

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Die nächsten 20 Minuten



A vertical timeline of five items, each with a yellow circular icon and a number. The fourth item is highlighted with a yellow background. The icons represent: 01. Meeting, 02. Presentation, 03. Puzzle, 04. Checkered flag, 05. Group of people.

- 01 Einleitung
- 02 Was gibt es Neues bei Verschmelzungen und Abspaltungen?
- 03 Der Weg in die „Einmalbesteuerung“
- 04 Diskussionsrunde
- 05 YIN Nord: Veranstaltungsausblick

YIN Sektion Nord

Impulsvortrag | Steuern & Drittstaatenumwandlungen

Die nächsten 20 Minuten



A vertical timeline with five items, each with a yellow circular icon and a number. The items are: 01 Einleitung (icon: two people at a table), 02 Was gibt es Neues bei Verschmelzungen und Abspaltungen? (icon: presentation board), 03 Der Weg in die „Einmalbesteuerung“ (icon: puzzle pieces), 04 Diskussionsrunde (icon: checkered flag), and 05 YIN Nord: Veranstaltungsausblick (icon: group of people). The 05 item is highlighted with a yellow background.

- 01 Einleitung
- 02 Was gibt es Neues bei Verschmelzungen und Abspaltungen?
- 03 Der Weg in die „Einmalbesteuerung“
- 04 Diskussionsrunde
- 05 YIN Nord: Veranstaltungsausblick