



Bundesministerium  
der Finanzen

# **Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleit- maßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuer- rechtlicher Vorschriften (SEStEG)**

21. April 2006

# Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)

Vom ... 2006

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

<b>Inhaltsübersicht</b>	<b>Artikel</b>
Änderung des Einkommensteuergesetzes	1
Änderung des Körperschaftsteuergesetzes	2
Änderung des Gewerbesteuergesetzes	3
Änderung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung	4
Änderung des Umwandlungssteuergesetzes	5
Änderung des Außensteuergesetzes	6
Änderung des Bewertungsgesetzes	7
Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes	8
Inkrafttreten	9

## **Artikel 1**

### **Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. § 3 Nr. 40 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 Buchstabe a Satz 2 wird das den Satz abschließende Komma durch einen Punkt ersetzt und folgender Satz 3 eingefügt:

„Satz 1 gilt außer für Betriebsvermögensmehrungen aus dem Ansatz mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ebenfalls nicht, soweit Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge steuerwirksam vorgenommen worden sind.“

- b) Die Sätze 3 und 4 werden aufgehoben und in dem neuen Satz 4 wird die Zahl „5“ durch die Zahl „3“ ersetzt.
2. § 4 Abs. 1 wird wie folgt geändert:
- a) Nach Satz 2 werden folgende Sätze eingefügt:
- „Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich. Satz 3 gilt nicht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen der Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft gemäß Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 (ABl. EU Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1) und der Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft gemäß Art. 7 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 (ABl. EG Nr. L 207 S. 1). In diesen Fällen ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte.“
- b) Der bisherige Satz 5 wird wie folgt gefasst:
- „Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich.“
3. § 6 Abs. 1 wird wie folgt geändert:
- a) In Nummer 4 Satz 1 wird der abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:
- „in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen.“
- b) In Nummer 5 Satz 1 Buchstabe b wird die Angabe „§ 17 Abs. 1“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 1 oder 6“ und die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 3“ durch die Angabe „§ 17 Abs. 2 Satz 4“ ersetzt.
- c) Nach Nummer 5 wird folgende Nummer 5a eingefügt:
- „5a. In den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 8 ist das Wirtschaftsgut mit dem Wert anzusetzen, mit dem es anlässlich der Überführung in dem Staat der ausländischen Betriebsstätte einer Besteuerung unterlegen hat; höchstens ist jedoch der gemeine Wert anzusetzen. Ist die Entstehung der Steuer im ausländischen Staat der Betriebsstätte von einer aufschiebenden Bedingung abhängig, gilt der Eintritt der aufschiebenden Bedingung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 der Abgabenordnung. In allen anderen Fällen ist die Einlage mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen; Nummer 5 Satz 2 gilt entsprechend.“
4. § 17 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt.:

„Weist der Veräußerer nach, dass ihm die Anteile bereits im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 zuzurechnen waren und dass der bis zu diesem Zeitpunkt entstandene Vermögenszuwachs auf Grund gesetzlicher Bestimmungen des Wegzugsstaats im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer unterlegen hat, tritt an die Stelle der Anschaffungskosten der Wert, den der Wegzugsstaat bei der Berechnung der der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer angesetzt hat, höchstens jedoch der gemeine Wert.“

- b) Absatz 4 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Als Veräußerung im Sinne des Absatzes 1 gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft, die Kapitalherabsetzung, wenn das Kapital zurückgezahlt wird, und die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagenkonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes.“

- c) Nach Absatz 4 werden folgende Absätze 5 bis 7 angefügt:

„(5) Die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Fall der Verlegung des Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat stehen der Veräußerung zum gemeinen Wert der Anteile gleich. In den Fällen der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft gemäß Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 (ABl. EU Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1) und der Sitzverlegung in einen anderen EU-Mitgliedstaat ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile abweichend von Satz 1 ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte.“

(6) Die Absätze 1 bis 5 sind entsprechend anzuwenden, wenn

- a) abweichend von Absatz 1 Satz 1 der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft nicht unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 vom Hundert beteiligt war und
- b) die Anteile aufgrund eines Umwandlungs- oder Einbringungsverganges im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes, bei dem nicht der gemeine Wert zum Ansatz kam, erworben wurden und
- c) zum Umwandlungszeitpunkt für die Anteile an der übertragenden Gesellschaft oder zum Einbringungszeitpunkt für die eingebrachten Anteile die Voraussetzungen von Absatz 1 Satz 1 erfüllt waren oder die Anteile auf einer Sacheinlage im Sinne von § 20 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes beruhen.

(7) Die Absätze 1 bis 6 geltend entsprechend für die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft.

5. In § 20 Abs. 1 Nr. 2 wird der Satz 2 aufgehoben und die Wörter „unbeschränkt steuerpflichtigen“ gestrichen.
6. In § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f wird Satz 2 wie folgt gefasst:

„Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch die Einkünfte aus Tätigkeiten im Sinne dieses Buchstabens, die von einer Körperschaft im Sinne des § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt werden, die mit einer Kapitalgesellschaft oder sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist;“

7. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 3 Satz 5 wird die Jahreszahl „2008“ durch die Jahreszahl „2005“ ersetzt und nach Satz 5 folgender Satz angefügt:

„§ 2a Abs. 4 ist für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 in der folgenden Fassung anzuwenden:

„(4) Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte

1. in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder
2. entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder
3. aufgegeben, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der inländische Steuerpflichtige zu mindestens 10 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahe stehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fortgeführt,

so ist ein nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogener Verlust, soweit er nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe in entsprechender Anwendung des Absatz 3 Satz 3 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Satz 1 gilt entsprechend bei Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1) durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts oder bei Beendigung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) durch Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung sowie bei unbeschränkter Einkommenssteuerpflicht (§ 1 Abs. 1) oder unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) bei Beendigung der Ansässigkeit im Inland auf Grund der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.“

- b) Dem Absatz 4b wird folgender Satz angefügt:

„§ 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 in der am .... *[Einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes]* geltenden Fassung ist für Anteile, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am .... *[Einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes]* geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden“

- c) Nach Absatz 8a wird folgender Absatz 8b eingefügt:

„(8b) § 4 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... *[Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes]*) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

- d) Absatz 16 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„§ 6 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... *[Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes]*) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

## Artikel 2

### Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
  - a) Die Angabe zu § 12 wird wie folgt gefasst:

„§ 12 Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland“.
  - b) Die Angabe zu § 40 wird wie folgt gefasst:

„§ 40 Umwandlung, Liquidation und Verlegung des Sitzes“.
2. In § 1 Abs. 1 werden die Nummern 1 und 2 wie folgt gefasst:
  - „1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
  2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften;“.
3. § 8 Abs. 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.“
4. § 8b wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Satz 3 wird die Angabe „sowie Gewinne im Sinne des § 21 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes“ gestrichen.
    - bb) Nach Satz 4 wird folgender Satz eingefügt:

„Satz 4 gilt außer für Gewinne aus dem Ansatz mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, auch für steuerwirksam vorgenommene Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge.“
  - b) Absatz 4 wird aufgehoben.
5. In § 9 Abs. 1 Nr. 1 werden nach den Wörtern „Kommanditgesellschaft auf Aktien“ die Wörter „und bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften“ eingefügt.
6. § 11 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 werden die Wörter „eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, eine unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegensei-

tigkeit“ durch die Angabe „ein unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3“ ersetzt.

- b) In Absatz 7 werden die Wörter „der Kapitalgesellschaft, der Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit“ durch die Angabe „des unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3“ ersetzt.

7. § 12 wird wie folgt gefasst:

„§ 12

Verlust des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland

(1) Wird bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dieses Wirtschaftsgut als zum gemeinen Wert veräußert; § 17 Abs. 5 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a des Einkommensteuergesetzes.

(2) 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 vergleichbar ist, sind die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 mit dem Buchwert anzusetzen, soweit

- a) sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen,  
b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird,  
c) eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht und  
d) wenn der übernehmende und der übertragende Rechtsträger nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 des Umwandlungssteuergesetzes erfüllen.

(3) Verlegt eine Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz und scheidet dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Mitgliedstaats der Europäischen Union oder einem Staat aus, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gilt sie als aufgelöst, und § 11 ist entsprechend anzuwenden. Gleiches gilt, wenn die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung infolge der Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung als außerhalb des Hoheitsgebietes der in Satz 1 genannten Staaten ansässig anzusehen ist. An die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens.“

8. In § 14 Abs. 1 werden nach den Wörtern „Verpflichtet sich eine“ die Wörter „Europäische Gesellschaft“ und ein Komma eingefügt.

9. § 27 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 Satz 3 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Leistungen der Kapitalgesellschaft mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr). Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos kann durch Leistungen nicht negativ werden.“

- b) In Absatz 2 wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:

„Bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht ist der Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen auf den Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht gesondert festzustellen; der gesondert festgestellte Bestand gilt als Bestand des steuerlichen Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs.“

- c) Absatz 7 wird wie folgt gefasst:

„(7) Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.“

- d) Nach Absatz 7 wird folgender Absatz 8 angefügt:

„(8) Eine Einlagenrückgewähr können auch Körperschaften oder Personenvereinigungen erbringen, die in einem anderen Staat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die Einlagenrückgewähr ist in entsprechender Anwendung der Absätze 1 bis 6 und der §§ 28 und 29 zu ermitteln. Der als Leistung im Sinne des Satzes 1 zu berücksichtigende Betrag wird auf Antrag der Körperschaft oder Personenvereinigung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt. Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ende des Kalenderjahrs zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung erfolgt ist. Zuständig für die gesonderte Feststellung ist die Finanzbehörde, die im Zeitpunkt der Abgabe des Antrags nach § 20 der Abgabenordnung für die Besteuerung nach dem Einkommen örtlich zuständig ist. Bei Körperschaften oder Personenvereinigungen, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach § 20 Abgabenordnung keine Finanzbehörde zuständig ist, ist abweichend von Satz 5 das Bundeszentralamt für Steuern zuständig. Im Antrag sind die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen. In die Bescheinigung nach Absatz 3 ist das Aktenzeichen der nach Satz 5 oder 6 zuständigen Behörde aufzunehmen. Soweit Leistungen nach Satz 1 nicht gesondert festgestellt worden sind, gelten sie als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 des Einkommensteuergesetzes führen. Bei der Rückzahlung von Nennkapital ist § 7 Abs. 2 des Kapitalerhöhungssteuergesetzes anzuwenden; eine Gutschrift auf dem steuerlichen Einlagekonto gem. § 28 Abs. 2 Satz 1 ist insoweit nicht vorzunehmen.“

10. § 28 Abs. 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Für die Rückzahlung von Nennkapital gilt § 27 Abs. 1 Satz 3.“

11. § 29 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.“

- b) Nach Absatz 5 wird folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) War für die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung ein Einlagekonto bisher nicht festzustellen, tritt für die Anwendung der vorstehenden Absätze

an die Stelle des Einlagekontos der Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs. § 27 Abs. 8 gilt entsprechend.“

12. § 34 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 wird die Jahreszahl „2004“ durch die Jahreszahl „2006“ ersetzt.
- b) Nach Absatz 7 wird folgender Absatz 7a eingefügt:

„(7a) § 8b Abs. 4 in der am geltenden .... [Einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] Fassung ist für Anteile weiter anzuwenden, die einbringungsgeboren im Sinne des § 21 des sind und für Anteile im Sinne des § 8b Abs. 4 Satz 1, wenn für die Einbringung durch den nicht von § 8b Abs. 2 begünstigten Steuerpflichtigen, § 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der am geltenden .... [Einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] Fassung anzuwenden war.

- c) Dem Absatz 8 werden folgende Sätze angefügt:

„§ 12 Abs. 1 und 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes]) sind erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. § 12 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes]) ist erstmals auf Vorgänge anzuwenden die nach dem ... [Einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet werden. § 12 Abs. 2 Satz 2 in der Fassung des Satzes 1 ist letztmals auf Vorgänge anzuwenden, die bis zum ... [Einsetzen: Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes] zur Eintragung in ein öffentliches Register angemeldet werden.“

13. § 37 Abs. 3 wird aufgehoben.

14. Dem § 40 werden folgende Absätze 5 bis 7 angefügt:

(5) Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigungen durch einen der in § 1 Abs. 1 Buchst. a des Umwandlungssteuergesetzes genannten Vorgänge auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über oder verlegt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigungen ihren Sitz und endet dadurch ihre unbeschränkte Steuerpflicht, mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 ergeben würde, wenn das zum Übertragungstichtag oder im Zeitpunkt des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht vorhandene Vermögen abzüglich des Betrags, der nach § 28 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 29 Abs. 1 dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist, als am Übertragungstichtag oder im Zeitpunkt des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. § 37 Abs. 2a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) ist nicht anzuwenden.

