

Ausländische Anteilseigner bei der Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften

Von Diplom-Kaufmann Guido FÖRSTER, Aachen¹

Stichworte: Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften / Ausländische Anteilseigner / Körperschaftsteuer / Anrechnungs- und Nichtanrechnungsrechte / Ansässigkeit / DBA-Land / Sperrbetragsbelastete Anteilseigner / Unbelastete Anteilseigner / Steuerliche Folgen auf der Gesellschaftsebene / Übertragungserfolg / Gewerbesteuer / Entwicklung des verwendbaren Eigenkapitals / Körperschaftsteuerliche Definitivbelastung bei der Übertragerin / Übernehmerseite

I. Einleitung

Während der Diskussion um den Entwurf eines Bilanzrichtlinien-Gesetzes hat sich ein Trend zum Rechtsformwechsel aus der Kapitalgesellschaft heraus in die Personengesellschaft hinein ausgebildet². Dementsprechend beschäftigen die ertragsteuerlichen Probleme bei der Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften die Literatur derzeit in besonderem Maße³. Wenig Beachtung haben bisher jedoch die sich aus der Beteiligung ausländischer Anteilseigner an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft ergebenden Fragen gefunden. Dies ist angesichts des hohen Anteils ausländischer Gesellschafter am Nominalkapital deutscher Kapitalgesellschaften erstaunlich.

Im folgenden soll deshalb die ertragsteuerliche Behandlung einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft und ihrer ausländischen Anteilseigner bei der errichtenden Umwandlung der Gesellschaft in eine Personengesellschaft gemäß §§ 1–8, 10–14, 16–20, 24 UmwG untersucht werden⁴.

Der Begriff „ausländische“ Anteilseigner bezeichnet hier solche Anteilseigner, die nicht unbeschränkt einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig sind. Unmaßgeblich ist dagegen ihre Staatsangehörigkeit. Vielmehr ist für sie kennzeichnend, daß sie nicht über Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) bzw. Sitz (§ 11 AO) oder Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland verfügen⁵.

II. Überblick über die Besteuerungsgrundsätze bei der Umwandlung (Abb. 1)

Auf die errichtende Umwandlung einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft finden gemäß § 1 UmwStG auch in den Fällen der Beteiligung ausländischer Anteilseigner an der Kapitalgesellschaft die allgemeinen Regeln des Umwandlungsteuergesetzes Anwendung.

Die Kapitalgesellschaft hat auf den steuerlichen Übertragungstichtag eine steuerliche Schlußbilanz zu erstellen, in der die nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Vorschriften anzusetzenden Wirtschaftsgüter auszuweisen sind. Die

Bewertung der Wirtschaftsgüter hat mit dem Teilwert zu erfolgen, Pensionsverpflichtungen dürfen höchstens mit dem Teilwert nach § 6a EStG angesetzt werden⁶. Soweit Umwandlungskosten auf die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft (Übertragerin) entfallen, sind sie in der steuerlichen Schlußbilanz zurückzustellen⁷. Die somit aufgedeckten stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Übertragerin vermindert um die auf die Kapitalgesellschaft entfallenden Umwandlungskosten ergeben den Übertragungserfolg⁸. Dieser unterliegt gemäß §§ 18 Abs. 1, 3 UmwStG der Gewerbesteuer.

Die übernehmende Personengesellschaft hat die auf sie übergehenden Wirtschaftsgüter gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 UmwStG mit dem in der steuerlichen Schlußbilanz der Kapitalgesellschaft ausgewiesenen Wert anzusetzen (Buch-

1 Dieser Beitrag basiert auf einer Diplomarbeit, die im SS 1984 am Seminar für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (Lehrstuhl Prof. Dr. Gerd Rose) der Universität zu Köln angefertigt wurde.

2 Lutter/Mertens/Ulmer, BB 1983, 1740; Groh, BB 1984, 309; Schwierz, BB 1984, 705; Korn, KÖSDI 1985, 6121 f.

3 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit seien genannt: BMF-Schreiben v. 15. 4. 1986 – IV B 7 – S 1978 – 3/86, BStBl. I 1986, 164; Erlass FinMin Niedersachsen v. 15. 4. 1986 – S 1978 – 81 – 312 (koordinierter Ländererlaß), FR 1986, 295; Arbeitskreis Körperschaftsteuerrecht des IdW, IdW-FN 1985, 462a; Böttcher/Zartmann/Kandler, Wechsel der Unternehmensform, 4. Aufl., Stuttgart/Wiesbaden 1982, S. 132–167; Brönner, Die Besteuerung der Gesellschaften, 15. Aufl., Stuttgart 1984, Abschn. VIII, Rz. 120–162, 186–192; Burk, Rechtsform- und Umwandlungsbesteuerung, Berlin 1983, S. 224–243; Felix/Stahl, DStR 1986, Beihefter Heft 3; Glade/Steinfeld, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., Herne/Berlin 1980; Herrmann/Heuer/Raupach, §§ 1–13, 18 UmwStG; Ketterl, Steuerpolitische Gestaltungsspielräume im Umwandlungsteuergesetz, Thun/Frankfurt a.M. 1979, S. 150–222; Wacker, Stbg 1985, 69; Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Rz. 4406–5758.1, 6361–6478.1; Wiesler, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen, Frankfurt a.M./Bern 1982; Willemer, BB 1985, 1454.

4 Einschränkend wird davon ausgegangen, daß

- die Kapitalgesellschaft nur über im Inland belegenes Vermögen verfügt,
- die Beteiligungsverhältnisse an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft und der zu errichtenden Personengesellschaft übereinstimmen und
- die zu errichtende Personengesellschaft in inländischer Betriebsstätte gewerblich tätig wird.

Schließlich bleibt der Fall erweitert beschränkter Einkommensteuerpflicht eines Anteilseigners gemäß § 2 AStG in dieser Untersuchung außer Betracht.

5 Eine ebensolche Abgrenzung treffen: Kumpf, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, Köln 1982, S. 15; Neyer, DB 1984, 2323 Fn. 2.

6 § 3 Sätze 1, 3 UmwStG.

7 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 4828; Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 430; Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 UmwStG Anm. 36; Würdinger/Eder, Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform, 2. Aufl., Berlin 1979, Rz. 39.

8 Widmann/Mayer, (Fn. 3), Rz. 4880; Sarrazin, FR 1977, 367; Wacker, Stbg 1985, 71; Lange, NWB, Fach 18, 2780; Felix/Stahl, DStR 1986, Beihefter zu Heft 3; Dehmer, NWB, Fach 18, 2831.

Abb. 1: Überblick über die Besteuerungsgrundsätze bei der Umwandlung

Anteilseigner- gruppe		Anrechnungsberechtigte				Nicht- anrechnungs- berechtigte
		ohne Sperrbetrag		mit Sperrbetrag		
		Anteile in inländ. BV	Anteile nicht in inländ. BV	Anteile in inländ. BV	Anteile nicht in inländ. BV	
steuerlich relevante Größen						
Übertragungsgewinn		GewSt	GewSt	GewSt	GewSt	GewSt KSt (anteilig in Höhe der Betei- ligungsquote)
Übernahme- gewinn und Erhöhungs- beträge	Übernahme- gewinn	1/3 GewSt EST/KSt Anrechnung	EST/KSt Anrechnung	1/3 GewSt EST/KSt Anrechnung	EST/KSt Anrechnung	-
	Anrechnungs- guthaben					-
	Sperrbetrag					-

inländ. BV: inländisches Betriebsvermögen

wertverknüpfung). Als Unterschied zwischen der Summe der Werte der übergehenden Wirtschaftsgüter und dem Buchwert der untergehenden Anteile an der Kapitalgesellschaft ergibt sich gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 UmwStG der einheitlich bei der Personengesellschaft – jedoch gesondert für die einzelnen Anteilseigner – festzustellende Übernahmeerfolg. Da bei der errichtenden Umwandlung die entstehende Personengesellschaft am steuerlichen Übertragungsstichtag regelmäßig keine Anteile der untergehenden Kapitalgesellschaft besitzt, fingiert § 6 UmwStG (lediglich) für Zwecke der Ermittlung des Übernahmeerfolges die Überführung bzw. Einlage der Anteile an der Kapitalgesellschaft in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft (Übernehmerin)⁹.

Hinsichtlich der Besteuerung ist nun zu unterscheiden:

a) Wird der auf einen Anteilseigner entfallende Übernahmeerfolg im Rahmen der beschränkten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht erfaßt, so ist dieser Anteilseigner anrechnungsberechtigt. Die auf den belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals der Übertragerin ruhende Körperschaftsteuer erhöht, soweit sie auf den Anteilseigner entfällt, dessen Übernahmeerfolg gemäß §§ 5 Abs. 3, 12 UmwStG. Gleichzeitig ist sie nach § 12 UmwStG auf die persönliche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld des Anteilseigners anzurechnen. Dies entspricht der Technik des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, Gewinne einer Kapitalgesellschaft bei der Überleitung in die Gesellschaftersphäre ausschließlich mit dem individuellen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuersatz des begünstigten Gesellschafters zu belasten¹⁰.

Sofern die Anteile des Gesellschafters mit einem Sperrbetrag nach § 50c Abs. 4 EStG belastet sind, erhöht sich der Übernahmeerfolg auch um diesen Sperrbetrag.

Wird die Beteiligung an der Übertragerin von dem Anteilseigner in einem inländischen Betriebsvermögen gehalten, so unterliegen gemäß § 18 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 UmwStG der Übernahmeerfolg und die Erhöhungsbeträge des Anteilseigners bei der übernehmenden Personengesellschaft zu einem Drittel der Gewerbesteuer.

Der Übertragungserfolg bei der Kapitalgesellschaft ist gemäß § 4 UmwStG von der Körperschaftsteuer befreit.

b) Ist der Übernahmeerfolg beim Anteilseigner dagegen nicht einkommen- bzw. körperschaftsteuerbar, so ist für diesen Anteilseigner die Anrechnung von Körperschaftsteuer durch § 13 Abs. 1 UmwStG ausgeschlossen.

Gemäß § 13 Abs. 2 UmwStG ergibt sich zudem eine anteilige Körperschaftsteuerpflicht des Übertragungserfolges bei der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft.

Somit wird deutlich, daß bei der Beteiligung ausländischer Anteilseigner an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft drei Fragen zu klären sind:

A) Nach welchen Kriterien sind die Anteilseigner abzugrenzen (Kap. III), d.h.

- 1) wann ist ein Anteilseigner anrechnungsberechtigt bzw. nicht anrechnungsberechtigt, und
- 2) wann ist ein anrechnungsberechtigter Anteilseigner mit einem Sperrbetrag belastet oder nicht?