(6) Ist in den Fällen des Absatzes 5 die übernehmende Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig, geht das Körperschaftsteuerguthaben auf die übernehmende Gesellschaft über. In diesen Fällen ist abweichend von Absatz 5 § 37 anzuwenden; dies gilt auch bei der Sitzverlegung, wenn die Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig wird. Zur Festsetzung eines Erstattungsbetrags kann eine Körperschaftsteuerantrag beantragt werden. Der Antrag ist bis zum 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr der Gewinnausschüttung folgt, durch Abgabe einer Körperschaftsteuer-

erklärung zu stellen. Zuständig ist die Finanzbehörde, die im Zeitpunkt der Abgabe des Antrags nach § 20 der Abgabenordnung für die Besteuerung nach dem Einkommen örtlich zuständig ist. Bei Körperschaften oder Personenvereinigungen, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach § 20 der Abgabenordnung keine Finanzbehörde zuständig ist, ist abweichend von Satz 5 das Bundeszentralamt für Steuern zuständig.

(7) In den in Absatz 6 Satz 1 genannten Fällen ist der aufgrund der Anwendung des § 38 nach Absatz 5 festgesetzte Betrag bis zum Ablauf des nächsten auf die Bekanntgabe der Körperschaftsteuerfestsetzung folgenden Jahres zinslos zu stunden, soweit die übernehmende Körperschaft bis zum 31. Mai des nachfolgenden Jahres nachweist, dass sie bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit keine Ausschüttung der übernommenen unbelasteten Teilbeträge vorgenommen hat. Die Stundung verlängert sich jeweils um ein Jahr, soweit der in Satz 1 genannte Nachweis erbracht wird, letztmals bis zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, das nach dem 31. Dezember 2018 endet. Auf diesen Zeitpunkt gestundete Beträge werden nicht erhoben, soweit der in Satz 1 genannte Nachweis erbracht wird. Die Stundung ist zu widerrufen, wenn die aufnehmende Körperschaft oder deren Rechtsnachfolger, ihr Vermögen auf eine Körperschaft überträgt, die in einem Staat außerhalb der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig ist oder wenn die aufnehmende Körperschaft ihren Sitz in einen Staat außerhalb der Europäischen Union verlegt und dadurch ihre unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb der Europäischen Union endet. Satz 4 gilt entsprechend, für die in Absatz 6 genannten Fälle der Sitzverlegung.“

### **Artikel 3**

#### **Änderung des Gewerbesteuergesetzes**

Das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. § 2 Abs. 2 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften einschließlich Europäischer Genossenschaften.“

2. In § 36 Abs. 1 wird die Jahreszahl „2004“ durch die Jahreszahl „2006“ ersetzt.

### **Artikel 4**

#### **Änderung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung**

Die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4180), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. In § 25 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 werden nach dem Wort „Wirtschaftsgenossenschaften“ die Wörter „einschließlich Europäischer Genossenschaften“ eingefügt.
2. In § 36 wird die Jahreszahl „2003“ durch die Jahreszahl „2006“ ersetzt.

## Artikel 5

### Neufassung des Umwandlungssteuergesetz

Das Umwandlungssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt gefasst:

#### „Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)

##### Inhaltsübersicht

###### *Erster Teil. Allgemeine Vorschriften*

	§§
Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen	1
Steuerliche Rückwirkung	2

###### *Zweiter Teil. Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft*

Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft	3
Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers	4
Auswirkungen auf die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	5
Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten	6
Besteuerung offener Rücklagen	7
Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen	8
Formwechsel in eine Personengesellschaft	9
Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung	10

###### *Dritter Teil. Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft*

Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft	11
Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft	12
Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	13
weggefallen	14

###### *Vierter Teil. Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)*

Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften	15
Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft	16

###### *Fünfter Teil. Gewerbesteuer*

weggefallen	17
-------------	----

Gewerbsteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft	18
Gewerbsteuer bei Vermögensübergang auf eine andere Körperschaft	19

*Sechster Teil. Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft und Anteilstausch*

Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft	20
Bewertung der Anteile beim Anteilstausch	21
Besteuerung des Anteilseigners	22
Auswirkungen bei der übernehmenden und der erwerbenden Gesellschaft	23

*Siebter Teil. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils sowie einer 100-igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft*

Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft	24
---	----

*Achter Teil. Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft*

Entsprechende Anwendung des sechsten Teils	25
--	----

*Neunter Teil. Verhinderung von Missbräuchen*

Wegfall von Steuererleichterungen	26
-----------------------------------	----

*Zehnter Teil. Anwendungs-, Übergangsvorschrift und Ermächtigung*

Anwendungs- und Übergangsvorschriften	27
Ermächtigung	28

*Erster Teil.*

*Allgemeine Vorschriften*

§ 1

Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen

- (1) Der zweite bis fünfte Teil gilt nur für
- die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung im Sinne des § 2 und § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes von Körperschaften oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorschriften oder auf Grund vergleichbarer Vorschriften in Verordnungen der Europäischen Union;
  - den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft im Sinne des § 190 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge;
  - die Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes, soweit sie einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes entspricht sowie
  - der Vermögensübertragung im Sinne des § 174 des Umwandlungsgesetzes.

Diese Teile gelten nicht für die Ausgliederung im Sinne des § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes.

(2) Absatz 1 findet nur Anwendung, wenn beim Formwechsel der umwandelnde Rechtsträger oder bei den anderen Umwandlungen die übertragenden und die übernehmenden Rechtsträger

- a) 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 Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. März 1957, zuletzt geändert durch den Amsterdamer Vertrag vom 2. Oktober 1997, oder des Art. 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992, zuletzt geändert durch das Anpassungsprotokoll vom 17. März 1993, sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befinden oder
- b) übertragender Rechtsträger eine Gesellschaft im Sinne des Buchstaben a und übernehmender Rechtsträger eine natürliche Person ist, deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines der Staaten im Sinne des Buchstaben a befindet und die nicht auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einem dritten Staat als außerhalb des Hoheitsgebiets dieser Staaten ansässig angesehen wird.

Eine Europäische Gesellschaft im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 und eine Europäische Genossenschaft im Sinne der Verordnung (EG) 1435/2003 gelten für die Anwendung des Satzes 1 als eine nach den Rechtsvorschriften des Staates gegründete Gesellschaft, in dessen Hoheitsgebiet sich der Sitz der Gesellschaft befindet. § 13 findet in den Fällen des Absatzes 1 Buchstabe a ungeachtet des Satzes 1 Anwendung.

(3) Der sechste bis achte Teil gilt nur für

- a) die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung im Sinne des § 2 und § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes von Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorschriften;
- b) die Ausgliederung von Vermögensteilen im Sinne des § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorschriften;
- c) den Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 i.V.m. § 190 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge;
- d) der Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft, eine Europäische Genossenschaft oder Personengesellschaft sowie
- e) den Austausch von Anteilen.

(4) Absatz 3 Buchstabe a, b und c gelten nur, wenn beim Formwechsel der umwandelnde Rechtsträger oder bei den anderen Umwandlungen die übertragenden und die übernehmenden Rechtsträger Gesellschaften im Sinne des Absatz 2 Buchstabe a sind. Absatz 3 Buchstabe d gilt nur, wenn der einbringende und übernehmende Rechtsträger Gesellschaften oder natürliche Personen im Sinne von Absatz 2 Buchstabe a und b sind. Absatz 3 Buchstabe e gilt nur, wenn der erworbene und der erwerbende Rechtsträger Gesellschaften im Sinne von Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a sind. Ist der umwandelnde, übertragende oder einbringende Rechtsträger eine Personengesellschaft gilt abweichend von den Sätzen 1 bis 2 Absatz 3 nicht, soweit an dieser Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, die die Voraussetzungen im Sinne von Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a und b nicht erfüllen.

(4) Soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, ist

- a) „Richtlinie 90/434/EWG“ die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 1), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2005/19/EG des Ra-

- tes vom 17. Februar 2005 (ABl. EU Nr. L 58 S. 19) in der zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags jeweils geltenden Fassung;
- b) „Verordnung (EG) Nr. 2157/2001“ die Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 (ABl. EG Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EG Nr. L 168 S. 1) in der zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags jeweils geltenden Fassung;
  - c) „Verordnung (EG) Nr. 1435/2003“ die Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 (ABl. EG Nr. L 207 S. 1) in der zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags jeweils geltenden Fassung;
  - d) „Buchwert“ der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellenden Steuerbilanz ergibt oder ergäbe.

## § 2

### Steuerliche Rückwirkung

- (1) Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers sind so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre. Das Gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.
- (2) Ist die Übernehmerin eine Personengesellschaft, gilt Absatz 1 Satz 1 für das Einkommen und das Vermögen der Gesellschafter.
- (3) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit sie dazu führen, dass Einkünfte der Besteuerung entzogen werden.

### *Zweiter Teil.*

#### *Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft*

## § 3

### Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft

- (1) Bei einer Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person sind die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
- (2) Auf Antrag können die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 einheitlich mit dem Buchwert angesetzt werden, soweit
  - a) sie Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegen und
  - b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person nicht beschränkt wird und
  - c) eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.
- (3) Haben die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei Verschmelzung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft Artikel 10 der Richtlinie 90/434/EWG anzuwenden, ist die Körperschaftsteuer auf den Übertragungsgewinn gemäß § 26 des Körperschaftsteuergesetzes um den Betrag ausländischer Steuer zu ermäßigen, der nach

den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union erhoben worden wäre, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert veräußert worden wären. Satz 1 gilt nur, soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zuzurechnen sind und die Bundesrepublik Deutschland die Doppelbesteuerung bei der übertragenden Körperschaft nicht durch Freistellung vermeidet.

#### § 4

##### Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers

(1) Der übernehmende Rechtsträger hat die auf ihn übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert im Sinne des § 3 zu übernehmen. Die Anteile an der übertragenden Körperschaft sind bei dem übernehmenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungsstichtag mit dem Buchwert, erhöht um Abschreibungen, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, sowie um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge, höchstens mit dem gemeinen Wert, anzusetzen. Auf einen sich daraus ergebenden Gewinn finden § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes sowie § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes Anwendung.

(2) Der übernehmende Rechtsträger tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen. Verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge oder vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte gehen nicht über. Ist die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam, so ist der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen. Ist die übertragende Körperschaft eine Unterstützungskasse, erhöht sich der laufende Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers in dem Wirtschaftsjahr, in das der Umwandlungsstichtag fällt, um die von ihm oder seinen Gesellschaftern an die Unterstützungskasse geleisteten Zuwendungen nach § 4d des Einkommensteuergesetzes; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß.

(3) Sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit einem über dem Buchwert liegenden Wert angesetzt, sind die Absetzungen für Abnutzung bei dem übernehmenden Rechtsträger in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes nach der bisherigen Bemessungsgrundlage, in allen anderen Fällen nach dem Buchwert, jeweils vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem Wert, mit dem die Körperschaft die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzt hat, zu bemessen.

(4) Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (Absatz 1, § 5 Abs. 2 und 3). Für die Ermittlung des Übernahmegewinns oder Übernahmeverlusts sind abweichend von Satz 1 die übergegangenen Wirtschaftsgüter der übertragenden Körperschaft mit dem Wert nach § 3 Abs. 1 anzusetzen, soweit an ihnen kein Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung des Gewinns aus einer Veräußerung bestand. Bei der Ermittlung des Übernahmegewinns oder des Übernahmeverlustes bleibt der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter außer Ansatz, soweit er auf Anteile an der übertragenden Körperschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers gehören.

(5) Ein Übernahmegewinn erhöht sich und ein Übernahmeverlust verringert sich um einen Sperrbetrag im Sinne des § 50c des Einkommensteuergesetzes, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers gehören. Ein Übernahmegewinn vermindert sich oder ein Übernahmeverlust erhöht sich um die Bezüge, die nach § 7 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes gehören.

(6) Ein Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt. Satz 1 gilt nicht für Anteile an der übertragenden Gesellschaft, die die Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 und § 8b Abs. 8 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes erfüllen. In den Fällen des Satzes 2 ist der Übernahmeverlust bis zur Höhe der Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zu berücksichtigen. In den übrigen Fällen ist er in Höhe der Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zur Hälfte zu berücksichtigen; ein danach verbleibender Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz. Ein Übernahmeverlust bleibt abweichend von Satz 2 und 3 außer Ansatz, soweit bei Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen wäre oder soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entgeltlich erworben wurden.

(7) Soweit der Übernahmegewinn auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmerin der Personengesellschaft entfällt, ist § 8b des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden. In den übrigen Fällen ist § 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 und § 3c des Einkommensteuergesetzes anzuwenden.