B) Welche Folgen ergeben sich für die Kapitalgesellschaft aus der Beteiligung ausländischer Anteilseigner (Kap. IV)?

C) Welche Folgen ergeben sich bei der übernehmenden Personengesellschaft und den Anteilseignern selbst (Kap. V)?

In beschränktem Umfang muß bei der Klärung dieser Fragen auch auf allgemeine, nicht lediglich für die Beteiligung ausländischer Anteilseigner spezifische Probleme der Umwandlung eingegangen werden.

III. Die Abgrenzung von Anteilseignergruppen

1. Anrechnungsberechtigte und Nichtanrechnungsberechtigte

Die Anrechnungsberechtigung eines Anteilseigners der Übertragerin ist gemäß § 13 Abs. 1 UmwStG (im Umkehrschluß) gegeben, wenn der auf ihn entfallende Übernahmeerfolg der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegt. Damit ist die Anrechnungsberechtigung im Falle der

⁹ BT-Drucks. 7/4803, 26; Keuk, DB 1973, 19; Burk, Umwandlungsbesteuerung (Fn. 3), S. 224.

¹⁰ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland, Heft 9 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn/Bad Godesberg 1967, S. 50 f.; Gutachten der Steuerreformkommission, Heft 17 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1971, Abschn. IV, Rz. 99 f.; BT-Drucks. 7/1470, 362.

Umwandlung anders abgegrenzt als bei der laufenden Besteuerung, wo sie an das Kriterium inländischer Betriebseinnahmen anknüpft¹¹. Im folgenden soll daher in bezug auf die Anrechnungsberechtigung gemäß §§ 12, 13 Abs. 1 UmwStG stets von spezieller Anrechnungsberechtigung gesprochen werden.

a) Nicht in einem DBA-Land ansässiger Anteilseigner

Spezielle Anrechnungsberechtigung setzt für einen ausländischen Anteilseigner voraus, daß der auf ihn entfallende Übernahmevertrag unter den Katalog inländischer Einkünfte des § 49 Abs. 1 EStG subsumiert werden kann.

Die Behandlung des Übernahmevertrags folgt nach deutschem internationales Steuerrecht derjenigen von Veräußerungsgewinnen¹².

Folglich wird bei einem Anteilseigner, der nicht in einem DBA-Land ansässig ist, der Übernahmevertrag steuerlich erfaßt, wenn seine Beteiligung an der Übertragerin einem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Der Anteilseigner bezieht dann mit dem Übernahmevertrag inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 1, 2 lit. a, 3 EStG. Das Vorliegen eines inländischen Betriebsvermögens beurteilt sich nach deutschem Steuerrecht. Handelt es sich um ein gewerbliches Betriebsvermögen, so müssen die nach inländischem Steuerrecht geltenden Kriterien einer Betriebsstätte gemäß § 12 AO oder eines ständigen Vertreters nach § 13 AO erfüllt sein. Für land- und forstwirtschaftliches sowie freiberufliches Betriebsvermögen ist die Erfüllung dieser Kriterien dagegen nicht notwendig. Da im deutschen Steuerrecht kein Grundsatz der Attraktivkraft der Betriebsstätte besteht, ist zudem zu fordern, daß die Beteiligung dem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen ist¹³.

Nach herrschender Meinung ist die Beteiligung dem inländischen Betriebsvermögen dann zuzurechnen, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen diesem und der Beteiligung besteht¹⁴. In Zweifelsfällen ist auf den Ausweis der Beteiligung in der Buchführung der inländischen Betriebsstätte abzustellen. Dagegen wird eine Zuordnung der Beteiligung zum inländischen Betriebsvermögen nicht durch die Vorschrift des § 6 Abs. 2, 3 Satz 1 UmwStG begründet, da diese lediglich der Ermittlung des Übernahmevertrages dient, nicht aber eine tatsächliche Einbuchung der Beteiligung in das inländische Betriebsvermögen bewirken soll¹⁵. Ist nach obigem eine Zurechnung der Beteiligung zum inländischen Betriebsvermögen zu bejahen, so liegt spezielle Anrechnungsberechtigung vor.

Fehlt es dagegen an einem inländischen Betriebsvermögen des Anteilseigners oder ist seine Beteiligung einem solchen Betriebsvermögen nicht zuzurechnen, so ist der Anteilseigner anrechnungsberechtigt, wenn er wesentlich i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist; der Übernahmevertrag unterliegt in diesem Falle gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG der deutschen Besteuerung. Ist auch eine wesentliche Beteiligung nicht gegeben, dann wird der Übernahmevertrag einkommen- bzw. körperschaftsteuerlich im Inland nicht erfaßt. Der Anteilseigner ist dann speziell nicht anrechnungsberechtigt. Unwesentliche Beteiligungen ausländischer Anteilseigner können nicht zu Einkünften nach § 9 UmwStG führen, da diese keine inländischen Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG darstellen und damit keine beschränkte Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht auslösen¹⁶.

b) In einem DBA-Land ansässiger Anteilseigner

Auch bei diesen Anteilseignern ist zunächst zu prüfen, ob eine Subsumtion des Übernahmevertrages unter den Kata-

log inländischer Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG möglich ist. Ist bereits diese Vorfrage zu verneinen, so liegt spezielle Nichtanrechnungsberechtigung des Anteilseigners vor, da ein DBA den Kreis der nach inländischem Steuerrecht steuerbaren Tatbestände in keinem Fall erweitern kann¹⁷.

Wird die Vorfrage bejaht, so ist anhand des konkreten DBA zu untersuchen, ob die nach nationalem Steuerrecht bestehende steuerliche Erfassung des Übernahmevertrages durch Regelungen des Abkommens ausgeschlossen wird oder ob sie unberührt bleibt.

Ein Besteuerungsrecht Deutschlands kann sich durch das Abkommen auf verschiedene Weise ergeben.

Zum ersten kann der Bundesrepublik als Sitzstaat der Gesellschaft das Besteuerungsrecht für Veräußerungserfolge aus Anteilen an deutschen Kapitalgesellschaften pauschal zugewiesen sein¹⁸.

Zum zweiten ist wegen der im einzelnen differierenden Betriebsstättendefinition der DBA¹⁹ zu prüfen, ob der Anteilseigner über eine Abkommensbetriebsstätte im Inland verfügt, welcher die Beteiligung zuzurechnen ist. Für die Frage der Zurechnung ist wie im nationalen Steuerrecht der wirtschaftliche Zusammenhang der Beteiligung mit der Betriebsstätte maßgeblich, wobei dieser jedoch am objektiven Maßstab des Fremdvergleichs zu messen ist (dealing-at-arms-length Klausel)²⁰. Wird die Zurechnung zur Abkommensbetriebsstätte bejaht, dann ist zu fragen, wem das Besteuerungsrecht für Veräußerungserfolge aus Betriebsstättenvermögen zusteht. Dies wird im allgemeinen wegen

11 § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, § 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

12 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5017; Loos, Umwandlungssteuergesetz 1969, Düsseldorf 1976, Stand: August 1976, Rz. 457aa. Für das Abkommensrecht: Bellstedt, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln 1973, S. 440; Vogel, DBA, Art. 13 Rz. 23, 88.

13 Herzig, IWB, Fach 3, Deutschland, Gruppe 4, 237; Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 6.

14 RFH, 19. 12. 1935 – I A 236/35, RStBl 1936, 590, 591; 28. 11. 1933 – I A 456/31, RStBl 1934, 620 f.; Nds. FG, 26. 6. 1970 – I 115 – 122/67, EFG 1970, 593, bestätigt durch BFH 1. 10. 1971 – III R 79/70 (nicht veröff.); Mersmann, Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1966, S. 97 f.; Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 6; Debatin, DStZ (A) 1966, 212; Bellstedt, Besteuerung (Fn. 12), S. 434; Bopp, DStZ (A) 1974, 99; Haas, RIW/AWD 1978, 583; Kumpf, Besteuerung (Fn. 5), S. 103; Gonella, DB 1986, 298. Bloßes Halten der Beteiligung soll genügen nach: Erlaß FinMin NRW, 3. 6. 1966 – S 1301 – USA 19 – VB 1, BStBl I 1966, 143; Vogel, StbJb 1983/84, 387.

15 Böttcher/Zartmann/Kandler, Wechsel (Fn. 3), S. 150. Für das Abkommensrecht Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5026.

16 Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 653.

17 Statt aller Vogel, DBA, Einleitung Rz. 16.

18 Art. 13 Abs. 3 DBA-Argentinien; Art. 13 Abs. 3 DBA-Brasilien; Art. 13 Abs. 3 DBA-Ecuador; Art. X Abs. 1 Sätze 1, 2 DBA-Indien; Art. 13 Abs. 3 DBA-Jamaika, siehe hierzu auch Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Art. 13 DBA-Jamaika Anm. 1; Art. 13 Abs. 4 DBA-Kanada für Grundstücksgesellschaften; Art. 13 Abs. 4 DBA-Kenia; Art. 13 Abs. 3 DBA-Korea; Art. 13 Abs. 3 DBA-Liberia; Art. 13 Abs. 3 DBA-Mauritius; Protokoll Nr. 5 lit. a DBA-Neuseeland für Grundstücksgesellschaften; Art. 13 Abs. 3 DBA-Philippinen; Art. 13 Abs. 3 DBA-Sri Lanka; Art. 13 Abs. 3 DBA-CSSR; Art. 13 Abs. 3 DBA-Tunesien; Art. 11 Abs. 3 DBA-UdSSR; Art. 13 Abs. 3 DBA-Zypern.

19 Rose, Betrieb und Steuer. Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Fünftes Buch: Grundzüge des Außensteuerrechts, Wiesbaden 1981, S. 73; Hemmelrath, Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, München 1982, S. 10; Kumpf, Besteuerung (Fn. 5), S. 29, 286 – 289; Vogel, DBA, Art. 5 Rz. 47, 70, 99, 124; Prang, RIW 1983, 358 f.

20 BFH, 21. 1. 1972 – III R 57/71, BStBl II 1972, 374, 375 zum DBA-Großbritannien; Kumpf, Besteuerung (Fn. 5), S. 103 f. Bloßes Halten der Beteiligung soll genügen nach: Erlaß FinMin NRW, 3. 6. 1966 – S 1301 – USA 19 – VB 1, BStBl I 1966, 143; Vogel, StbJb 1983/84, 387.