## § 5

Auswirkungen auf die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft bei Vermögensübergang in ein Betriebsvermögen

(1) Hat der übernehmende Rechtsträger Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft oder findet er einen Anteilseigner ab, so ist sein Gewinn so zu ermitteln, als hätte er die Anteile an diesem Stichtag angeschafft.

(2) Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes, die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person gehören, gelten für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt.

(3) Gehören an dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Betriebsvermögen eines Anteilseigners, ist der Gewinn so zu ermitteln, als seien die Anteile an diesem Stichtag zum Buchwert, erhöht um Abschreibungen sowie um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, höchstens mit dem gemeinen Wert, in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers überführt worden.

## § 6

Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten

(1) Erhöht sich der Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers dadurch, dass der Vermögensübergang zum Erlöschen von Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der übertragenden Körperschaft und dem übernehmenden Rechtsträger oder zur Auflösung von Rückstellungen führt, so darf der übernehmende Rechtsträger insoweit einen steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Die Rücklage ist in den auf ihre Bildung folgenden drei Wirtschaftsjahren mit mindestens je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend, wenn sich der Gewinn eines Gesellschafters des übernehmenden Rechtsträgers dadurch erhöht, dass eine Forderung oder Verbindlichkeit der übertragenden Körperschaft auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht oder dass infolge des Vermögensübergangs eine Rückstellung aufzulösen ist. Satz 1 gilt nur für Gesellschafter, die im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das öffentliche Register an dem übernehmenden Rechtsträger beteiligt sind.

(3) Die Anwendung der Absätze 1 und 2 entfällt rückwirkend, wenn der übernehmende Rechtsträger den auf ihn übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag in eine Kapitalgesellschaft einbringt oder ohne triftigen Grund veräußert oder aufgibt. Bereits erteilte Steuerbescheide, Steuermessbescheide, Freistellungsbescheide oder Feststellungsbescheide sind zu ändern, soweit sie auf der Anwendung der in Satz 1 bezeichneten Vorschrift beruhen.

## § 7

### Besteuerung offener Rücklagen

Dem Anteilseigner ist der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt, in dem Verhältnis der Anteile zum Nennkapital der übertragenden Körperschaft als Bezüge aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob für den Anteilseigner ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust nach § 4 oder § 5 ermittelt wird.

## § 8

### Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen

(1) Wird das übertragene Vermögen nicht Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers, sind die infolge des Vermögensübergangs entstehenden Einkünfte bei diesem oder den Gesellschaftern des übernehmenden Rechtsträgers zu ermitteln. §§ 4, 5 und 7 gelten entsprechend.

(2) In den Fällen des Absatzes 1 sind § 17 Abs. 3 und § 22 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

## § 9

### Formwechsel in eine Personengesellschaft

Im Falle des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sind die §§ 3 bis 8 und 10 entsprechend anzuwenden. Die Kapitalgesellschaft hat für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, die Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die Bilanzen nach Satz 2 können auch für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt (Übertragungstichtag); § 2 Abs. 3 gilt entsprechend.

## § 10

### Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung

Die Körperschaftsteuerschuld der übertragenden Körperschaft mindert oder erhöht sich für den Veranlagungszeitraum der Umwandlung um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 des Körperschaftsteuergesetzes ergeben würde, wenn das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Betrags, der nach § 28 Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 29 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist, als am Übertragungstichtag für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.

### *Dritter Teil.*

### *Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft*

## § 11

### Auswirkungen auf den Gewinn der übertragenden Körperschaft

(1) Bei einer Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft sind die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(2) Auf Antrag können die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 einheitlich mit dem Buchwert angesetzt werden, soweit

- a) sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen und
- b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird und

c) eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht. Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind mindestens mit dem Buchwert erhöht um Abschreibungen sowie um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, höchstens mit dem gemeinen Wert, anzusetzen. Auf einen sich daraus ergebenden Gewinn findet § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes Anwendung.

(3) § 3 Abs. 3 gilt entsprechend.

## § 12

### Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

(1) Die übernehmende Körperschaft hat die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert im Sinne des § 11 zu übernehmen. § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend.

(2) Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. Von dem Gewinn im Sinne des Satzes 1, soweit er dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht, gelten 5 vom Hundert als Ausgaben der übernehmenden Körperschaft, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen; § 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. § 5 Abs. 1 gilt entsprechend.

(3) Die übernehmende Körperschaft tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein; § 4 Abs. 2 und 3 gilt entsprechend.

(4) § 6 gilt sinngemäß für den Teil des Gewinns aus der Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten, der der Beteiligung der übernehmenden Körperschaft am Grund- oder Stammkapital der übertragenden Körperschaft entspricht.

(5) Im Falle des Vermögensübergangs in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich der übernehmenden Körperschaft gilt das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt, als Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes.

### § 13

#### Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft

(1) Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gelten als zum gemeinen Wert veräußert; die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten als zum gemeinen Wert angeschafft.

(2) Abweichend von Absatz 1 sind auf Antrag die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen, wenn

- a) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird oder
  - b) die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei einer Verschmelzung Artikel 8 der Richtlinie 90/434/EWG anzuwenden haben; in diesem Fall ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu besteuern wäre.
- Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft treten steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Gehören die Anteile an der übertragenden Körperschaft nicht zu einem Betriebsvermögen, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten.

### § 14

*(weggefallen)*

#### *Vierter Teil.*

#### *Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)*

### § 15

#### Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften

(1) Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten die §§ 11 bis 13 vorbehaltlich des Satzes 2 und des § 16 entsprechend. § 11 Abs. 2 ist nur anzuwenden, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird und im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt. Als Teilbetrieb gilt auch ein Mitunternehmeranteil oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst.

(2) § 11 Abs. 2 ist auf Mitunternehmeranteile und Beteiligungen im Sinne des Absatzes 1 nicht anzuwenden, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden sind. § 11 Abs. 2 ist ebenfalls nicht anzuwenden, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen

vollzogen wird. Das Gleiche gilt, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Davon ist auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 vom Hundert der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden. Bei der Trennung von Gesellschafterstämmen setzt die Anwendung des § 11 Abs. 2 außerdem voraus, dass die Beteiligungen an der übertragenden Körperschaft mindestens fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben.

(3) Bei einer Abspaltung mindert sich ein verbleibender Verlustvortrag der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des Fremdvergleichspreises das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht.

#### § 16 Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft

Soweit Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft übergeht, gelten die §§ 3 bis 8, 10 und 15 entsprechend. § 10 ist für den in § 40 Abs. 2 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Teil der Beträge im Sinne der §§ 37 und 38 des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden.

#### *Fünfter Teil. Gewerbsteuer*

#### § 17 (weggefallen)

#### § 18 Gewerbsteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft

(1) Die §§ 3 bis 9 und 16 gelten bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Der maßgebende Gewerbeertrag der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person kann nicht um die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 10a des Gewerbebesteuergesetzes gekürzt werden.

(2) Ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust ist nicht zu erfassen.

(3) Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbsteuer. Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird. Der auf Veräußerungs- oder Aufgabegewinne im Sinne der Sätze 1 und 2 beruhende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags ist bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen.

#### § 19 Gewerbsteuer bei Vermögensübergang auf eine andere Körperschaft

(1) Geht das Vermögen der übertragenden Körperschaft auf eine andere Körperschaft über oder in den Fällen der Verlegung des Sitzes, gelten die §§ 11 bis 13 und 15 auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags.

(2) Für die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 10a des Gewerbesteuergesetzes gelten § 12 Abs. 3 und § 15 Abs. 3 entsprechend.

*Sechster Teil. Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft und Anteilstausch*

§ 20

Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft

(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze.

(2) Die übernehmende Gesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; § 6 Abs. 1 Nr. 5a des Einkommensteuergesetzes ist anzuwenden. Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert angesetzt werden, soweit

- a) die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,
- b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht beschränkt wird und
- c) keine sonstige Gegenleistung gewährt wird.

Beim Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens darf der gemeine Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschritten werden.

(3) Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Besteht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung kein inländisches Besteuerungsrecht und wird dieses auch nicht durch die Einbringung begründet, gilt für den Einbringenden der nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a des Einkommensteuergesetzes maßgebende Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung als Anschaffungskosten der Anteile. Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen.

(4) Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn ist § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist, es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt und die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt. In diesen Fällen ist § 34 Abs. 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 in Verbindung mit § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes teilweise steuerbefreit ist.

(5) Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft sind auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstags (Absatz 6) auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Dies gilt hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags nicht für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungstag erfolgen. Die Anschaffungskosten der Anteile (Absatz 3) sind um den Buchwert der

Entnahmen zu vermindern und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommenssteuergesetzes ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen.

(6) Als steuerlicher Übertragungsstichtag darf in den Fällen der Sacheinlage durch Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes aufgestellt ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen. Entsprechendes gilt, wenn Vermögen im Wege der Sacheinlage durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung nach § 123 des Umwandlungsgesetzes auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. In anderen Fällen der Sacheinlage darf die Einbringung auf einen Tag zurück bezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegt und höchstens acht Monate vor dem Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte Betriebsvermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. § 2 Abs. 3 gilt entsprechend.

(7) § 3 Abs. 3 ist entsprechend anzuwenden.

(8) Ist eine gebietsfremde einbringende oder erworbene Gesellschaft im Sinne von Artikel 3 der Richtlinie 90/434/EWG als steuerlich transparent anzusehen, ist aufgrund Artikel 10a der Richtlinie 90/434/EWG die ausländische Steuer, die nach den Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union erhoben worden wäre, wenn die einer in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte zuzurechnenden eingebrachten Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert veräußert worden wären, auf die auf den Einbringungsgewinn entfallende Körperschaftsteuer oder Einkommenssteuer unter entsprechender Anwendung von § 26 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes und von § 34c und § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes anzurechnen.

## § 21

### Bewertung der Anteile beim Anteilstausch

(1) Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft (erworbene Gesellschaft) in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft (erwerbende Gesellschaft) gegen Gewährung neuer Anteile an der erwerbenden Gesellschaft eingebracht (Anteilstausch), hat die erwerbende Gesellschaft die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen; § 6 Abs. 1 Nr. 5a des Einkommensteuergesetzes ist anzuwenden. Abweichend von Satz 1 können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn die erwerbende Gesellschaft nach der Einbringung aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat (qualifizierter Anteilstausch) und soweit keine sonstige Gegenleistung gewährt wird; § 20 Abs. 2 Satz 3 gilt entsprechend.

(2) Der Wert, mit dem die erwerbende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. Abweichend von Satz 1 gilt für den Einbringenden der gemeine Wert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, wenn für die eingebrachten Anteile nach der Einbringung kein inländisches Besteuerungsrecht besteht. Auf Antrag gilt der Buchwert als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, wenn

- a) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht beschränkt ist oder
- b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der erhaltenen Anteile beschränkt ist und der Gewinn aus dem Anteilstausch aufgrund der Richtlinie 90/434/EWG nicht besteuert werden darf; in diesem Fall unterliegt der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile ungeachtet der Be-

stimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens im Inland der Besteuerung; § 22 Abs. 4 Nr. 3 gilt entsprechend.

Die erhaltenen Anteile treten steuerlich an die Stelle der eingebrachten Anteile. Haben die eingebrachten Anteile beim Einbringenden nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten. § 20 Abs. 3 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) Auf den beim Anteilstausch entstehenden Veräußerungsgewinn ist § 17 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist und die erwerbende Gesellschaft die eingebrachten Anteile nach Absatz 1 Satz 1 oder in den Fällen des Absatzes 2 Satz 2 der Einbringende mit dem gemeinen Wert ansetzt; dies gilt für die Anwendung von § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, dass eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eingebracht wird, die das gesamte Nennkapital der Kapitalgesellschaft umfasst. § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes findet keine Anwendung.