Abb. 2: Anrechnungsberechtigte und Nichtanrechnungsberechtigte gemäß §§ 12, 13 Abs. 1 UmwStG

DBA-Land	Zuordnung des Besteuerungsrechtes für Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	Vermögenszuordnung nach nationalem Steuerrecht		
		inländisches BV land- und forstwirtschaftl. BV gewerbliche Betriebstätte oder ständiger Vertreter freiberufliches BV	kein inländisches BV	
			Beteiligungsumfang gemäß § 17 Abs. 1 S. 3 EStG wesentlich	unwesentlich
ja	nicht ausschließlich Wohnsitzstaat	AR	AR	NA
	ausschließlich Wohnsitzstaat	NA	NA	NA
nein	–	AR	AR	NA

BV: Betriebsvermögen

AR: spezielle Anrechnungsberechtigung gemäß § 12 UmwStG

NA: spezielle Nichtanrechnungsberechtigung gemäß § 13 Abs. 1 UmwStG

des in den Abkommen verwirklichten Betriebstättenprinzips die Bundesrepublik als Betriebstättenstaat sein²¹.

Zum dritten könnte der Anteilseigner über eine feste Einrichtung zur Ausübung eines freien Berufes i. S. d. anzuwendenden DBA verfügen, der die Beteiligung zuzurechnen wäre. Für die Frage der Zurechnung sind die soeben erläuterten Kriterien maßgeblich. Ist dies der Fall, so ist wiederum zu prüfen, ob der Bundesrepublik das Besteuerungsrecht für Veräußerungserfolge aus Vermögen der festen Einrichtung zugewiesen ist. Auch dies wird normalerweise der Fall sein²².

Zum vierten kann sich ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik noch daraus ergeben, daß das anzuwendende DBA nicht über eine allgemeine Auffangklausel für im Abkommen nicht behandelte Einkünfte verfügt und das Besteuerungsrecht für Veräußerungserfolge durch das Abkommen keinem der Abkommensstaaten zugewiesen wird. Das nationale Besteuerungsrecht der Bundesrepublik für den Übernahmenerfolg wird in diesem Fall mangels einer Regelung im DBA nicht eingeschränkt.

Liegt keine der vier genannten Möglichkeiten vor, so ist das Besteuerungsrecht für Veräußerungserfolge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und damit auch dasjenige bezüglich des Übernahmenerfolges stets dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners zugewiesen²³. Der Anteilseigner ist in diesem Fall speziell nichtanrechnungsberechtigt. Ist dagegen eine der vorstehenden Möglichkeiten erfüllt, so besteht spezielle Anrechnungsberechtigung.

Abb. 2 gibt einen Überblick über die Ergebnisse dieses Abschnittes.

2. Sperrbetragsbelastete und unbelastete Anteilseigner

Dem Grundgedanken des Anrechnungsverfahrens folgend, die Doppelbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften mit Steuern vom Einkommen zu vermeiden, wird die Anrechnung von Körperschaftsteuer auch beim Erlöschen der Kapitalgesellschaft im Zuge der errichtenden Umwandlung gewährt, soweit der bei der Umwandlung entstehende Übernahmegerinn der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer beim Anteilseigner unterliegt²⁴. Wird der Übernahmegerinn von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Anteilseigners dagegen nicht erfaßt, so ist die Anrechnung gemäß § 13 Abs. 1 UmwStG ausgeschlossen, um die steuerliche Einmalbelastung der von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne sicherzustellen.

Sind nun von der Kapitalgesellschaft erwirtschaftete Gewinne während der Anteilsbesitzzeit eines gemäß § 50

Abs. 5 Satz 2 EStG, §§ 50 Abs. 1 Nr. 2, 51 KStG nichtanrechnungsberechtigten Gesellschafters entstanden, so kann es bei der Umwandlung zur Umgehung des Anrechnungsausschlusses kommen.

Dies ist dann der Fall, wenn der nichtanrechnungsberechtigte Gesellschafter seine Anteile an einen speziell Anrechnungsberechtigten unter Abgeltung des Körperschaftsteuerguthabens im Kaufpreis der Anteile veräußert und der entstehende Veräußerungsgewinn nicht der deutschen Besteuerung unterliegt. Wird die Kapitalgesellschaft nun umgewandelt, so vereinnahmt der speziell Anrechnungsberechtigte das Körperschaftsteuerguthaben ohne ertragsteuerliche Belastung, da dem Erhöhungsbetrag i. S. d. §§ 5 Abs. 3, 12 UmwStG die höheren Anschaffungskosten der Anteile gegenüberstehen²⁵. Dieselbe Folge kann sich ergeben, wenn der zuvor nichtanrechnungsberechtigte Gesellschafter die spezielle Anrechnungsberechtigung gemäß §§ 12, 13 Abs. 1 UmwStG erlangt und in dem für die Übernahmegerinnermittlung maßgebenden Buchwert nach § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG auch das Körperschaftsteuerguthaben der Kapitalgesellschaft (teilweise) enthalten ist.

Zweck der § 5 Abs. 3 UmwStG, § 50c EStG ist es nun, die Umgehung des Anrechnungsverbotes zu verhindern²⁶.

21 Lediglich Art. 19 DBA-Polen weist das Besteuerungsrecht mangels einer speziellen Klausel für Veräußerungsgewinne über die allgemeine Auffangklausel dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners zu. Vogel, DBA, Art. 13 Rz. 52; a. A. Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5022, die offensichtlich davon ausgehen, daß der Veräußerungsgewinn Teil des Betriebstättengewinns sei. Dagegen RFH, 27. 4. 1938 – VI 332/37, RStBl 1938, 720; Döllner, StbJb 1981/82, 221.

22 Das Besteuerungsrecht für Veräußerungserfolge aus Einrichtungsvermögen wird jedoch ausschließlich dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners zugewiesen durch: Art. X Abs. 1 DBA-Ägypten; Art. IX Abs. 1 DBA-Griechenland; Art. X Abs. 1 DBA-Irland; Art. 7 Abs. 1 DBA-Israel; Art. 13 Abs. 3 DBA-Malaysia; Art. 13 Abs. 3 DBA-Singapur; Art. 13 Abs. 3 DBA-Thailand; Art. IX A Satz 2 DBA-USA.

23 Vogel, DBA, Art. 13 Rz. 83.

24 BT-Drucks. 7/4803, 21, 28.

25 BT-Drucks. 8/3648, 22, 31; BT-Drucks. 7/1470, 374f.; ähnlich schon Thiel/Schad, DB 1972, 499. Zur Brücksichtigung des Körperschaftsteuerguthabens bei der Kaufpreisfindung: Thiel/Schad, DB 1972, 497f.; Felix/Streck, BB 1976, 1309f.; Büschgen, WFG 1978, 31 – 35; Rabald, WFG 1986, 7 – 16.

26 BT-Drucks. 8/3648, 23, 31; Dötsch, DStR 1980, 190, 192; ders., DB 1980, 1563, 1566; Dankmeyer/Dötsch, StWa 1980, 163, 166f.; Grützner, NWB, Fach 4, 3192, 3197; Krebs, BB 1980, 1259, 1264; Söffing/Wrede, FR 1980, 397f., 400; Sturm, WM 1980, 977, 979; Winter, GmbHR 1980, S. 275f.; Littmann, DStZ(A) 1981, 356, 361f.; Frottscher/Maas, Anhang zu § 39 KStG: § 50c EStG Anm. 37; Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 50c EStG Rz. 63.

Beim Übergang der Anteile aus dem Bereich der Nichtanrechnungsberechtigung in denjenigen der Anrechnungsberechtigung werden diese daher mit einem Sperrbetrag belastet, der im Falle der Umwandlung den auf den anteilsbesitzenden Gesellschafter entfallenden Übernahmefolg erhöht²⁷.

Im Zusammenhang mit der Beteiligung ausländischer Anteilseigner an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft können zwei Situationen zur Entstehung eines Sperrbetrages führen²⁸:

a) Der Eintritt der Anrechnungsberechtigung gemäß § 50 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, § 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch „Einlage“ der Anteile in ein inländisches Betriebsvermögen des Anteilseigners vor der Umwandlung²⁹. Da die Wirkungsdauer des Sperrbetrages jedoch auf das Einlagejahr und die folgenden neun Jahre beschränkt ist³⁰, darf der Sperrbetrag nicht früher als zu Beginn des neunten, dem steuerlichen Übertragungsstichtag voraufgehenden Kalenderjahres entstanden sein.

b) Der Eintritt der speziellen Anrechnungsberechtigung gemäß §§ 12, 13 Abs. 1 UmwStG trotz bestehender allgemeiner Nichtanrechnungsberechtigung i. S. d. § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG, §§ 50 Abs. 1 Nr. 2, 51 KStG³¹.

Die Voraussetzungen der Entstehung eines Sperrbetrages in diesen Situationen sollen nun noch näher untersucht werden.

a) Anrechnungsberechtigte mit Anteilen in einem inländischen Betriebsvermögen

Ein Sperrbetrag entsteht bei der Einlage von Anteilen in ein inländisches Betriebsvermögen nur bei Vorliegen besonderer Voraussetzungen sachlicher, zeitlicher und quantitativer Art (sperrbetragsauslösendes Ereignis)³².

aa) Sachliche Voraussetzungen

Die Anteile müssen aus der Sphäre der Nichtanrechnungsberechtigung in diejenige der Anrechnungsberechtigung eines Anteilseigners wechseln. Eine Entstehung des Sperrbetrages scheidet daher aus, wenn der ausländische Anteilseigner die Anteile lediglich von einem inländischen in ein anderes inländisches Betriebsvermögen überführt.

Sind die Anteile in der Zeit vom 1. 1. 1977 bis 31. 12. 1979 in das inländische Betriebsvermögen eingelegt worden, so erfordert § 52 Abs. 28 Satz 3 EStG zusätzlich das Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen des damals geltenden § 39 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 KStG 1977. Der Anteilseigner muß in diesem Fall im Zeitpunkt der Einlage der Anteile an der Kapitalgesellschaft wesentlich i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG oder mit Anteilen im Nennbetrag von über 1 Mio. DM unmittelbar oder mittelbar beteiligt gewesen sein. Ferner darf ein Veräußerungsgewinn aus den Anteilen vor ihrer Einlage im Inland nicht steuerpflichtig gewesen sein.

bb) Zeitliche Voraussetzungen

Ein Entstehen des Sperrbetrages ist gemäß § 52 Abs. 28 Satz 2 EStG ausgeschlossen, wenn die Einlage in einem vor dem 1. 1. 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft getätigt worden ist.

cc) Quantitative Voraussetzungen

Ein Sperrbetrag kann ferner gemäß § 50c Abs. 6 Satz 2, Abs. 8 Satz 1 EStG nur dann entstehen, wenn der nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung maßgebliche Wert der eingelegten Anteile 100000 DM übersteigt. Die Auffassungen über den für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebenden Wert gehen jedoch auseinander³³.

Geht man davon aus, daß für die Bewertung von Einlagen der Bewertungszweck – die Abgrenzung von nicht der Besteuerung unterliegenden Wertsteigerungen einerseits und steuerpflichtigen Wertzuwächsen andererseits³⁴ – maßgeblich ist, so muß zunächst nach innerstaatlichem Recht nach den Kriterien des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG geprüft werden, ob die in der Beteiligung ruhenden stillen Reserven vom deutschen Steuerrecht erfaßt oder ob sie nicht erfaßt werden. Sie werden erfaßt, wenn die Beteiligung innerhalb der letzten drei Jahre angeschafft wurde oder wenn es sich um eine wesentliche Beteiligung handelt. In diesem Fall sind bei der „Einlage“ die historischen Anschaffungskosten bzw. der niedrigere Teilwert maßgebend, anderenfalls ist die „Einlage“ mit dem Teilwert anzusetzen. Ergibt sich nach nationalem Recht, daß die stillen Reserven in den Anteilen zu erfassen sind, so könnte der Ansatz der Anschaffungskosten noch dadurch ausgeschlossen sein, daß das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik durch ein DBA ausgeschlossen ist. Die nach innerstaatlichem Steuerrecht zu erfassenden Wertzuwächse sind dann durch Abkommensrecht der deutschen Besteuerung entzogen. Maßgebend ist dann auch in diesem Fall der Teilwert³⁵. Unterliegen dagegen die während der Anteilsbesitzzeit gebildeten stillen Reserven auch nach Abkommensrecht der deutschen Besteuerung, so verbleibt es bei den innerstaatlich maßgebenden Werten.

b) Speziell Anrechnungsberechtigte ohne Anteile in einem inländischen Betriebsvermögen

Wird die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht in einem inländischen Betriebsvermögen gehalten, so ist der

27 § 50c Abs. 1 Satz 1, Abs. 6 Satz 1 EStG und § 5 Abs. 3 UmwStG, § 50c Abs. 4 EStG.

28 „Altwirkungen“, die sich daraus ergeben können, daß die vom Anteilseigner erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft bereits mit einem Sperrbetrag i. S. d. § 50c Abs. 4 EStG belastet waren und dieser gemäß § 50c Abs. 7 EStG auf den Anteilseigner übergegangen ist, bleiben als nicht spezifisch für ausländische Anteilseigner außer Betracht.

29 In entsprechender Anwendung der Rechtsprechung zur Entnahme von Wirtschaftsgütern bei Überführung ins Ausland (RFH, 21. 10. 1936 – VI A 473/35, RStBl 1937, 424, 425; BFH, 16. 7. 1969 – I 266/65, BStBl II 1970, 175, 176 f.; 28. 4. 1971 – I R 55/66, BStBl II 1971, 630 f.; 30. 5. 1972 – VIII R 111/69, BStBl II 1972, 760, 761) wird von der herrschenden Meinung in der Überführung einer Beteiligung in ein inländisches Betriebsvermögen eine Einlage gesehen, da die Beteiligung in die inländische betriebliche Steuerverstrickung verbracht wird: Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte – Bericht der Einkommensteuerkommission, Heft 7 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn o. J., 92; Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 45 1; Hense, DB 1973, 2209; Schmidt-Heinicke, 5. Aufl., München 1986, § 4 EStG Anm. 59 Stichwort „Ausland“.

30 § 50c Abs. 1 Satz 1 EStG.

31 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5068.7 f.

32 Zu diesem Begriff Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5068.16 f.

33 aa) Buchwert: BT-Drucks. 8/3648, 24; Dötsch, DStR 1980, 192; ders., DB 1980, 1566; Sturm, WM 1980, 979; Blümich/Falk/Uelner/Haas, § 50c EStG Rz. 41; Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, § 50c EStG Rz. 69; Bordewin/Charlier/Gerard, § 50c EStG Rz. 17. bb) Anschaffungskosten bzw. niedrigerer Teilwert: Lademann/Söffing/Brockhoff, § 50c EStG Rz. 43; Borggräfe, DStZ(A) 1977, 235 noch zum alten § 39 Abs. 6 KStG 1977, cc) Teilwert: Hense, DB 1973, 2209; Frotzsch/Maas, Anhang zu § 39 KStG: § 50c EStG Rz. 34; Klein/Flockermann/Kühr, § 50c EStG Rz. 97. dd) Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG: A 227d Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStR 1984; Schmidt, § 50c EStG Rz. 23; Littmann/Bitz/Meinicke, 14. Aufl., Stuttgart 1985, § 50c EStG Rz. 57.

34 Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., München 1985, S. 426; Barske, NWB, Fach 3, 4866 – 4868; Hense, DB 1973, 2209 f.; Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Anm. 1191.

35 Hense, DB 1973, 2209, der aber bei vorübergehender Entnahme aus dem inländischen Betriebsvermögen und Wiedereinlage innerhalb von drei Jahren eine Ausnahme machen will (ebenda, 2210); Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5068.7; a. A. Grützner, NWB, Fach 4, 3198 f.

Anteilseigner gemäß § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG, §§ 50 Abs. 1 Nr. 2, 51 KStG zunächst nicht anrechnungsberechtigt³⁶.

Kommt es durch die Umwandlung jedoch zum Eintritt der speziellen Anrechnungsberechtigung gemäß §§ 12, 13 Abs. 1 UmwStG, so liegen hiermit schon die sachlichen und zeitlichen Voraussetzungen der Entstehung eines Sperrbetrages vor. Zu fragen ist daher nur noch nach dem Vorliegen der quantitativen Voraussetzung³⁷. Der für die Erfüllung dieser Voraussetzung maßgebliche Wert entspricht gemäß §§ 50c Abs. 4 Satz 2, 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e, 17 Abs. 2 Satz 1 EStG im allgemeinen den (historischen) Anschaffungskosten der Anteile³⁸. Übersteigt der maßgebliche Wert 100000 DM, so führt dies zu einem Sperrbetrag, anderenfalls unterbleibt trotz Eintritts der Anrechnungsberechtigung eine Entstehung des Sperrbetrages.

IV. Steuerliche Folgen der Beteiligung ausländischer Anteilseigner auf der Gesellschaftsebene

Auf der Kapitalgesellschaftsebene ist nun zu klären, ob die Beteiligung ausländischer Anteilseigner an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft Folgen für

- 1) die Ermittlung und Besteuerung des Übertragungserfolges sowie
- 2) die Entwicklung des verwendbaren Eigenkapitals der Übertragerin zum steuerlichen Übertragungsstichtag hat und ob sie
- 3) zu einer körperschaftsteuerlichen Definitivbelastung bei der Kapitalgesellschaft führen kann.

1. Ermittlung und Besteuerung des Übertragungserfolges

Für die Ermittlung des Übertragungserfolges ergeben sich aus der Beteiligung ausländischer Anteilseigner keine Besonderheiten. Um den Übertragungserfolg vom laufenden Gewinn des mit dem steuerlichen Übertragungsstichtag endenden Wirtschaftsjahres abzugrenzen, wird in der Regel neben der steuerlichen Schlußbilanz eine steuerliche Umwandlungsbilanz unter Anwendung der allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsregeln erstellt³⁹. Dabei dürfen jedoch die auf die Übertragerin entfallenden Umwandlungskosten, da sie nicht den laufenden Gewinn mindern⁴⁰, auch in der steuerlichen Umwandlungsbilanz noch nicht berücksichtigt werden.

Der Übertragungserfolg unterliegt gemäß § 18 Abs. 1 UmwStG der Gewerbebeertragsteuer. Diese kann auf Antrag für einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren gestundet werden⁴¹. Die Gewerbebeertragsteuer mindert den Übertragungsgewinn. Soweit an der Kapitalgesellschaft speziell Anrechnungsberechtigte beteiligt sind, ist ein sich ergebender Übertragungsgewinn nach § 4 UmwStG von der Körperschaftsteuer befreit.

Etwas anderes ergibt sich dagegen, soweit speziell Nichtanrechnungsberechtigte an der Übertragerin beteiligt sind. Ein Übertragungsgewinn ist dann mit dem Anteil körperschaftsteuerpflichtig, der der Beteiligungsquote der speziell Nichtanrechnungsberechtigten an der Übertragerin entspricht⁴². Eigene Anteile der Übertragerin bleiben bei dieser Verhältnisrechnung außer Betracht⁴³. Maßgebender Stichtag für die Ermittlung des Beteiligungsverhältnisses ist nicht der steuerliche Übertragungsstichtag, sondern der Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister⁴⁴.

Soweit danach Körperschaftsteuer auf den Übertragungsgewinn entsteht, kann die Übertragerin ihr zustehende

Steuervergünstigungen für den steuerpflichtigen Teil des Übertragungsgewinnes geltend machen. Ansonsten unterliegt dieser Teil des Übertragungsgewinnes gemäß § 23 Abs. 1 KStG der körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung von 56%.

2. Entwicklung des verwendbaren Eigenkapitals der Übertragerin zum steuerlichen Übertragungsstichtag

- a) Einstellung des Übertragungserfolges in das verwendbare Eigenkapital

Soweit der Übertragungserfolg das Reinvermögen der Kapitalgesellschaft erhöht, ist er entsprechend der tariflichen Belastung in das verwendbare Eigenkapital einzustellen.

Der körperschaftsteuerbefreite Teil des Übertragungserfolges ist dem EK 02 zuzuordnen⁴⁵. Der steuerpflichtige Teil ist in das EK 56 einzustellen; gegebenenfalls ist er entsprechend seiner tariflichen Belastung nach § 32 Abs. 1 KStG aufzuteilen⁴⁶.

Demgegenüber wollen die Finanzverwaltung und Ketterl auch den körperschaftsteuerpflichtigen Teil des Übertragungsgewinns – nach Abzug der Tarifbelastung – in das EK 02 einstellen, um auf diese Weise die auf dem steuerpflichtigen Übertragungsgewinn lastende Körperschaftsteuer von der Anrechnung auszuschließen⁴⁷.