## § 22

### Besteuerung des Anteilseigners

(1) Soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2) der Einbringende oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile der Rechtsnachfolger die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt im Sinne von § 20 Abs. 6 veräußert, ist die Differenz zwischen dem gemeinen Wert des übertragenen, der inländischen Besteuerung unterliegenden Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung im Sinne von § 20 Abs. 6 und dem Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, zu ermitteln und für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um ein Siebtel zu mindern (Einbringungsgewinn I); umfasst das übertragene Betriebsvermögen auch Anteile an Kapitalgesellschaften oder Europäischen Genossenschaften, ist insoweit § 22 Abs. 2 anzuwenden. Der im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung maßgebende Einbringungsgewinn I gilt als Veräußerungsgewinn des Einbringenden im Sinne von § 16 des Einkommensteuergesetzes und als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile; § 16 Abs. 4 und § 34 des Einkommensteuergesetzes sind nicht anzuwenden. Erhöhungen der Wertansätze des nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden eingebrachten Betriebsvermögens nach dem Zeitpunkt der Einbringung gelten als nachträgliche Anschaffungskosten, soweit nachgewiesen wird, dass der Einbringende im Ausland die darauf entfallende Steuer entrichtet hat. Satz 1 und 2 gilt entsprechend, wenn

1. der Einbringende die erhaltenen Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft einlegt,
2. der Einbringende die erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft durch einen Vorgang im Sinne des § 20 Abs. 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge einbringt, es sei denn er weist nach, dass die Einbringung zu Buchwerten erfolgte,
3. der Einbringende die erhaltenen Anteile durch einen Vorgang im Sinne des § 21 Abs. 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge tauscht, es sei denn, er weist nach, dass die erhaltenen Anteile zu Buchwerten übertragen wurden,
4. der Einbringende die erhaltenen Anteile durch einen Vorgang im Sinne des § 21 Abs. 1 oder einen Vorgang im Sinne des § 20 Abs. 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft eingebracht hat und die übernehmende Gesellschaft diese Anteile unmittelbar oder mittelbar veräußert, verdeckt in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft einlegt oder in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft einbringt, es sei denn, er weist nach, dass diese Anteile zu Buchwerten übertragen wurden (Ketteneinbringung),

5. der Einbringende die erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft durch einen Vorgang im Sinne des § 20 Abs. 1 oder einen Vorgang im Sinne des § 21 Abs. 1 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zu Buchwerten einbringt und die aus dieser Einbringung erhaltenen Anteile unmittelbar oder mittelbar veräußert, verdeckt in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft einlegt oder in eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft einbringt, es sei denn er weist nach, dass die Einbringung zu Buchwerten erfolgte,
  6. für den Einbringenden oder seinen Rechtsnachfolger im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 die Voraussetzungen im Sinne von § 1 Abs. 4 nicht mehr erfüllt sind.
- Satz 2 gilt in den Fällen des Satzes 4 Nummer 4 und 5 auch hinsichtlich der Anschaffungskosten der auf einer Weitereinbringung dieser Anteile (§ 20 Abs. 1 und § 21 Abs. 1 Satz 2) zum Buchwert beruhenden Anteile.

(2) Soweit im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1) oder eines Anteilstausches (§ 21 Abs. 1) unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungsvorgang durch die erwerbende Gesellschaft oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile durch den Rechtsnachfolger veräußert werden und der Einbringende keine durch § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigte Person ist, ist die Differenz zwischen dem gemeinen Wert der eingebrachten Anteile im Zeitpunkt der Einbringung und dem Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile angesetzt hat, zu ermitteln und für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um ein Siebtel zu mindern (Einbringungsgewinn II). Der im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung maßgebende Einbringungsgewinn gilt beim Einbringenden als Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen und als nachträgliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. Satz 1 und 2 kommt nicht zur Anwendung, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat; dies gilt auch in den Fällen von § 6 des Außensteuergesetzes, wenn und soweit die Steuer nicht gestundet wird. Satz 1 und 2 gilt entsprechend, wenn die erwerbende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ihrerseits durch einen Vorgang im Sinne von Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 bis 5 weiter überträgt oder für diese oder ihren Rechtsnachfolger im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 die Voraussetzungen im Sinne von § 1 Abs. 4 nicht mehr erfüllt sind. Absatz 1 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden. Sind gleichzeitig die Voraussetzungen von Absatz 1 und Absatz 2 erfüllt, geht Absatz 1 der Anwendung von Absatz 2 vor.

(3) Der Einbringende hat in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren jährlich spätestens bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung den Nachweis darüber zu erbringen, wem mit Ablauf des Tages, der dem maßgebenden Einbringungszeitpunkt entspricht,

1. in den Fällen des Absatzes 1 die erhaltenen Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile und
2. in den Fällen des Absatzes 2 die eingebrachten Anteile und die auf diesen Anteilen beruhenden Anteile

zuzurechnen sind. Erbringt er den Nachweis bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung nicht, treten die Rechtsfolgen von Absatz 1 Satz 1 und 2 oder Absatz 2 Satz 1 und 2 ein.

(4) Ist der Einbringende im Sinne der Absätze 1 und 2

1. eine juristische Person des öffentlichen Rechts, gilt in den Fällen des Absatzes 1 der Einbringungsgewinn als in einem Betrieb gewerblicher Art dieser Körperschaft entstanden,
2. von der Körperschaftsteuer befreit, gilt in den Fällen des Absatzes 1 der Einbringungsgewinn als in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dieser Körperschaft entstanden,
3. im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung oder eines gleichgestellten Ereignisses nicht oder nicht mehr steuerpflichtig im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder e

des Einkommensteuergesetzes, gilt der Einbringungsgewinn als nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder e des Einkommensteuergesetzes und als in einer inländischen Betriebsstätte entstanden (§ 2 des Gewerbesteuerengesetzes); § 4 des Gewerbesteuerengesetzes ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Verhältnisse im Erhebungszeitraum der Einbringung maßgebend sind.

### § 23

#### Auswirkungen bei der übernehmenden und der erwerbenden Gesellschaft

(1) Setzt die übernehmende oder erwerbende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert (§ 20 Abs. 2 Satz 2) an, gelten § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 1. Halbsatz entsprechend. Umfasst das eingebrachte Betriebsvermögen auch Anteile an Kapitalgesellschaften oder Europäischen Genossenschaften, ist hinsichtlich der eingebrachten Anteile § 21 Abs. 2 Satz 4 anzuwenden.

(2) In den Fällen des § 22 Abs. 1 kann die übernehmende Gesellschaft auf Antrag den Einbringungsgewinn als Erhöhungsbetrag ansetzen, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses noch zu ihrem Betriebsvermögen gehört und der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat; der Ansatz des Erhöhungsbetrages bleibt ohne Auswirkung auf den Gewinn. Wurden die veräußerten Anteile aufgrund einer Einbringung von Anteilen gem. § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 (§ 22 Abs. 2) erworben, erhöhen sich die Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile in Höhe des Einbringungsgewinns, soweit der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat; § 22 Abs. 1 Satz 5 gilt entsprechend.

(3) Setzt die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem über dem Buchwert, aber unter dem gemeinen Wert liegenden Wert an, gilt § 12 Abs. 3 1. Halbsatz entsprechend mit der folgenden Maßgabe:

1. Die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes sind vom Zeitpunkt der Einbringung an nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Einbringenden, vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt, zu bemessen.
2. Bei den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes tritt im Zeitpunkt der Einbringung an die Stelle des Buchwerts der einzelnen Wirtschaftsgüter der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt.

Bei einer Erhöhung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten auf Grund nachträglicher Besteuerung des Einbringungsgewinns (Absatz 2) gilt dies mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Zeitpunkts der Einbringung der Beginn des Wirtschaftsjahres tritt, in welches das die Besteuerung des Einbringungsgewinns auslösende Ereignis fällt.

(4) Setzt die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert an, gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als im Zeitpunkt der Einbringung von der Kapitalgesellschaft angeschafft, wenn die Einbringung des Betriebsvermögens im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt; erfolgt die Einbringung des Betriebsvermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes, gilt Absatz 3 entsprechend.

(5) Der maßgebende Gewerbeertrag der übernehmenden Gesellschaft kann nicht um die vortragsfähigen Fehlbeträge des Einbringenden im Sinne des § 10a des Gewerbesteuerengesetzes gekürzt werden.

(6) § 6 Abs. 1 und 3 gilt entsprechend.

*Siebter Teil. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils sowie einer 100-igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft*

§ 24

Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft

(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4.

(2) Die Personengesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert angesetzt werden, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht beschränkt wird. § 20 Abs. 2 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis. § 16 Abs. 4 des Einkommenssteuergesetzes ist nur anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert angesetzt wird und es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt; in diesen Fällen sind § 34 Abs. 1 und 3 des Einkommenssteuergesetzes anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 des Einkommenssteuergesetzes teilweise steuerbefreit ist. In den Fällen des Satzes 2 gilt § 16 Abs. 2 Satz 3 des Einkommenssteuergesetzes entsprechend.

(4) § 23 Abs. 1, 3, 4 und 6 gilt entsprechend; in den Fällen der Einbringung in eine Personengesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gilt auch § 20 Abs. 5 und 6 entsprechend.

*Achter Teil.*

*Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft*

§ 25

Entsprechende Anwendung des sechsten Teils

In den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 190 des Umwandlungsgesetzes oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge gelten §§ 20 bis 23 entsprechend. § 9 Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.

*Neunter Teil.*

*Verhinderung von Missbräuchen*

§ 26

Wegfall von Steuervergünstigungen

Ungeachtet weiterer Vorschriften nach diesem Gesetz oder in anderen Gesetzen können steuerliche Vergünstigungen nach diesem Gesetz ganz oder teilweise versagt oder rückgängig gemacht werden, wenn ein vom Anwendungsbereich des § 1 erfasster Vorgang

- a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung hat; vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn einer dieser Vorgänge nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht;
- b) dazu führt, dass ein an dem Vorgang beteiligter Rechtsträger oder ein an dem Vorgang nicht beteiligter Rechtsträger die Voraussetzungen für die bis zu dem Vorgang bestehende Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen des Rechtsträgers nicht mehr erfüllt; dies gilt nicht, soweit auf Grund von Vorschriften in Verordnungen der Europäischen Union gleichwertige Bestimmungen über die Vertretung der Arbeitnehmer enthalten sind.

### *Zehnter Teil.*

#### *Anwendungs-, Übergangsvorschrift und Ermächtigung*

#### § 27

##### Anwendungsvorschriften

- (1) Diese Fassung des Gesetzes ist erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in ein nach dem ... [*Einsetzen: Tag der Verkündung*] erfolgt ist.“
- (2) § 20 Abs. 6 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133), geändert durch das Gesetz vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660), ist für die Fälle des Ausschlusses des Besteuerungsrechts (§ 20 Abs. 3) weiterhin anwendbar, wenn auf die Einbringung dieses Gesetz noch nicht zur Anwendung kam.
- (3) § 21 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133), geändert durch das Gesetz vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) ist für alle einbringungsgeborenen Anteile im Sinne von § 21 Abs. 1, die auf einem Einbringungsvorgang beruhen, auf den dieses Gesetz noch nicht anwendbar war, weiterhin anzuwenden.
- (4) § 22 und § 23 sind nicht anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn eingebrachter Anteile nach § 8b Absatz 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung ... (*alte Fassung*) oder § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung ... (*alte Fassung*) steuerpflichtig wäre.

#### § 28

##### Ermächtigung

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, den Wortlaut dieses Gesetzes und der zu diesem Gesetz erlassenen Rechtsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung satzweise nummeriert mit neuem Datum und in neuer Paragraphenfolge bekannt zu machen und dabei Unstimmigkeiten im Wortlaut zu beseitigen.“

### **Artikel 6**

#### **Änderung des Außensteuergesetzes**

Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

- 1. § 6 wird wie folgt gefasst:

„§ 6

Besteuerung des Vermögenszuwachses

(1) Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig war und Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (Anteile) hält, ist § 17 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung anzuwenden, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung dieser Anteile ausgeschlossen oder beschränkt wird und im Zeitpunkt des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts im Übrigen die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. An Stelle des Veräußerungspreises (§ 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) tritt der gemeine Wert der Anteile in dem nach Satz 1 maßgebenden Zeitpunkt. § 17 und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e des Einkommensteuergesetzes bleiben mit der Maßgabe unberührt, dass der nach diesen Vorschriften anzusetzende Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile um den nach den vorstehenden Vorschriften besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen ist.

(2) Hat der unbeschränkt Steuerpflichtige die Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft erworben, so sind für die Errechnung der nach Absatz 1 maßgebenden Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht auch Zeiträume einzubeziehen, in denen der Rechtsvorgänger bis zur Übertragung der Anteile unbeschränkt steuerpflichtig war. Sind die Anteile mehrmals nacheinander in dieser Weise übertragen worden, so gilt Satz 1 für jeden der Rechtsvorgänger entsprechend. Zeiträume, in denen der Steuerpflichtige oder ein oder mehrere Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, werden dabei nur einmal angesetzt.

(3) Der Steueranspruch nach Absatz 1 entfällt, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile wieder begründet wird und für Zwecke der Besteuerung nach § 17 des Einkommensteuergesetzes an Stelle der Anschaffungskosten kein höherer Wert als der bei der Besteuerung nach Absatz 1 angesetzte Wert tritt.