Dieser Auffassung kann jedoch nicht gefolgt werden. Nach § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 KStG ist der ungemildert der Körperschaftsteuer unterliegende Teil des Übertragungsgewinnes im EK 56 auszuweisen. Eine andere Auslegung widerspricht dem möglichen Wortsinn dieser Vorschrift und ist daher unzulässig⁴⁸. Darüber hinaus ist eine solche Behandlung mit dem System des Anrechnungsverfahrens nicht zu vereinbaren. Hiernach ist auch bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft die Anrechnung von Körperschaftsteuer grundsätzlich zu gewähren⁴⁹. Unterliegt das übergehende Vermögen beim begünstigten Gesellschafter jedoch nicht der Besteuerung, wird auf der Gesellschafterebene die Anrechnung ausgeschlossen⁵⁰. Keine

36 Telkamp, FR 1977, 286; Richter, DStR 1977, 82; Escher, RIW/AWD 1977, 404; Moebus, DStR 1977, 705; Krabbe, IWB, Fach 3, Deutschland, Gruppe 4, 272; Kaiser, StbKRep 1980, 192.

37 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5068.8.

38 Ebenda. Zur Problematik von Anschaffungskosten in ausländischer Währung: RfH, 30. 3. 1927 – VI A 108/27, RStBl 1927, 161; 31. 10. 1934 – VI A 914/33, StuW 1935 II Sp. 27 Urteil 12; BFH, 16. 12. 1977 – III R 92/75, BStBl II 1978, 233; Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 186.

39 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 4751, 4881; Würdinger/Eder, Steuererleichterungen (Fn. 7), Rz. 40; Wacker, Stbg 1985, 71.

40 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 4828; Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 434; Sarrazin, FR 1977, 356; Felix/Stahl, DStR 1986, Beihefter zu Heft 3.

41 §§ 18 Abs. 4, 7 Satz 4 UmwStG. Die Stundung kann auch gewährt werden, wenn die untergehende Kapitalgesellschaft der Mitbestimmung unterlegen hat (Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 6388.1; a. A. Willemer, BB 1985, 1456).

42 § 13 Abs. 2 UmwStG.

43 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5742.

44 Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 UmwStG Anm. 7; Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5742; Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 734.

45 Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 UmwStG Anm. 4; Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 4888; Ketterl, Gestaltungsspielräume (Fn. 3), 156; Felix/Stahl, DStR 1986, Beihefter zu Heft 3.

46 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5755.6.

47 BMF-Schreiben v. 15. 4. 1986 (Fn. 3), Rz. 28; Erlaß FinMin Niedersachsen v. 15. 4. 1986 (Fn. 3), Zu § 12; Ketterl, Gestaltungsspielräume (Fn. 3), 156.

48 BGH, 30. 6. 1966 – KZR 5/65, BGHZ 46, 74, 76; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York/Tokyo 1983, S. 307; Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl., Köln 1985, S. 99 m. w. N.

49 BT-Drucks. 7/4803, 21.

50 Ebenda.

Auswirkung hat dies aber auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der Übertragerin, da deren Aufgabe darin besteht, die körperschaftsteuerliche Vorbelastung der Eigenkapitalanteile der Kapitalgesellschaft festzuhalten⁵¹, nicht dagegen Konsequenzen aus dem Anrechnungsverbot beim Gesellschafter zu ziehen.

b) Abweichungen zwischen dem
Eigenkapitalausweis der steuerlichen
Schlußbilanz und dem verwendbaren
Eigenkapital

Zum steuerlichen Übertragungsstichtag ist das verwendbare Eigenkapital und seine Gliederung letztmals gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG gesondert festzustellen⁵². Aus dieser Gliederung werden die nach §§ 5 Abs. 3, 12 UmwStG auf die speziell Anrechnungsberechtigten entfallenden Erhöhungs- und Anrechnungsbeträge abgeleitet.

Werden in dem Wirtschaftsjahr der Übertragerin, welches mit dem steuerlichen Übertragungsstichtag endet, „andere Ausschüttungen“ i. S. d. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG oder sonstige Leistungen gemäß § 41 Abs. 1 KStG getätigt, so ergeben sich Abweichungen zwischen dem Eigenkapital der Übertragerin lt. steuerlicher Schlußbilanz einerseits und der Summe aus verwendbarem Eigenkapital und übrigem Eigenkapital zum steuerlichen Übertragungsstichtag andererseits⁵³. Während solche anderen Ausschüttungen und sonstigen Leistungen sowie die dadurch ausgelösten Körperschaftsteueränderungen nach § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG in der steuerlichen Schlußbilanz bereits berücksichtigt sind, werden sie gemäß § 29 Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals zum steuerlichen Übertragungsstichtag wieder hinzugerechnet. Erst mit diesem „angeschwollenen“⁵⁴ verwendbaren Eigenkapital sind dann die anderen Ausschüttungen und sonstigen Leistungen gemäß § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG zu verrechnen⁵⁵. Da das „angeschwollene“ verwendbare Eigenkapital nach dem Gesetzeswortlaut des § 12 UmwStG aber auch der Ermittlung des Anrechnungsguthabens und der Erhöhungsbeträge i. S. d. §§ 5 Abs. 3, 12 UmwStG zugrunde liegt, kann es zu einem Anrechnungskonflikt insbesondere bei im letzten Wirtschaftsjahr erfolgenden Vorabauschüttungen und verdeckten Gewinnausschüttungen kommen. Die begünstigten Gesellschafter erhalten zunächst das Anrechnungsguthaben gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG. Die gesamte auf den Ausschüttungen lastende Körperschaftsteuer geht dann aber nochmals in das Anrechnungsguthaben gemäß § 12 UmwStG ein⁵⁶.

Systemkonform läßt sich diese Unstimmigkeit nur lösen, wenn zunächst in einer ersten Stufe die im letzten Wirtschaftsjahr vorgenommenen „anderen Ausschüttungen“ und sonstigen Leistungen mit dem auf den steuerlichen Übertragungsstichtag festgestellten „angeschwollenen“ verwendbaren Eigenkapital verrechnet werden und daraufhin in einer zweiten Stufe das nunmehr geminderte verwendbare Eigenkapital der Übertragerin für Zwecke der Ermittlung des Anrechnungsguthabens i. S. d. § 12 UmwStG gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG erneut gesondert feststellt wird⁵⁷. Dies entspräche gedanklich der Einschaltung eines „Schlußwirtschaftsjahres“ bei der Übertragerin mit der Länge einer logischen Sekunde zur Fortschreibung des verwendbaren Eigenkapitals. Im folgenden wird dieses verwendbare Eigenkapital zweiter Stufe als verwendbares Eigenkapital zum steuerlichen Übertragungsstichtag bezeichnet.

c) Negative Teilbeträge des verwendbaren
Eigenkapitals

Soweit auf den steuerlichen Übertragungsstichtag negative Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der Übertragerin festgestellt werden, erfolgt keine Verrechnung

mit den positiven Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals⁵⁸. Insbesondere findet die Regelung des § 41 Abs. 4 KStG bei der Umwandlung keine Anwendung, da sie lediglich auf den Fall der Liquidation anzuwenden ist⁵⁹.

3. Körperschaftsteuerliche Definitivbelastung bei der Übertragerin

Im Zusammenhang mit der Beteiligung speziell Nichtanrechnungsberechtigter an der Kapitalgesellschaft kann es zu einer körperschaftsteuerlichen Definitivbelastung durch

- a) die „Nachversteuerung“ nichtabziehbarer Betriebsausgaben früherer Wirtschaftsjahre⁶⁰ und/oder
- b) die Zurechnung belasteter Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals auf diese Anteilseigner gemäß §§ 12, 13 Abs. 1 UmwStG kommen.

a) Nachversteuerung nichtabziehbarer
Betriebsausgaben

Verfügt die Kapitalgesellschaft an dem dem steuerlichen Übertragungsstichtag vorangehenden Abschlußstichtag über negatives EK 56 und ist aufgrund einer (teilweisen) Körperschaftsteuerpflicht eines Übertragungsgewinnes der versteuerte Übertragungsgewinn dem EK 56 zuzuordnen, so erfolgt eine Verrechnung dieses Zuganges mit dem Negativbestand im EK 56. Die auf dem verrechneten Betrag lastende Körperschaftsteuer wird damit definitiv⁶¹.

b) Belastetes verwendbares Eigenkapital und
speziell Nichtanrechnungsberechtigte

Da die auf dem verwendbaren Eigenkapital der Übertragerin zum steuerlichen Übertragungsstichtag lastende Körperschaftsteuer mit den Teilbeträgen EK 56 und EK 36 verknüpft ist, kommt es für die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf die Zurechnung der einzelnen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der Übertragerin zu den einheitlich und gesondert festzustellenden Übernahmeerfolgsanteilen des Anteilseigner an⁶². Soweit dabei EK 56 oder EK 36 der Übertragerin den speziell nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern zuzurechnen ist, entfällt bei diesen gemäß § 13 Abs. 1 UmwStG die Anrechnung der auf jenen Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals lastenden Körperschaftsteuer. Insofern ergibt sich eine körperschaftsteuerliche Definitivbelastung bei der Übertragerin⁶³.

V. Steuerliche Folgen der Umwandlung auf der Übernehmerseite

1. Übernahmeerfolg und Erhöhungsbeträge

Der Übernahmeerfolg ist einheitlich und gesondert bei der übernehmenden Personengesellschaft festzustellen. Er er-

51 R. Thiel, FR 1972, 290; Herzig, FR 1976, 442; ders., BFuP 1977, 328.

52 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 4878.1.

53 BdF, Schreiben v. 7. 6. 1984 – IV B 7 – S 2630 – 16/84, BStBl I 1984, 369, 370; Dötsch, DB 1984, 149 f.; Rabald, WPg 1984, 291 f.; Martens, DStR 1984, 171.

54 Rabald, WPg 1984, 291 und passim.

55 Nach Ansicht der Finanzverwaltung geschieht dies aus Vereinfachungsgründen: Flockermann, DStR 1982, 305.

56 Rabald, WPg 1984, 295.

57 So wohl auch Rabald, WPg 1984, 295.

58 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5709.1.

59 Ebenda.

60 Herzig, StbJb 1982/83, 168.

61 Ebenda.

62 Meyer-Arndt, StbJb 1976/77, 351.

63 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5756.

gibt sich aus der Differenz zwischen dem Wert des übergehenden Vermögens und dem Buchwert der Anteile an der untergehenden Kapitalgesellschaft. Da die übernehmende Personengesellschaft bei der errichtenden Umwandlung am steuerlichen Übertragungsstichtag keine Anteile an der Kapitalgesellschaft besitzt, fingiert § 6 Abs. 2, 3 UmwStG die Überführung der Anteile an der Übertragerin in das Betriebsvermögen der Übernehmerin. Der Überführungswert gilt als „Buchwert“ i. S. d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG. Der Übernahmeerfolg ist gegebenenfalls um die Erhöhungsbeträge nach § 5 Abs. 3 UmwStG zu erhöhen.