(4) Vorbehaltlich des Absatzes 5 ist die nach Absatz 1 geschuldete Einkommensteuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit gegen Sicherheitsleistung zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Bei einer Veräußerung von Anteilen während des Stundungszeitraumes ist die Stundung entsprechend zu widerrufen.

(5) Ist der Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes und unterliegt er in einem dieser Staaten (Zuzugsstaat) einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht, so ist die nach Absatz 1 zusätzlich geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden. Im Fall der Übertragung durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft ist zusätzliche Voraussetzung, dass auch der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes ist und in einem dieser Staaten einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Die Stundung setzt weiter voraus, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat gewährleistet sind. Die Stundung ist zu widerrufen,

1. soweit der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger im Sinne des Satzes 2 Anteile veräußert oder verdeckt in eine Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes einlegt oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes erfüllt wird;

2. soweit Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person übergehen, die nicht Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes ist oder nicht in einem dieser Staaten einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt;
3. soweit in Bezug auf die Anteile eine Entnahme oder ein anderer Vorgang verwirklicht wird, der nach inländischem Recht zum Ansatz des Teilwertes oder des gemeinen Wertes führt;
4. wenn für den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsnachfolger im Sinne des Satzes 2 durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts keine Steuerpflicht nach Satz 1 in einem Zuzugsstaat nach Satz 1 mehr besteht.

Ein Umwandlungsvorgang, auf den die §§ 11, 15 oder 21 des Umwandlungssteuergesetzes anzuwenden sind, gilt auf Antrag nicht als Veräußerung im Sinne des Satzes 4 Nr. 1, wenn die erhaltenen Anteile bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner nach den §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes mit den Anschaffungskosten oder mit dem Buchwert der bisherigen Anteile angesetzt werden könnten; für Zwecke der Anwendung des Satzes 4 und der Absätze 3, 6 und 7 treten die insoweit die erhaltenen Anteile an die Stelle der Anteile im Sinne des Absatzes 1. Ist im Fall des Satzes 1 oder 2 der Gesamtbetrag der Einkünfte ohne Einbeziehung des Vermögenszuwachses nach Absatz 1 negativ, ist dieser Vermögenszuwachs bei Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen. Soweit ein Ereignis im Sinne des Satzes 4 eintritt, ist der Vermögenszuwachs rückwirkend bei der Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes zu berücksichtigen und in Anwendung des Satzes 5 ergangene oder geänderte Feststellungsbescheide oder Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern; § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung gilt entsprechend.

(6) Ist im Fall des Absatzes 5 Satz 4 Nr. 1 der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Beendigung der Stundung niedriger als der Vermögenszuwachs nach Absatz 1 und wird die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt, so ist der Steuerbescheid insoweit aufzuheben oder zu ändern; § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung gilt entsprechend. Dies gilt nur, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Wertminderung betrieblich veranlasst ist und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, insbesondere eine Gewinnausschüttung, zurückzuführen ist. Die Wertminderung ist höchstens im Umfang des Vermögenszuwachses nach Absatz 1 zu berücksichtigen. Ist die Wertminderung auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen und wird sie bei der Einkommensbesteuerung nicht berücksichtigt, ist die auf diese Gewinnausschüttungen erhobene und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende inländische Kapitalertragsteuer auf die nach Absatz 1 geschuldete Steuer anzurechnen.

(7) Der Steuerpflichtige hat dem nach § 19 der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Verwirklichung eines der Tatbestände des Absatzes 5 Satz 4 mitzuteilen. Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten; sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. In den Fällen des Absatzes 5 Satz 4 Nr. 1 und Nr. 2 ist der Mitteilung ein schriftlicher Nachweis über das Rechtsgeschäft beizufügen. Der Steuerpflichtige hat dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt jährlich bis zum Ablauf des 31. Januar schriftlich seine am 31. Dezember des vorangegangenen Kalenderjahres geltende Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass er oder im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge der Rechtsnachfolger weiterhin Inhaber der Anteile ist. Die Stundung nach Absatz 5 Satz 1 kann widerrufen werden, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nach Satz 4 nicht erfüllt.

(8) Als Veräußerung von Anteilen gilt auch der Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht durch Begründung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in einem

Staat, mit dem kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. Satz 1 gilt entsprechend im Falle der unentgeltlichen Rechtsnachfolge, wenn der Rechtsnachfolger seinen Wohnsitz in einem Staat im Sinne des Satzes 1 hat, und im Falle der Einlage der Anteile in eine Betriebsstätte, die in einem Staat im Sinne des Satzes 1 belegen ist.“

2. § 10 Abs. 3 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen, die Vorschriften des § 8b Abs. 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes, sowie die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes vom ... (BGBl I S. ...) [Einsetzen: Datum dieses Gesetzes und Fundstelle] bleiben unberücksichtigt.“

3. § 21 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 8 wird aufgehoben.

b) Nach Absatz 12 werden folgende Absätze 13 und 14 angefügt:

„(13) § 6 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. § 6 Abs. 2 bis 7 in der Fassung des Gesetzes vom [Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

(14) § 10 Abs. 3 Satz 4 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist erstmals anzuwenden

1. für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum,

2. für die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum,

für den Zwischeneinkünfte hinzurechnen oder in einer Betriebsstätte angefallen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2005 beginnt.“

## Artikel 7

### Änderung des Bewertungsgesetzes

Das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. In § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden in dem Klammerzusatz nach dem Wort „Haftung“ ein Komma sowie die Wörter „Europäische Gesellschaften“ eingefügt.
2. Dem § 152 wird folgender Absatz 8 angefügt:

„(8) § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 7 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist erstmals zum 1. Januar 2006 anzuwenden.“

## **Artikel 8**

### **Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes**

§ 5 Abs. 1 des Finanzverwaltungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. August 1971 (BGBl. I 1426, 1427), das zuletzt durch Artikel 19 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

Nach Nummer 26 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nummern 27 bis 29 angefügt:

- „27. die Durchführung der gesonderten Feststellung und Erteilung der Bescheinigung nach § 27 Abs. 8 des Körperschaftsteuergesetzes;
- 28. die Festsetzung der Körperschaftsteuer in den Fällen des § 40 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes;
- 29. die Durchführung des Verfahrens nach § 40 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes.“

## **Artikel 9**

### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetzes tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

## I. Allgemeiner Teil

### 1. Ziel des Gesetzes

Mit dem Gesetzentwurf über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) werden die nationalen steuerlichen Vorschriften zur Umstrukturierung von Unternehmen an die jüngsten gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Entwicklungen und Vorgaben des europäischen Rechts angepasst. Der Gesetzentwurf beseitigt steuerliche Hemmnisse für die als Folge der zunehmenden internationalen wirtschaftlichen Verflechtung immer wichtiger werdende grenzüberschreitende Umstrukturierung von Unternehmen. Er stellt damit einen wichtigen Beitrag zur Erhöhung der Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland dar.

Die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse für betriebswirtschaftlich sinnvolle grenzüberschreitende Umstrukturierungen darf allerdings nicht dazu führen, dass das deutsche Steueraufkommen gefährdet wird. Mit dem Gesetzentwurf werden daher im Rahmen der Vorgaben des primären und des sekundären Gemeinschaftsrechts konsequent deutsche Besteuerungsrechte gesichert. Dadurch werden insbesondere steuermindernde Gestaltungen verhindert, die vor dem Hintergrund des derzeitigen Stands der Harmonisierung der direkten Besteuerung ansonsten innerhalb der Europäischen Union und der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei der Besteuerung nicht ausgeschlossen werden können. Die Notwendigkeit nationaler Regelungen zur Sicherung des Steueraufkommens wird mit zunehmender Harmonisierung der direkten Besteuerung innerhalb der Europäischen Union abnehmen. In diesem Zusammenhang sind die Bestrebungen der Europäischen Kommission hervorzuheben, eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für Unternehmen zu schaffen, die in mehr als einem Mitgliedstaat der Europäischen Union tätig sind.

Der Gesetzentwurf berücksichtigt die folgenden gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben:

- die VERORDNUNG (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. EG Nr. L 294 S. 1,
- die VERORDNUNG (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE), ABl. EG Nr. L 207 S. 1,
- die RICHTLINIE 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. EG Nr. L 58 S. 19,
- Die RICHTLINIE 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten, ABl. EG Nr. L 310 S. 1.

Gesellschaftsrechtlich besteht mit der Verordnung über das Statut der Europäischen Gesellschaft seit dem 8. Oktober 2004 die Möglichkeit, eine Europäische Gesellschaft u.a. durch grenzüberschreitende Verschmelzung von Aktiengesellschaften zu gründen. Die gesellschaftsrechtlichen Regelungen wurden mit dem Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft (SEEG) vom 22. Dezember 2004 angepasst (BGBl. I S. 3675). Die grenzüberschreitende Verschmelzung anderer Rechtsformen wird durch die Richtlinie 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die grenzüberschreitende Verschmelzung

von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten vom 26. Oktober 2005 ermöglicht. Der EuGH hat zudem in seinem Urteil vom 13. Dezember 2005 in der Rs. C-411/03 (*SEVIC Systems AG*) entschieden, dass in der Bundesrepublik Deutschland Umwandlungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union möglich sein müssen. Die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen für eine Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten auf Grund der Richtlinie 2005/56/EG sollen durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes noch in diesem Jahr in deutsches Recht umgesetzt werden. Damit soll auch der Entscheidung des Europäischer Gerichtshofs vom 13. Dezember 2005 in der Rs. C-411/03 (*SEVIC Systems AG*) Rechnung getragen werden.

Steuerrechtlich sind die Folgen grenzüberschreitender Fusionen bereits in der Richtlinie Nr. 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 1, zuletzt geändert durch Beitrittsakte 2004, ABl. EG 2003 Nr. L 236 S. 1) geregelt (FusionsRL 1990). Die FusionsRL 1990 war bisher in Deutschland nur im Einbringungsteil des Umwandlungssteuergesetzes umgesetzt worden. Für grenzüberschreitende Umwandlungen fehlten die zivilrechtlichen Grundlagen. Dies hat sich auf Grund der beschriebenen gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zwischenzeitlich geändert.

Die FusionsRL 1990 ist durch die Änderungsrichtlinie zur FusionsRL vom 17. Februar 2005 (ABl. Nr. L 58 S. 19) aktualisiert worden. Die Änderungsrichtlinie enthält u.a. Bestimmungen über die Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft/Europäischen Genossenschaft, Sonderregelungen für transparente Gesellschaften sowie die Erweiterung des subjektiven Anwendungsbereichs durch Ergänzung des Anhangs der Richtlinie. Die Regelungen zur Gründung und Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft/Europäischen Genossenschaft sind bis spätestens 1. Januar 2006 und die übrigen Änderungen bis spätestens 1. Januar 2007 in nationales Recht umzusetzen.

Der Gesetzentwurf geht weit über eine fristgerechte Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben hinaus. Er schafft ein systematisch in sich geschlossenes zukunftsfähiges steuerliches Umstrukturierungsrecht, das sich auch für die künftige Weiterentwicklung des Gesellschaftsrechts öffnet. Künftig gelten europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische und für alle grenzüberschreitenden Umstrukturierungen von Unternehmen.

## **2. Umsetzungsmaßnahmen**

Das Regelungsziel des Gesetzentwurfs wird erreicht, indem zunächst die Entstrickungsvorschriften im Einkommensteuer- und im Körperschaftsteuerrecht systematisch aufeinander abgestimmt und zu Grundtatbeständen fortentwickelt werden. Dabei wird die Besteuerung der stillen Reserven derjenigen Wirtschaftsgüter sichergestellt, an denen das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt wird.

Hieran knüpft das Umwandlungssteuergesetz an. Es enthält Ausnahmeregelungen für einen steuerneutralen Übergang von Vermögen in den Fällen der Verschmelzung, der Spaltung, des Formwechsels sowie der Einbringung von Unternehmensteilen und des Anteilstauschs.

Schließlich wird die im Außensteuergesetz geregelte Wegzugsbesteuerung an die Vorgaben des EuGH in seiner Entscheidung vom 11. März 2004 in der Rs. C-9/02 (*Hughes de Lasteyrie du Saillant*) angepasst.

### **a) Entstrickung und Verstrickung**

Derzeit sind verschiedene Entstrickungstatbestände für grenzüberschreitende Sachverhalte entweder in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen (z.B. § 6 AStG, § 12 KStG, § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG) oder auch basierend auf der Rechtsprechung des BFH (finaler Ent-

nahmebegriff) in Verwaltungsanweisungen (BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 zu den Grundsätzen der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I S. 1076, geändert durch BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl. I S. 1509) geregelt.