Für die Berechnung der ertragsteuerlich relevanten Größen ist also von folgendem Schema auszugehen:

Wert des übergelenden Vermögens	
- Buchwert i. S. d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG	
= Übernahmeerfolg i. S. d. § 5 Abs. 5 Satz 1 UmwStG	
+ Erhöhungsbeträge i. S. d. § 5 Abs. 3 UmwStG	
= erhöhter Übernahmeerfolg	

Um den auf den einzelnen Anteilseigner entfallenden Übernahmeerfolgsteil ermitteln zu können, muß zunächst der bei der Personengesellschaft anzusetzende Wert des übergehenden Vermögens auf die Anteilseigner verteilt werden. Dieser Wert entspricht aufgrund der Buchwertverknüpfung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 UmwStG dem steuerlichen Eigenkapital der Kapitalgesellschaft zum steuerlichen Übertragungsstichtag. Da dem System des Anrechnungsverfahrens entsprechend von der Kapitalgesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer mit den belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals verknüpft ist⁶⁴, muß gedanklich das steuerliche Eigenkapital der Übertragerin auf die Anteilseigner verteilt werden. Für die Anrechnung von Körperschaftsteuer durch speziell Anrechnungsberechtigte und die bei der Übertragerin entstehende Definitivbelastung infolge der Beteiligung speziell Nichtanrechnungsberechtigter kommt es dabei auf die Zusammensetzung der auf die einzelnen Anteilseigner nach dieser Verteilung entfallenden Teilbeträge des steuerlichen Eigenkapitals der Übertragerin an⁶⁵. Insofern soll von dem Eingehen bestimmter Teilbeträge des steuerlichen Eigenkapitals der Übertragerin in Übernahmeerfolgsanteile einzelner Anteilseigner gesprochen werden.

Die Verteilung des Wertes der auf die Personengesellschaft übergehenden Wirtschaftsgüter bzw. der Summe des steuerlichen Eigenkapitals zum steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgt nach dem Verhältnis der Beteiligungsquoten der Anteilseigner an der Übertragerin⁶⁶. Hinsichtlich der Ermittlung des „Buchwertes“ i. S. d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG und der weiteren Steuerfolgen ist nun zwischen den Anteilseignergruppen zu differenzieren.

a) Speziell Nichtanrechnungsberechtigte

Dem auf einen speziell Nichtanrechnungsberechtigten entfallenden Wert des übergehenden (Rein-)Vermögens der Kapitalgesellschaft wird als „Buchwert“ i. S. d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG der Teilwert seiner Beteiligung an der Übertragerin gegenübergestellt⁶⁷. Da dieser Teilwert der Beteiligung nach allgemeiner Meinung dem auf den Anteilseigner entfallenden Wert der übergehenden Wirtschaftsgüter entspricht⁶⁸, entsteht bei dem speziell Nichtanrechnungsberechtigten ein Übernahmeerfolg in Höhe von 0 DM. Erhöhungsbeträge i. S. d. § 5 Abs. 3 UmwStG können sich bei einem speziell Nichtanrechnungsberechtigten nicht ergeben.

Die stillen Reserven in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft werden daher bei diesen Anteilseignern steuerlich nicht erfaßt.

Von der Anrechnung der Körperschaftsteuer sind diese Anteilseigner durch § 13 Abs. 1 UmwStG ausgeschlossen. Der Verzicht auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei der Umwandlung⁶⁹ bewirkt jedoch, daß der Verlust des Anrechnungsanspruches lediglich mit belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals der Übertragerin verknüpft ist. Gehen solche Teilbeträge in den Übernahmeerfolgsanteil eines speziell Nichtanrechnungsberechtigten ein, so beträgt die körperschaftsteuerliche Definitivbelastung bezogen auf den Teilbetrag belasteten verwendbaren Eigenkapitals sowie den mit diesem verknüpften „Anrechnungsbetrag“ beim EK 56 56% und beim EK 36 36%. Der Übergang unbelasteten verwendbaren Eigenkapitals oder übrigen Eigenkapitals auf die Übernehmerin löst dagegen, soweit diese Teilbeträge in Übernahmeerfolgsanteile speziell Nichtanrechnungsberechtigter eingehen, keinerlei Ertragsteuerbelastung aus⁷⁰. Die körperschaftsteuerliche Definitivbelastung ist somit von der Zusammensetzung des dem speziell Nichtanrechnungsberechtigten zuzurechnenden steuerlichen Eigenkapitals der Übertragerin abhängig, nicht aber von dessen absoluter Höhe.

b) Speziell Anrechnungsberechtigte

aa) Nicht mit einem Sperrbetrag belastete Anteilseigner

(1) Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist inländischem Betriebsvermögen zuzuordnen

Gehört die Beteiligung an der Übertragerin nach nationalem Steuerrecht zu einem inländischen Betriebsvermögen, so fingiert § 6 Abs. 2 UmwStG die Überführung der Anteile in das Betriebsvermögen der Übernehmerin. Dem Anteilseigner steht nach herrschender Meinung ein Wahlrecht zu, die Anteile mit ihrem Buchwert, ihrem Teilwert oder einem Zwischenwert anzusetzen⁷¹. Der gewählte Wert gilt als „Buchwert“ i. S. d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG.

Der sich ergebende Übernahmeerfolg ist gemäß §§ 5 Abs. 3, 12 UmwStG zu erhöhen um die auf den dem Übernahmeerfolgsanteil des Anteilseigners zuzurechnenden Teilbeträgen des EK 56 bzw. EK 36 der Übertragerin lastende Körperschaftsteuer.

Ist der erhöhte Übernahmeerfolg positiv, so unterliegt er der persönlichen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Anteilseigners sowie zu einem Drittel der Gewerbesteuer⁷². Unterschreitet jedoch der „Buchwert“ i. S. d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG die tatsächlichen Anschaffungskosten der Anteile⁷³, so wird diese Differenz gemäß § 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG voll von der Gewerbesteuer erfaßt.

Bei negativem erhöhten Übernahmeerfolg bleibt dieser gemäß §§ 5 Abs. 4, 18 Abs. 1 UmwStG ertragsteuerlich außer Ansatz.

64 § 12 UmwStG; Herzig, FR 1976, 443.

65 Meyer-Arndt, StbJb 1976/77, 351; a. A. Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5709.

66 Fasold, StbKRep 1977, 321.

67 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5068.8.

68 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5275; Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 544; Grützner, BBK, Fach 15, 495; wohl auch Brönnner, Besteuerung (Fn. 3), Abschn. VIII Rz. 159; Ketterl, Gestaltungsspielräume (Fn. 3), 213.

69 BT-Drucks. 7/4803, 28.

70 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5756.

71 Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 531; Ketterl, Gestaltungsspielräume (Fn. 3), S. 160f.; Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5289; Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 UmwStG Anm. 18; Würdinger/Eder, Steuererleichterungen (Fn. 7), Rz. 49; Wacker, Stbg 1985, 73. A. A.: BT-Drucks. 7/4803, 26; Grützner, BBK, Fach 15, 494; Schulze zur Wiesche, GmbH 1977, 213; Sarrazin, FR 1977, 367; Endres, Die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vermögensübertragungen, Frankfurt a. M./Bern 1982, S. 87; Dehmer, NWB, Fach 18, 2832.

72 §§ 18 Abs. 1, 5 Abs. 5 Satz 1, 5 Abs. 3, 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

73 Diese Situation kann sich bei einer der Umwandlung vorausgegangenen Teilwertabschreibung auf die Beteiligung ergeben.

Unabhängig hiervon wird das auf den Anteilseigner entfallende Anrechnungsguthaben nach § 12 UmwStG auf seine persönliche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld angerechnet.

Soweit die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Anteilseigners auf einen erhöhten Übernahmegerinn das Anrechnungsguthaben übersteigt, kann sie gemäß § 7 Satz 1 UmwStG auf Antrag bis zu zehn Jahre zinslos gestundet werden. Voraussetzung ist allerdings, daß die Überträgerin nicht der Mitbestimmung unterlegen hat⁷⁴.

(2) Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist keinem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen

Gehören die Anteile an der Überträgerin nach deutschem Steuerrecht nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen, so ist spezielle Anrechnungsberechtigung nur bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG an der Kapitalgesellschaft gegeben.

Zur Ermittlung des „Buchwertes“ i.S.d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG fingiert § 6 Abs. 3 Satz 1 UmwStG die Einlage dieser Anteile in das Betriebsvermögen der Übernehmerin. Der „Buchwert“ entspricht daher im allgemeinen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 lit. b EStG den historischen Anschaffungskosten der Anteile⁷⁵.

Ist der erhöhte Übernahmeerfolg positiv, so unterliegt er der persönlichen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Anteilseigners. Von der Gewerbebeertragsteuer ist er dagegen gemäß § 18 Abs. 2 Satz 1 UmwStG befreit.

Auch hier bleibt ein negativer erhöhter Übernahmeerfolg ertragsteuerlich unbeachtlich und der Anteilseigner kann das auf ihn entfallende Anrechnungsguthaben geltend machen.

Wie zuvor kommt auch die Stundungsmöglichkeit des § 7 Satz 1 UmwStG in Betracht.

(3) Zwischenergebnis

Es bleibt festzuhalten, daß im Falle eines positiven erhöhten Übernahmeerfolges bei nicht sperrbetragsbelasteten speziell anrechnungsberechtigten Gesellschaftern die stillen Reserven in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft der Besteuerung unterliegen⁷⁶.

bb) Sperrbetragsbelastete Anteilseigner

Gegenüber den eben erläuterten Fällen nicht sperrbetragsbelasteter Anteilseigner ergibt sich lediglich die Abweichung, daß der auf den Anteilseigner entfallende Übernahmeerfolg neben dem Anrechnungsguthaben zusätzlich um den Sperrbetrag nach § 5 Abs. 3 UmwStG, § 50c Abs. 4 EStG zu erhöhen ist. Ein positiver erhöhter Übernahmeerfolg unterliegt der Besteuerung; ein negativer ist dagegen ertragsteuerlich unbeachtlich. Die Anteilseigner können das auf sie entfallende Anrechnungsguthaben geltend machen. Gegebenenfalls kommt die Stundungsmöglichkeit des § 7 Satz 1 UmwStG infrage.

(1) Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist inländischem Betriebsvermögen zuzuordnen

Untersucht man die sich aus dem Sperrbetrag ergebenden Wirkungen, so ergibt sich:

Der Übernahmeerfolg entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen dem auf den Anteilseigner entfallenden Wert des übergehenden Vermögens der Kapitalgesellschaft und dem „Buchwert“ i.S.d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG (Überführungswert).