Diese Entstrickungsregelungen werden systematisch zusammengefasst und fortentwickelt. Sie gewährleisten die Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven in allen Fällen,

- in denen ein Rechtsträgerwechsel (durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge) stattfindet,
- Vermögen die betriebliche Sphäre verlässt,
- die Steuerpflicht endet oder
- Wirtschaftsgüter dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden.

Die zentralen Entstrickungstatbestände enthalten § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG. Sie ordnen bei Verlust des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts die Rechtsfolgen einer Entnahme oder einer Veräußerung zum gemeinen Wert an.

Als Rechtsfolgen der im Rahmen der Entstrickung aufgedeckten stillen Reserven im betrieblichen Bereich geht der Gesetzentwurf von einer Sofortversteuerung aus. Die für die Fälle der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG als Folge der Entscheidung des EuGH vom 11. März 2004 in der Rs. C-9/02 (*Hughes de Lasteyrie du Saillant*) vorgesehene Stundungsregelung wird für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nicht angewendet. Die Sofortversteuerung führt im Vergleich zur Stundungslösung lediglich zu Liquiditätseffekten, die sich auf die Lebensdauer des Wirtschaftsguts wieder ausgleichen.

Dem bisherigen Belegenheitsstaat des Wirtschaftsguts steht auch nach Meinung des EuGH in der Rs. C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*) das Recht zu, die stillen Reserven zu besteuern, die in dem Zeitraum entstanden sind, in dem die aus dem Besteuerungsrecht ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter seiner Steuerhoheit unterlegen haben. Die Europäische Kommission hat zudem in ihrer begründeten Stellungnahme vom 1. April 2004 im Vertragsverletzungsverfahren Nr. 1999/4371 zu § 6 AStG der Bundesrepublik Deutschland gegenüber ausdrücklich festgestellt:

*„Der Bundesrepublik Deutschland steht das unbestrittene Recht zu, Wertzuwächse seiner Steuerpflichtigen zu besteuern...“*

Bei einer Stundungslösung müsste zunächst im Zeitpunkt der Verbringung des Wirtschaftsguts durch den Abgangsstaat eine Steuerfestsetzung auf der Basis des gemeinen Werts erfolgen, die dann ggf. auf Antrag zinslos gestundet würde. Das Wirtschaftsgut wäre im Zugzugsstaat mit dem gemeinen Wert (mit der Folge einer entsprechend höheren Abschreibung) anzusetzen. Für die Aufhebung der Stundung wäre im Grundsatz eine Vielzahl von Umständen zu beachten (die aufgedeckten und der Besteuerung im Zugzugsstaat unterlegenen stillen Reserven werden in der aufnehmenden Betriebsstätte abgeschrieben, das Wirtschaftsgut wird veräußert, das Wirtschaftsgut verlässt das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, das Wirtschaftsgut wird in einen Drittstaat verbracht wird, die persönliche Steuerpflicht des Steuerpflichtigen endet, etwaiger Untergang oder Verbrauch des Wirtschaftsgutes u.a.). Die Versteuerung im Abgangsstaat hinge damit von dem weiteren steuerlichen und tatsächlichen Schicksal des Wirtschaftsguts im Zugzugsstaat ab.

Eine solche Stundungslösung ist zumindest vor dem Hintergrund des Harmonisierungsstands bei der direkten Besteuerung innerhalb der Europäischen Union nicht zu administrieren. Hinzu kommt, dass eine effektive grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Mitgliedsstaaten bei der Beitreibung von Steuerforderungen (Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976, ABl. EG Nr. L 73 S. 18, zuletzt geändert durch Beitrittsakte vom 16. April 2003, ABl. Nr. L 236 S. 555) und im Rahmen der gegenseitigen Amtshilfe (Richtlinie

77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977, ABl. Nr. 336 S. 15, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/106/EG vom 16. November 2004, ABl. Nr. L 359 S. 30) nicht erreicht ist.

Eine Stundung wäre zudem komplex und mit erhöhtem administrativem Aufwand des wegziehenden Steuerpflichtigen hinsichtlich der Antragstellung, der Wahrnehmung von Melde-, Dokumentations- und Nachweispflichten verbunden. Sie wäre ggf. hinsichtlich der Praktikabilität und tatsächlichen Umsetzbarkeit für den Steuerpflichtigen europarechtlich bedenklich.

Eine Stundungslösung für die betriebliche Wegzugsbesteuerung würde anders als beim Wegzug einzelner Personen im Rahmen des § 6 AStG auch verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen, wenn sie infolge des Massenphänomens tatsächlich nicht durchführbar und damit der Gesetzesvollzug nicht sichergestellt ist. Eine mangelnde Durchsetzung angelegter Erhebungsregelungen widerspräche dem Grundsatz der Belastungsgleichheit; Art. 3 GG verlangt für das Steuerrecht die rechtliche und tatsächliche Gleichbelastung der Steuerpflichtigen – vgl. auch BVerfGE vom 9. März 2004 zu 2 BvL 17/02.

Die Überlegungen zur Sofortversteuerung gehen davon aus, dass die Verbringung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte wie die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft behandelt wird. Dies entspricht der im internationalen Steuerrecht zunehmenden Verselbständigung der Betriebsstätte als fremdes, eigenständiges Unternehmen. Dabei kann auch auf die Grundsätze der Betriebsstättengewinnermittlung bei der OECD verwiesen werden.

Neben Entstrickungsregelungen enthält der Gesetzentwurf auch Vorschriften über den Wertansatz von Wirtschaftsgütern, die in die Bundesrepublik Deutschland verbracht werden oder unter den Besteuerungszugriff der Bundesrepublik Deutschland geraten (Verstrickungsregelung).

Das Wirtschaftsgut ist im Grundsatz mit dem Wert anzusetzen, der anlässlich der Überführung des Wirtschaftsguts der ausländischen Besteuerung unterlegen hat. Dabei ist eine Deckelung des Wertansatzes auf den gemeinen Wert vorgesehen. Neues Abschreibungspotenzial kann dadurch nur geschaffen werden, wenn und so weit die stillen Reserven einer Besteuerung unterlegen haben.

## **b) Umwandlungssteuerrecht**

Das Umwandlungssteuerrecht wird unter Berücksichtigung der Vorgaben der Änderungsrichtlinie zur FusionsRL in der Fassung vom 17. Februar 2005 in seinem Anwendungsbereich auf grenzüberschreitende Vorgänge mit Beteiligung von Rechtsträgern aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums geöffnet.

Wegen des europaweiten Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes ist es in den Fällen der Umwandlung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft, natürliche Person oder eine andere Körperschaft erforderlich, dass die Besteuerung stiller Reserven der übertragenden Körperschaft sichergestellt wird. Daher ist bei der übertragenden Körperschaft der Ansatz der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert vorgesehen. Auf Antrag sind die übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen, soweit die stillen Reserven betrieblich verstrickt bleiben und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gewahrt ist. Die Übernehmerin hat die Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert anzusetzen.

Auch im Einbringungsteil wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland entsprechend durch den grundsätzlichen Ansatz des gemeinen Werts sichergestellt. Auf Antrag können in den Fällen der Betriebseinbringung die Buchwerte fortgeführt werden, wenn dadurch das inländische Besteuerungsrecht nicht beschränkt wird.

Eine wesentliche Neuerung ist, dass die bisherigen Sonderregelungen für die Besteuerung einbringungsgeborener Anteile (§ 21 UmwStG, § 8b Abs. 4 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG) und die bisherige Missbrauchsklausel (§ 26 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG) durch eine nachträgliche Besteuerung des zu Grunde liegenden Einbringungsvorgangs abgelöst wird, wenn in den Fällen der Betriebseinbringung die erhaltenen Anteile oder in den Fällen des Anteilstauschs die eingebrachten Anteile innerhalb einer Frist von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert werden. Das neue Konzept stellt einen wesentlichen Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts dar und vermeidet systematische Unstimmigkeiten des bisherigen Systems der einbringungsgeborenen Anteile. Insbesondere wird die unsystematische doppelte Besteuerung von stillen Reserven auf der Ebene des Veräußerers einbringungsgeborener Anteile und auf der Ebene der die eingebrachten Wirtschaftsgüter veräußernden Kapitalgesellschaft vermieden.

### **c) Wegzugsbesteuerung**

Der EuGH hat in seinem Urteil zu einer in der Zielsetzung unterschiedlichen, aber in ihrer verfahrensmäßigen Ausgestaltung der dem § 6 AStG ähnlichen französischen Vorschrift (Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*) in der Festsetzung und sofortigen Erhebung der Steuer auf den Wertzuwachs der Anteile im Veranlagungszeitraum des Wegzugs eine Beeinträchtigung der Rechte des Steuerpflichtigen auf Niederlassungsfreiheit innerhalb der Europäischen Gemeinschaft (Art. 43 EG) gesehen.

Mit diesem Gesetzentwurf soll § 6 AStG europarechtskonform ausgestaltet werden. Die Neuregelung geht davon aus, dass der Bundesrepublik Deutschland das Recht zusteht, den Wertzuwachs wesentlicher Beteiligungen bei Wegzug von Steuerpflichtigen zu besteuern. Die Steuer soll aber erst erhoben werden, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich einen Veräußerungsgewinn erzielt.

## **II. Besonderer Teil**

### **Zu Artikel 1 (Einkommensteuergesetz)**

#### **Zu Nummer 1 (§ 3 Nr. 40)**

#### **Zu Buchstabe a (Satz 1 Buchstabe a Satz 3 – neu –)**

Ebenso wie bei der Wertaufholung nach einer früheren steuerwirksamen Teilwertabschreibung gilt die hälftige Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen nicht, soweit in früheren Jahren ein steuerwirksamer Abzug nach § 6b EStG oder hiermit vergleichbare Abzüge vorgenommen worden sind. Vergleichbare Abzüge sind z.B. Begünstigungen nach § 30 BergbauRatG zur Förderung des Steinkohlebergbaus. § 8b Abs. 2 KStG wird entsprechend ergänzt (vgl. Artikel 2 Nr. 4).

#### **Zu Buchstabe b (Sätze 3 und 4 aufgehoben)**

Redaktionelle Anpassung infolge des Wegfalls einbringungsgeborener Anteile durch die konzeptionelle Neuausrichtung des Einbringungssteils des Umwandlungssteuergesetzes.

#### **Zu Nummer 2 (§ 4 Abs. 1)**

#### **Zu Buchstabe a (Sätze 3 bis 5 – neu –)**

Satz 3 – neu – beinhaltet eine Klarstellung zum geltenden Recht. Der bisher bereits bestehende höchstrichterlich entwickelte und von der Finanzverwaltung angewandte Entstrickungstatbestand der Aufdeckung der stillen Reserven bei Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird nunmehr gesetzlich geregelt und in das bestehende Ertragsteuersystem eingepasst. Sie dient der Sicherstellung der Aufdeckung und Besteuerung der in der Bundesrepublik Deutschland entstandenen stillen Reserven von zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern.

Zu den Entnahmen für betriebsfremde Zwecke gehört insbesondere die Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der inländischen Besteuerung freigestellt ist oder die ausländische Steuer im Inland anzurechnen ist.

Die Sätze 4 und 5 – neu – regeln den Sonderfall der Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft. Die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft kann auch hinsichtlich der Anteile, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, zur Entstrickung führen, da das Besteuerungsrecht Deutschlands an dem Betriebsstättenvermögen beschränkt wird. Nach Art. 10d Abs. 1 FusionsRL ist jedoch eine Besteuerung der Gesellschafter auf Grund der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft nicht zulässig. Satz 5 enthält entsprechend Art. 10d Abs. 2 FusionsRL eine Regelung zur Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung dieser Anteile. Für Anteile, die im Privatvermögen gehalten werden, gilt § 17 Abs. 5 EStG.

#### **Zu Buchstabe b (Satz 8)**

Korrespondierend zur Behandlung der Fälle des Verlusts des Besteuerungsrechts als Entnahme wird die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland als Einlage behandelt. Dabei ist der Wechsel von einem eingeschränkten zu einem uneingeschränkten Besteuerungsrecht (z.B. ein bisher der DBA-Anrechnungsmethode unterliegen-

des Wirtschaftsgut wird in die unbeschränkte Steuerpflicht überführt) nicht als Einlage zu behandeln, da das Wirtschaftsgut bereits steuerverstrickt war.