Der Sperrbetrag entsteht im Zeitpunkt des sperrbetragsauslösenden Ereignisses – dem Einlagezeitpunkt der Beteiligung in das inländische Betriebsvermögen des

Anteilseigners – in Höhe der Differenz zwischen dem maßgebenden Einlagewert (historische Anschaffungskosten bzw. Teilwert) und dem Nennbetrag der Anteile an der Kapitalgesellschaft⁷⁷. Zudem bildet der maßgebende Einlagewert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG den Buchwert der Beteiligung im inländischen Betriebsvermögen. Da mit der Umwandlung die Kapitalgesellschaft gemäß § 5 Satz 2 UmwG aufgelöst ist, erhöht sich der Sperrbetrag um den der eingelegten Beteiligung entsprechenden Anteil des Nennkapitals der Überträgerin, welches im Zeitpunkt des sperrbetragsauslösenden Ereignisses gemäß § 29 Abs. 3 KStG zum verwendbaren Eigenkapital zählte⁷⁸.

Der erhöhte Sperrbetrag entspricht daher dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung im inländischen Betriebsvermögen – der sich aus dem maßgebenden Einlagewert ergibt – und dem anteiligen übrigen Eigenkapital der Überträgerin im Zeitpunkt der Einlage der Anteile in das inländische Betriebsvermögen.

Geht man zunächst davon aus, daß der Anteilseigner bei der Überführungsfiktion des § 6 Abs. 2 UmwStG als „Buchwert“ i.S.d. § 5 Abs. 5 Satz 2 UmwStG den Buchwert der Beteiligung im inländischen Betriebsvermögen ansetzt, so ist wie folgt zu differenzieren:

(a) Haben sich seit dem sperrbetragsauslösenden Ereignis weder der Sperrbetrag noch der Buchwert der Beteiligung im inländischen Betriebsvermögen verändert, so werden bei der Umwandlung mit Ausnahme des Firmenwertes sämtliche offenen und stillen Reserven der Kapitalgesellschaft sowie das auf den Anteilseigner entfallende Anrechnungsguthaben ertragsteuerlich erfaßt, soweit sie den Betrag des anteiligen übrigen Eigenkapitals der Überträgerin im Zeitpunkt des sperrbetragsauslösenden Ereignisses übersteigen (Abb. 3, S. 803).

(b) Ist der Wertansatz der Beteiligung im inländischen Betriebsvermögen durch eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung nach dem sperrbetragsauslösenden Ereignis verringert worden, die nach § 50c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG den Gewinn des inländischen Betriebsvermögens nicht mindern durfte⁷⁹, so ergibt sich bezüglich der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Anteilseigners die gleiche Folge wie unter (a). In diesem Fall mindert sich zwar der Sperrbetrag gemäß § 50c Abs. 4 Satz 3 EStG und damit auch der entsprechende Erhöhungsbetrag gemäß § 5 Abs. 3 UmwStG; durch den nunmehr niedrigeren Buchwert der Anteile⁸⁰ steigt im selben Maße aber auch ein Übernahmeerfolg an bzw. vermindert sich ein Übernahmeverlust. Gewerbebeertragsteuerlich wird die Differenz zwischen dem Buchwert nach der Teilwertabschreibung und dem ursprünglichen Buchwert allerdings voll erfaßt⁸¹. Ist vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag eine Teilwertzuschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, 4 EStG auf die Beteiligung erfolgt, so sind bei der Umwandlung die oben beschriebenen Reserven der Kapitalgesellschaft zusätzlich des anteiligen Anrechnungsguthabens vermindert

74 § 26 UmwStG.

75 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5068.8; Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 546. Zu Ausnahmen siehe Widmann/Mayer, Rz. 5240 – 5242.

76 BT-Drucks. 7/4803, 26.

77 § 50c Abs. 6 Satz 1 EStG i. V. m. §§ 50c Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Satz 2, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

78 § 50c Abs. 4 Satz 4 EStG. Krebs, BB 1980, 1262; Sturm, WM 1980, 978; Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5068.5.

79 Zur Zulässigkeit der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung BFH, 17. 9. 1969 – I 189/65, BStBl II 1970, 107, 108 f.; 2. 2. 1972 – I R 54 – 55/70, BStBl II 1972, 397, 398.

80 Die nicht anerkannte Gewinnminderung wegen einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung ist außerhalb der Steuerbilanz hinzuzurechnen: A 227d Abs. 1 Satz 3 EStR 1984; Grütznauer, NWB, Fach 4, 3194; Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 50c EStG Rz. 25; Littmann/Bitz/Meincke, § 50c EStG Rz. 34.

81 § 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

Abb. 3:

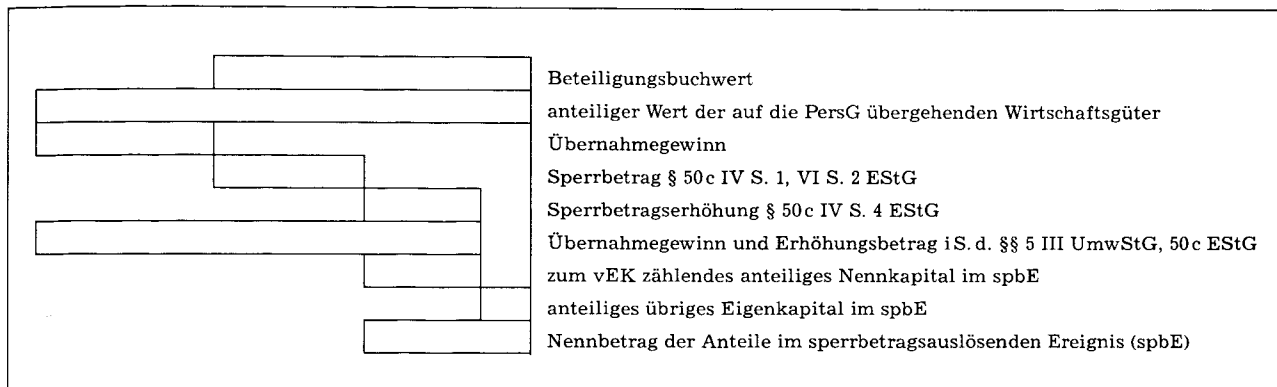
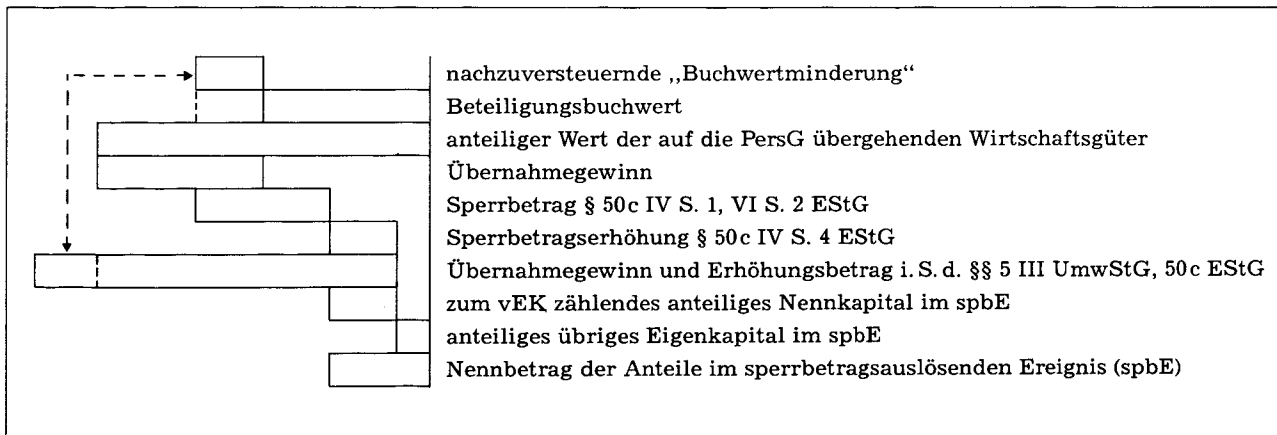


Abb. 4:



um den Betrag der „vorweg besteuerten“⁸² Teilwertzuschreibung ertragsteuerlich zu erfassen.

(c) Ist der Wertansatz der Anteile im inländischen Betriebsvermögen durch eine nicht ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung, z. B. infolge eines Verlustes, oder durch eine aus dem EK 04 der Kapitalgesellschaft gespeiste Ausschüttung⁸³ verringert worden, so ist davon die Höhe des Sperrbetrages nicht betroffen⁸⁴. Einer daraus folgenden Erhöhung des Übernahmegewinnes bzw. Verringerung des Übernahmeverlustes infolge des niedrigeren Beteiligungsbuchwertes steht dann keine entsprechende Verringerung des Sperrbetrages gegenüber. Daraus folgt, daß der Anteilseigner in diesem Fall über die oben beschriebenen Reserven hinaus auch den Differenzbetrag zwischen dem Buchwert der Anteile im sperrbetragsauslösenden Ereignis und demjenigen im Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtages zu versteuern hat, obwohl ein solcher Wert wirtschaftlich weder der Übernehmerin noch dem Anteilseigner zusätzlich zugeflossen ist⁸⁵. Es tritt also eine Nachversteuerung in Höhe der „Buchwertminderung“ ein⁸⁶ (Abb. 4).

Auf die Buchwertminderung ist zudem auch die volle Gewerbeertragsteuer zu zahlen gemäß § 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

Setzt der Anteilseigner bei der Überführungsfiktion gemäß § 6 Abs. 2 UmwStG die Anteile nicht mit dem Buchwert an, dann kann sich bei der Höhe der beschriebenen Steuerbelastung lediglich eine gewerbeertragsteuerliche Änderung ergeben, da für den niedrigeren Übernahmeerfolg ein entsprechend höherer Gewinn im inländischen Betriebsvermögen entsteht⁸⁷.

(2) Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist keinem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen

Der Übernahmeerfolg entspricht hier der Differenz aus anteiligem Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter und dem fiktiven Einlagewert gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 UmwStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 lit. b, Satz 3 EStG. Da die Umwandlung selbst hierbei das sperrbetragsauslösende Ereignis ist, entspricht der Sperrbetrag dem (fiktiven) Einlagewert der Beteiligung vermindert um das im Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtages anteilig auf die Beteiligung entfallende übrige Eigenkapital der Kapitalgesellschaft⁸⁸. Der Besteuerung bei diesen Anteilseignern unterliegen daher mit Ausnahme des Firmenwertes die gesamten anteiligen offenen und stillen Reserven der Kapitalgesellschaft zuzüglich des auf den Anteilseigner entfallenden Anrechnungsguthabens, soweit sie das übrige Ei-

82 Tatsächlich muß es bei der Teilwertzuschreibung nicht zu einer Steuerbelastung im inländischen Betriebsvermögen gekommen sein.

83 BdF, Schreiben v. 29. 2. 1980 - IV B 2 - S 2143 - 3/80, BStBl I 1980. 134.

84 Neyer/Becker, RiW/AWD 1980, 638.

85 Etwas anderes gilt nur, wenn das auf diesen Anteilseigner entfallende übergehende Vermögen zuzüglich des Körperschaftsteueranrechnungsanspruches geringer ist als das auf diesen Anteilseigner entfallende übrige Eigenkapital der Übertragerin im Zeitpunkt des sperrbetragsauslösenden Ereignisses.

86 Auf einen ähnlichen Fall bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft weisen hin Neyer/Becker, RiW/AWD 1980, 638 f.

87 Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 532 und S. 293 Fn. 5.

88 §§ 50c Abs. 4 Sätze 1, 2, 4; 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 lit. b, Satz 3 EStG.

genkapital der Übertragerin am steuerlichen Übertragungstichtag übersteigen.

(3) Zwischenergebnis

Es bleibt daher festzuhalten, daß bei den speziell Anrechnungsberechtigten, die mit einem Sperrbetrag belastet sind, grundsätzlich die anteiligen offenen und stillen Reserven der Kapitalgesellschaft – mit Ausnahme des Firmenwertes – der Besteuerung unterworfen werden.

Dies ist eine Folge des Sperrbetrages, der die Umgehung des Anrechnungsverbotes durch (allgemein) Nichtanrechnungsberechtigte verhindern will. Haben die bis zum sperrbetragsauslösenden Ereignis gebildeten stillen Reserven in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft jedoch schon einmal der inländischen Besteuerung bei der Veräußerung der Anteile unterlegen, so kommt es zu einer neuerlichen Versteuerung dieser Reserven im Zeitpunkt der Umwandlung, da auch sie im Sperrbetrag enthalten sind. Eine auf diese Weise mögliche Mehrfachbelastung der gleichen wirtschaftlichen Substanz wird im Hinblick auf die Nachweisschwierigkeiten, die mit der Verhinderung der Mehrfachbelastung einhergehen, hingenommen⁸⁹.

Weist jedoch der betroffene Anteilseigner nach, daß im Sperrbetrag enthaltene Reserven in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft bereits der inländischen Besteuerung unterlegen haben, dann wird die mögliche Mehrfachbelastung im Billigkeitswege verhindert⁹⁰. Der Sperrbetrag ist gemäß § 163 Abs. 1 Satz 1 AO um die bereits versteuerten stillen Reserven zu vermindern⁹¹.

2. Übernahmefolgerfolg

Bei der Umwandlung gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auch die zwischen den Anteilseignern und der Kapitalgesellschaft bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten auf die Personengesellschaft über. Zivilrechtlich bleiben diese zwar bestehen⁹², jedoch kann es zu einer steuerlichen Nichtanerkennung kommen.

Da die inländische Betriebstätte der übernehmenden Personengesellschaft den Anteilseignern als eigene zugerechnet wird⁹³, beziehen die Anteilseigner nach dem steuerlichen Übertragungstichtag inländische Einkünfte i.S.d. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Durch die steuerliche Nichtanerkennung von Forderungen eines Anteilseigners gegenüber der Personengesellschaft oder eine Neubewertung von Pensionsrückstellungen⁹⁴ kann sich ein Umwandlungsfolgerfolg ergeben. Dieser kann in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden, die in den folgenden drei Jahren zu mindestens jeweils einem Drittel aufzulösen ist⁹⁵.

3. Erhöhung des Abschreibungsvolumens

Da die Werte der übergehenden Wirtschaftsgüter laut steuerlicher Schlußbilanz der Kapitalgesellschaft bei der Übernehmerin gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UmwStG als Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter gelten, bilden sie die Grundlage der von der Personengesellschaft auf solche Wirtschaftsgüter vorzunehmenden Abschreibungen. Sind daher bei der Übertragerin stille Reserven in abnutzbaren Wirtschaftsgütern durch den Teilwertansatz aufgedeckt worden, ergibt sich bei der Übernehmerin ein um diese stillen Reserven erhöhtes Abschreibungsvolumen, welches zukünftige ertragsteuerliche Bemessungsgrundlagen der Übernehmerin und ihrer Gesellschafter mindert⁹⁶. Die Gesellschafter der Übernehmerin profitieren von diesem erhöhten Abschreibungsvolumen nach Maßgabe des Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels.

VI. Ergebnis

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, daß die ertragsteuerliche Behandlung der Kapitalgesellschaft und ihrer ausländischen Anteilseigner bei der errichtenden Umwandlung in eine Personengesellschaft in hohem Maße von den steuerlichen Eigenschaften der Anteilseigner abhängig ist. So muß zwischen den nicht anrechnungsberechtigten und den anrechnungsberechtigten Anteilseignern unterschieden werden, wobei die Anrechnungsberechtigung bei der Umwandlung anders abgegrenzt ist als bei der laufenden Besteuerung. Die Anrechnungsberechtigten wiederum sind zu unterscheiden in die nicht sperrbetragsbelasteten und die sperrbetragsbelasteten Anteilseigner.

Bei den Nichtanrechnungsberechtigten werden die stillen Reserven in ihren Anteilen an der Kapitalgesellschaft steuerlich nicht erfaßt; statt dessen kann es zu einer körperschaftsteuerlichen Definitivbelastung bei der untergehenden Kapitalgesellschaft kommen.

Bei nicht sperrbetragsbelasteten anrechnungsberechtigten Anteilseignern unterliegen dagegen die stillen Reserven in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft der Besteuerung.

Sperrbetragsbelastete anrechnungsberechtigte Anteilseigner schließlich haben – mit Ausnahme des Firmenwertes – die anteiligen offenen und stillen Reserven der untergehenden Kapitalgesellschaft zu versteuern.

Wirft man einen kurzen Blick auf die Gestaltungsmöglichkeiten, die verbleiben, um eine Senkung der Steuerbelastung im Falle der Umwandlung zu erzielen, so empfiehlt sich zunächst der Einsatz des steuerbilanzpolitischen Instrumentariums bei der untergehenden Kapitalgesellschaft, um eine Verschiebung zwischen dem laufenden Gewinn des letzten Wirtschaftsjahres und dem begünstigten Übertragungsgewinn zu erzielen⁹⁷.

Bei der übernehmenden Personengesellschaft könnte man an eine interessengerechte Zuordnung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der Übertragerin zu den Übernahmeerfolgsanteilen bestimmter Anteilseigner den-

89 BT-Drucks. 8/3648, 23; BT-Drucks. 8/4157, 5.

90 BT-Drucks. 8/4157, 5 f.; Dötsch, DB 1980, 1563; Krebs, BB 1980, 1261; Blümich/Falk/Uelner/Haas, § 50c EStG Rz. 11; Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 50c EStG Rz. 43.

91 A 227d Abs. 6 EStR 1984; Krebs, BB 1980, 1261; Blümich/Falk/Uelner/Haas, § 50c EStG Rz. 11; Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, § 50c EStG Rz. 43.

92 Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5462, 5488; Glade/Steinfeld (Fn. 3), Rz. 617. Dies gilt auch für stille Beteiligungen an der Übertragerin; der „Stille“ hat jedoch ein Kündigungsrecht: Widmann/Mayer, Rz. 170; Paulick, Handbuch der stillen Gesellschaft, 3. Aufl., Köln 1981, S. 256; so wohl auch Klauss/Mittelbach, Die stille Gesellschaft, 2. Aufl., Ludwigshafen 1980, Rz. 197; a. A. Böttcher/Zartmann/Faut, Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, 3. Aufl., Wiesbaden 1978, S. 296 f., 299 f.

93 BFH, 29. 1. 1964 – I 153/61 S, BStBl III 1964, 165 f.; Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 21a; Bellstedt, Besteuerung (Fn. 12), S. 379; Piltz, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1981, S. 208 f.; Rose, Außensteuerrecht (Fn. 19), S. 155; Kumpf, Besteuerung (Fn. 5), S. 78; Kluge, Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, 2. Aufl., München 1983, S. 139.

94 Pensionsrückstellungen dürfen zwar grundsätzlich auch bei der Umwandlung nicht aufgelöst werden, können aber andererseits nur noch mit dem Anwartschaftsbarwert gemäß § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG angesetzt werden.

95 § 8 Abs. 1, 2, 6 Satz 1 UmwStG; Widmann/Mayer (Fn. 3), Rz. 5513, 5517; Lange, NWB, Fach 18. 2781 f.

96 Ketterl, Gestaltungsspielräume (Fn. 3), S. 201; Wiesler, Kapitalgesellschaften (Fn. 3), S. 156; Burk, Umwandlungsbesteuerung (Fn. 3), S. 232; Wacker, Stbg 1985, 71, 73; Lachnit/Freidank, DB 1986, 1084 f.

97 Zur beendigungsorientierten Steuerbilanzpolitik bei Personenunternehmungen: Herzig, StuW 1980, 239–251; ders., Die Beendigung eines unternehmerischen Engagements als Problem der Steuerplanung, Habil. Köln 1981, S. 564–607.

ken⁹⁸, um hierdurch die anrechenbare Körperschaftsteuer gezielt den speziell Anrechnungsberechtigten gutzubringen.

98 Grundlegend zur Entwicklung dieses Konzeptes bei Ausschüttungen: *Herzig*, FR 1977, 129–136, 162–164. Zustimmend *Böhner/Oberkönig*, AG 1979, 194. Ablehnend: A 97 Abs. 7 Satz 3, 4 KStR 1985; *Felix/Streck*, 2. Aufl., München 1984, § 28 KStG Rz. 9; *Kaiser*, StbKRep 1980, 200f.; *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, § 44 KStG Rz. 61. Für die Anwendung dieses Konzeptes bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft *Herzig*, Beendigung (Fn. 97), 613–616.

Zur Vorbereitung der Umwandlung wäre an die Veränderung des steuerlichen Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft durch Einlagen und Kapitalerhöhungen sowie Kapitalherabsetzungen und Ausschüttungen zu denken⁹⁹. Auch könnten die Anteilseigner den Versuch unternehmen, durch Sachverhaltsgestaltung in eine andere Anteilseignergruppe zu wechseln¹⁰⁰.

99 Zu diesen Instrumenten bei geplanter Liquidation: *Herzig*, StuW 1980, 19–30; *ders.*, Beendigung (Fn. 97), S. 610–634.

100 Zu hierbei möglichen Schwierigkeiten: *Görllich*, RIW/AWD 1978, 731.