### **Zu Nummer 3 (§ 6 Abs. 1)**

#### **Zu Buchstabe a (Nummer 4 Satz 1)**

Die Entnahme ist grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten. Der Teilwert ist nach der Definition in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Die Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen der ertragsteuerlichen Entstrickungstatbestände (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 KStG) erfolgt einheitlich zum gemeinen Wert. Bei mehreren Wirtschaftsgütern, die zusammen einen Betrieb, Teilbetrieb oder den gesamten Anteil eines Mitunternehmers bilden, bezieht sich der gemeine Wert entsprechend den Grundsätzen der Betriebsaufgabe/Totalentnahme (§ 16 Abs. 3 EStG) auf die Sachgesamtheit; in allen anderen Fällen auf das jeweilige Wirtschaftsgut. Der gemeine Wert ist gemäß § 9 Abs. 2 BewG der Betrag, der für das Wirtschaftsgut nach seiner Beschaffenheit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die den Preis beeinflussen; ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bleiben unberücksichtigt. Der gemeine Wert erfasst auch einen Gewinnaufschlag.

#### **Zu Buchstabe b (Nummer 5 Satz 1)**

Redaktionelle Anpassung infolge der Änderungen in § 17 EStG.

#### **Zu Buchstabe c (Nummer 5a – neu –)**

§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG regelt die Bewertung derjenigen Wirtschaftsgüter, an denen ein deutsches Besteuerungsrecht begründet wird (Verstrickung). Die stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter können im Überführungszeitpunkt im abgebenden Staat besteuert worden sein. Statt der historischen (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten hat der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut dann mit dem Wert anzusetzen, den der abgebende Staat im Rahmen seiner Besteuerung angesetzt hat (Wertverknüpfung). Der Wertansatz ist auf den gemeinen Wert begrenzt. Neues Abschreibungspotenzial wird danach nur geschaffen, wenn und soweit die stillen Reserven einer Besteuerung unterlegen haben. In allen anderen Fällen sind die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten fortzuführen.

In den Fällen, in denen die ausländische Besteuerung des Verbringensvorgangs auf Grund einer aufschiebenden Bedingung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, ist eine rückwirkende Korrektur des Wertansatzes vorgesehen.

Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG findet gem. § 8 Abs. 1 KStG auch auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen Anwendung.

### **Zu Nummer 4 (§ 17)**

#### **Zu Buchstabe a (Absatz 2 Satz 3 – neu –)**

In den Fällen des Zuzugs eines Steuerpflichtigen wird sichergestellt, dass bei der Ermittlung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung von verstrickten Anteilen nicht die ursprünglichen Anschaffungskosten, sondern der Wert, den der Wegzugsstaat einer § 6 AStG vergleichbaren Wegzugsbesteuerung unterworfen hat, berücksichtigt wird (Wertverknüpfung). Der Wert ist auf den gemeinen Wert begrenzt.

### **Zu Buchstabe b (Absatz 4 Satz 1)**

Absatz 4 zählt die veräußerungsgleichen Tatbestände auf, nämlich die Kapitalherabsetzung, wenn das Kapital zurückgezahlt wird, und die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG. Als veräußerungsgleicher Tatbestand gilt auch die verdeckte Einlage, vgl. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG.

### **Zu Buchstabe c (Absätze 5 bis 7 – neu –)**

#### Zu Absatz 5

Durch die Änderung in Absatz 5 wird in den Fällen der identitätswahrenden Sitzverlegung das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland sichergestellt. Die Anteile gelten als zum gemeinen Wert veräußert, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland am Gewinn aus der Veräußerung der Anteile beschränkt oder ausgeschlossen wird.. Nicht unter diese Veräußerungsfiktion fallen jedoch Sitzverlegungen einer Europäischen Gesellschaft und Sitzverlegungen in einen anderen EU-Mitgliedstaat, da nach Art. 10d Abs. 1 FusionsRL eine Besteuerung der Gesellschafter auf Grund der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft nicht zulässig ist. Werden die Anteile an einer solchen Gesellschaft später veräußert, kann die Bundesrepublik Deutschland – entsprechend Art. 10 Abs. 2 FusionsRL – den Veräußerungsgewinn ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung so besteuern, als hätte die Sitzverlegung nicht stattgefunden. Gleiches gilt auch für Sitzverlegungen anderer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften innerhalb des Gebiets der Europäischen Union.

#### Zu Absatz 6

Hat der Steuerpflichtige im Rahmen eines Umwandlungs- oder Einbringungsvorgangs für Anteile i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG als Gegenleistung Anteile erhalten, die nicht zu einer Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG führen, sind diese Anteile gleichwohl steuerverstrickt. Die Regelung ist erforderlich, damit die Steuerpflicht durch einen Umwandlungs- oder Einbringungsvorgang nicht umgangen werden kann.

#### Zu Absatz 7

Durch die Einführung des Absatzes 7 wird sichergestellt, dass auch die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Genossenschaften, insbesondere an Europäischen Genossenschaften, von § 17 EStG erfasst werden.

### **Zu Nummer 5 (§ 20 Abs. 1 Nr. 2)**

Redaktionelle Anpassung auf Grund des erweiterten Anwendungsbereichs des § 27 KStG (Artikel 2 Nr. 9) und aufgrund der Streichung des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG (Art. 2 Nr. 10).

### **Zu Nummer 6 (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f Satz 2)**

Redaktionelle Anpassung auf Grund der Änderung des § 8 Abs. 2 KStG (Artikel 2 Nr. 3).

### **Zu Nummer 7 (§ 52)**

### **Zu Buchstabe a (Absatz 3 Satz 5)**

Die Ergänzung stellt klar, dass auch in den Fällen des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht auf Grund der Verlegung des Wohnsitzes oder des Sitzes im Rahmen des § 2a EStG

eine Nachversteuerung zu erfolgen hat. Damit wird von dem in Artikel 10 Abs. 1 Satz 2 FusionsRL eingeräumten Befugnissen Gebrauch gemacht.

#### **Zu Buchstabe b (Absatz 4b Satz 2 – neu –)**

Nach der Neukonzeption des sechsten Teils des Umwandlungssteuergesetzes entstehen künftig keine einbringungsgeborene Anteile mehr. Die bisherigen Sonderregelungen für einbringungsgeborene Anteile sind für Anteile weiter anzuwenden, die noch nach den Regelungen für Einbringungen des bisher geltenden Umwandlungssteuergesetzes entstanden sind.

#### **Zu Buchstabe c (Absatz 8b – neu –)**

Die Regelung enthält den zeitlichen Anwendungsbereich.

#### **Zu Buchstabe d (Absatz 16 Satz 1)**

Die Regelung enthält den zeitlichen Anwendungsbereich.

### **Zu Artikel 2 (Körperschaftsteuergesetz)**

#### **Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Redaktionelle Anpassung der Inhaltsübersicht auf Grund der Neufassung der §§ 12 und 40 KStG.

#### **Zu Nummer 2 (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2)**

##### Zu Nummer 1

Der Katalog der unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG fallenden Gesellschaften (Kapitalgesellschaften) wird um die Europäische Gesellschaft erweitert. Durch die Einfügung des Wortes „insbesondere“ ist klargestellt, dass es sich nicht um eine abschließende Aufzählung von Gesellschaftsformen handelt. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig können danach auch solche Gesellschaften sein, die zwar nicht nach deutschem oder europäischem Recht gegründet worden sind, die aber nach ihrem Gründungsstatut einer Kapitalgesellschaft entsprechen (Typenvergleich). Auf diese Gesellschaften finden über § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG die für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen (z.B. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG, § 8a KStG) Anwendung.

##### Zu Nummer 2

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG ist die Europäische Genossenschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Deutschland hat. Da die Europäische Genossenschaft zu den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gehört, finden auf sie die für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften geltenden Vorschriften (z.B. §§ 5 Abs. 1 Nr. 10, § 5 Abs. 1 Nr. 14, 22 und 25 KStG) bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen Anwendung.

#### **Zu Nummer 3 (§ 8 Abs. 2)**

Absatz 2 bestimmt, dass bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Das

bisherige Merkmal der Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches wird aufgegeben und hat für die Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte keine Bedeutung mehr.

#### **Zu Nummer 4 (§ 8b)**

##### **Zu Buchstabe a (Absatz 2)**

##### **Zu Doppelbuchstabe aa (Satz 3)**

Redaktionelle Anpassung infolge der Neukonzipierung des Einbringungsteils im Umwandlungssteuergesetz.

##### **Zu Doppelbuchstabe bb (Satz 5 – neu –)**

§ 8b Absatz 2 sieht in der bisherigen Fassung bereits eine Ausnahme von der Steuerbefreiung für einen Veräußerungsgewinn aus einer Beteiligung vor, soweit früher eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen worden ist. Die Regelung wird systemkonform auf Abzugsbeträge nach § 6b EStG ausgedehnt. Die Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen gilt danach nicht, soweit in früheren Jahren ein steuerwirksamer Abzug nach § 6b EStG oder vergleichbare Abzüge vorgenommen worden sind. Unter vergleichbare Abzüge fallen z.B. Begünstigungen nach § 30 BergbauRatG zur Förderung des Steinkohlebergbaus.

##### **Zu Buchstabe b (Absatz 4 – aufgehoben –)**

Infolge der Neukonzeption des Einbringungsteils entstehen keine neuen einbringungsgeborenen Anteile mehr. Die besonderen Regelungen für einbringungsgeborene Anteile in § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG und in § 8b Abs. 4 KStG können daher aufgehoben werden. Der Verkauf der aus der Einbringung entstandenen Anteile führt künftig nach § 22 UmwStG zu einer rückwirkenden Korrektur des Einbringungsvorgangs.

#### **Zu Nummer 5 (§ 9 Abs. 1 Nr. 1)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung an die Änderung in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

#### **Zu Nummer 6 (§ 11 Abs. 1 und 7)**

Redaktionell wird die Vorschrift an die Änderung in § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG angepasst.

#### **Zu Nummer 7 (§ 12)**

Die Neuregelung des § 12 enthält einen allgemeinen Entstrickungstatbestand für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Die Regelung ist eine Klarstellung zum geltenden Recht. Bisher bereits bestehende gewohnheitsrechtliche bzw. höchstrichterlich entwickelte Besteuerungstatbestände werden gesetzlich erfasst und in das bestehende Ertragssteuersystem eingepasst.

##### Absatz 1

Die Entstrickung im Rahmen des § 12 KStG führt wie die Entstrickung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zur Aufdeckung der stillen Reserven unter Zugrundelegung des gemeinen Werts. Dabei wird grundsätzlich zwischen dem Verlust oder der Beschränkung des deutschen Besteuerrechts an Einzelwirtschaftsgütern und an Sachgesamtheiten unterschieden;

auf die Begründung zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wird insoweit verwiesen. Erfasst werden ausschließlich betrieblich veranlasste Entstrickungsvorgänge. Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hat als Spezialregelung deshalb Vorrang vor der allgemeinen Entstrickungsregelung in § 12 KStG. § 12 KStG geht für Körperschaften, Personenvereinigungen und Personenmassen dem § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vor.

Die Entstrickungsregelung des § 12 KStG umfasst insbesondere folgende Sachverhaltsgestaltungen:

- in denen ein Rechtsträgerwechsel (durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge) stattfindet,
- Vermögen die betriebliche Sphäre verlässt,
- die Steuerpflicht endet oder
- Wirtschaftsgüter dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden.

Die Gewährung einer Körperschaftsteuerbefreiung gem. § 5 KStG stellt keinen Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts dar. Die Gewährung einer Steuerbefreiung erfolgt gerade in Ausübung des Besteuerungsrechts. Die Rechtsfolgen bei Beginn oder Erlöschen einer Steuerbefreiung ergeben sich daher aus § 13 KStG. Eine Versteuerung der stillen Reserven nach § 12 KStG findet nicht statt.

Zur Regelung für im Betriebsvermögen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gehaltene Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen der Sitzverlegung wird auf die Begründung zu § 17 Abs. 5 EStG verwiesen.

#### Absatz 2

Absatz 2 der Regelung knüpft an § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG in der bisherigen Fassung an. Danach kann bei einem beschränkt Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen das inländische Vermögen einer Betriebsstätte als Ganzes auf einen anderen ausländischen Rechtsträger steuerneutral übertragen werden. Solche und vergleichbare Vorgänge sind auch künftig denkbar, da sich die im Umwandlungssteuergesetz vorgesehene Öffnung für grenzüberschreitende und ausländische Vorgänge nur auf die Europäische Union und den Europäischen Wirtschaftsraum erstreckt.

Durch die Neufassung des Absatzes 2 sind wie bisher nicht vom Umwandlungssteuergesetz erfasste Übertragungsvorgänge steuerneutral möglich, wenn der Übertragungsvorgang zwischen Rechtsträgern desselben ausländischen Staates mit einer Verschmelzung im Sinne des § 2 des UmwG vergleichbar ist und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den übertragenen Wirtschaftsgütern nicht beschränkt wird. Damit geht die Regelung über das bisherige Betriebsstättenerfordernis hinaus, sofern deutsche Besteuerungsrechte gewahrt bleiben.

#### Absatz 3

In Anlehnung an die bisherige Regelung in § 12 Abs. 1 KStG regelt Absatz 3 die Rechtsfolgen der Sitzverlegung einer Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung. Die Sitzverlegung führt zur Auflösung und zur Anwendung der Rechtsfolgen des § 11 KStG, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum verloren geht oder die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung dadurch nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einem anderen Staat als außerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig anzusehen ist.

Die Regelung erfasst sämtliche Körperschaften, Vermögensmassen oder Personenvereinigungen unabhängig davon, nach welchem Gründungsstatut sie entstanden sind. Unerheblich ist auch, ob das jeweils maßgebliche Gesellschaftsrecht der Gründungstheorie oder der Sitztheorie folgt.

Die steuerlichen Wirkungen der Auflösung für den Anteilseigner bzw. Gesellschafter richten sich nach allgemeinen Grundsätzen (z.B. § 17 Abs. 4 EStG).

### **Zu Nummer 8 (§ 14 Abs. 1)**

Redaktionelle Anpassung auf Grund der Änderung in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Organgesellschaft kann auch eine Europäische Gesellschaft sein.

### **Zu Nummer 9 (§ 27)**

#### **Zu Nummer 9 – 11 (§ 27 – 29)**

##### Allgemeines

Der Anwendungsbereich der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto wird auf das Gebiet der Europäischen Union ausgedehnt. Danach kann künftig für den inländischen Empfänger einer ausländischen Dividende ermittelt werden, ob es sich bei der Ausschüttung ganz oder teilweise um die Rückzahlung von Einlagen handelt. Da die erforderlichen Angaben anders als bei im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften, im Regelfall nicht vorliegen, ist zur Ermittlung der Einlagenrückgewähr ein besonderes Feststellungsverfahren vorgesehen.

Des Weiteren werden künftig bei grenzüberschreitenden Umwandlungen oder bei Sitzverlegungen ins Inland, die im Ausland geleisteten Einlagen bei der Ermittlung des Einlagekontos mit berücksichtigt. Dafür muss die Gesellschaft auch hier nachweisen, in welcher Höhe offene oder verdeckte Einlagen geleistet und ggf. bereits zurückgezahlt worden sind.

#### **Zu Buchstabe a (Abs. 1 Satz 3 und Satz 4 – neu –)**

Leistungen einer Kapitalgesellschaft, für die nach der Differenzrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG das Einlagekonto als verwendet gilt, werden als „Einlagenrückgewähr“ legal definiert. Ein unmittelbarer Abzug einer Leistung vom Einlagekonto (Direktzugriff) wird nicht mehr zugelassen. Dies gilt auch für die Rückzahlung von Nennkapital. Bisher war für Zahlungen, die handelsrechtlich oder gesellschaftsrechtlich als Rückzahlung bestimmter Einlagebeträge anzusehen sind, z.B. für die Rückzahlung von Nachschüssen des Anteilseigners i.S.d. § 26 GmbHG, die nicht zur Deckung eines Verlusts an Stammkapital erforderlich sind, nach der Verwaltungsauffassung ein Direktzugriff zugelassen. auf diese handelsrechtliche Einordnung kommt es künftig nicht mehr an. Die Ausdehnung der Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto auf Sachverhalte im Ausland würde es sonst erforderlich machen, ausländische Rechtsordnungen darauf zu überprüfen, ob in einzelnen Fällen ein Direktzugriff möglich ist oder nicht. Zur Verwaltungsvereinfachung und zur Vermeidung von Gestaltungen wird der Direktzugriff daher generell nicht mehr zugelassen.

Darüber hinaus wird klargestellt, dass das steuerliche Einlagekonto durch Leistungen der Gesellschaft nicht negativ werden kann. Die Verringerung des steuerlichen Einlagekontos durch Mehrabführungen gem. § 27 Abs. 6 KStG oder auf Grund von Festschreibungen (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG) bleibt unberührt; hier kann es auch weiterhin zu einem negativen Bestand kommen.

#### **Zu Buchstabe b (Abs. 2 Satz 3 – neu –)**

Für Fälle, in denen am Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums kein Einlagekonto festzustellen war, weil die unbeschränkte Steuerpflicht erst im laufenden Veranlagungszeitraum begründet wird, ist auf den Tag des Beginns der unbeschränkten Steuerpflicht eine gesonderte Feststellung des Einlagekontos vorzunehmen. Diese Regelung erfasst insbesondere Fälle, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht durch Sitzverlegung aus dem Ausland begründet wird. In der erstmaligen Feststellung wird der Bestand des steuerli-

chen Einlagekontos so festgestellt, wie er sich ergeben hätte, wenn die Gesellschaft von Anfang an der unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hätte.

Die Regelung gilt außer in den vorgenannten Fällen auch für Neugründungen.

#### **Zu Buchstabe c (Absatz 7)**

Der Anwendungsbereich des Absatzes 7 wird auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen beschränkt. Für Gesellschaften, die nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, gilt der neue Absatz 8.

#### **Zu Buchstabe d (Absatz 8 – neu –)**

Leistungen einer Kapitalgesellschaft führen beim Empfänger grundsätzlich zu Einnahmen aus Kapitaleinkünften, die im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens zu versteuern sind. Ausgenommen sind Leistungen, für die das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt (Einlagenrückgewähr). Die Regelungen des § 27 KStG sehen bisher die Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos nur für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften vor. Für Leistungen einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft kann daher nicht im Wege der so genannten „Differenzrechnung“ ermittelt werden, ob eine Einlagenrückgewähr vorliegt. Für diese Gesellschaften wird nunmehr die Möglichkeit eröffnet nachzuweisen, dass eine Zahlung an den Anteilseigner nach den Grundsätzen der Differenzrechnung als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist. Anhand der vorgelegten Unterlagen ermittelt und bescheinigt die zuständige Finanzbehörde die Höhe der Einlagenrückgewähr.

Wird Nennkapital zurückgezahlt, das durch Umwandlung von Rücklagen entstanden ist, ist § 7 Abs. 2 KapErhStG anzuwenden. Das bedeutet, dass Rückzahlungen des Nennkapitals, die bei den Anteilseignern zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen, weil sie innerhalb von 5 Jahren nach einer Kapitalerhöhung vorgenommen worden sind, aus der Berechnung des § 27 Abs. 8 KStG auszunehmen sind. Entsprechend ist der Betrag, um den das Nennkapital herabgesetzt worden ist, bei der Ermittlung des maßgebenden Bestandes des Einlagekontos auch nicht nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG hinzuzurechnen.

#### **Zu Nummer 10 (§ 28 Abs. 2 Satz 2)**

Die Änderung steht im Zusammenhang mit der Änderung in § 27 Abs. 1 KStG (vgl. Nummer 9). Die Herabsetzung des Nennkapitals führt gem. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu einem ausschüttbaren Gewinn (soweit das Nennkapital aus der Umwandlung von Gewinnrücklagen stammt – Sonderausweis) oder zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto. Bisher war für die Rückzahlung des herabgesetzten Nennkapitals ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto geregelt. Auf die Rückzahlung des Nennkapitals sind nunmehr die allgemeinen Regeln des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG anzuwenden. Es kommt also nicht mehr zu einem Direktzugriff.

#### **Zu Nummer 11 (§ 29)**

#### **Zu Buchstabe a (Absatz 5)**

Der Anwendungsbereich des Absatzes 5 wird auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen beschränkt. Für Gesellschaften, die nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, gilt der neue Absatz 6.

#### **Zu Buchstabe b (Absatz 6)**

In Zukunft können an den in § 29 KStG genannten Umwandlungsvorgängen vermehrt auch übertragende Gesellschaften beteiligt sein, für die bislang kein Einlagekonto festzustellen war (insb. ausländische Gesellschaften). In diesen Fällen wird für die Ermittlung der in das Einlagekonto der übernehmenden inländischen Gesellschaft übergehenden Beträge der Bestand der noch vorhandenen Beträge aus geleisteten offenen und verdeckten Einlagen bei der übertragenden Gesellschaft zu Grunde gelegt. Für die Ermittlung der maßgeblichen Beträge gelten die Verfahrensgrundsätze des neu eingeführten § 27 Abs. 8 KStG sinngemäß (vgl. Nr. 9 Buchst. c).

## **Zu Nummer 12 (§ 34)**

### **Zu Buchstabe a (Absatz 1)**

Die Regelung enthält die allgemeine Anwendungsregelung für das KStG.

### **Zu Buchstabe b (Absatz 7a – neu –)**

Wie für die Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG (vgl. Artikel 1 Nr. 7 Buchstabe c) ist mit der Umstellung des Systems im sechsten Teil des Umwandlungssteuergesetzes der Wegfall der besonderen Regelungen für einbringungsgeborene Anteile verknüpft. Die bisherigen Regelungen sind danach weiter anzuwenden, wenn die betroffenen Anteile noch nach den Regelungen für Einbringungen des bisher geltenden Umwandlungssteuergesetzes entstanden sind.

Werden Anteile veräußert, die von einem nicht durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Einbringenden zu einem Wert unterhalb des Teilwerts erworben worden sind (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG), sind die bisherigen Regelungen weiter anzuwenden, wenn für den Einbringungsverfahren durch die nicht begünstigte Person noch das bisher geltende Umwandlungssteuergesetz anzuwenden war.

## **Zu Nummer 13 (§ 37 Abs. 3)**

Die Nachsteuerregelung des § 37 Abs. 3 KStG bisheriger Fassung bewirkt, dass das noch aus dem Anrechnungsverfahren stammende Körperschaftsteuerguthaben erst bei der Ausschüttung an eine natürliche Person als Letztempfänger ohne Nachbelastung endgültig angerechnet werden kann. Zwischenzeitlich ist die Höhe des Körperschaftsteuerguthabens, das innerhalb eines einzigen Veranlagungszeitraums realisiert werden kann, allgemein durch Einführung des § 37 Abs. 2a Nr. 2 KStG begrenzt worden. Es kann nicht mehr durch eine einzige Ausschüttung innerhalb eines Konzerns zu einer vollständigen Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens kommen. Auf die Nachsteuerregelung in Konzernfällen, die genau auf solche Gestaltungen abstellt, kann daher künftig verzichtet werden.

## **Zu Nummer 14 (§ 40 Abs. 5 bis 7 – neu –)**

Die neuen Absätze 5 bis 7 regeln die Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02 in Fällen der Vermögensübertragung auf eine Gesellschaft, die im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

### Absatz 5

Absatz 5 enthält die Grundsatzregelung für Fälle der Gesamtrechtsnachfolge (§ 1 Abs. 1 Buchst. a UmwStG), in denen das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft übergeht und für alle Fälle, in denen eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder Personenvereinigung ihren Sitz ins Ausland verlegt. In diesen Fällen, wird die Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung - vergleichbar mit Liquidationsfällen - so

ermittelt, als hätte die Gesellschaft ihr im Zeitpunkt des Vermögensübergangs bzw. im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandenes Vermögen – mit Ausnahme des Nennkapitals – für eine Gewinnausschüttung verwendet.

#### Absätze 6 und 7

Ist die übernehmende Gesellschaft innerhalb der Europäischen Union unbeschränkt steuerpflichtig, oder erfolgt die Sitzverlegung in einen anderen Staat der Europäischen Union, gelten für die Anwendung der §§ 37 und 38 KStG Sonderregelungen, durch die eine Gleichbehandlung mit reinen Inlandssachverhalten erreicht wird.

Für das Körperschaftsteuerguthaben wird anstelle der Realisierung im Wege der Ausschüttungsfiktion die für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften geltende Regelung des § 37 KStG angewandt. Für jeden Veranlagungszeitraum, in dem eine Gewinnausschüttung erfolgt ist, kann die Gesellschaft dann eine Körperschaftsteuererklärung abgeben, auf deren Grundlage das Körperschaftsteuerguthaben festgesetzt wird.

Die durch Anwendung der Grundregelung festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbeträge auf das EK 02 werden jährlich bis zum allgemeinen Auslaufen der Übergangsregelungen aus dem Anrechnungsverfahren zinslos gestundet. Eine Erhebung der Steuer, die auf diese Erhöhungsbeträge entfällt, ist aber abhängig davon, ob bei der übernehmenden (ausländischen) Gesellschaft nach den im Inland geltenden Grundsätzen eine Verwendung von EK 02 stattgefunden hat. Wenn die übernehmende Gesellschaft (als Rechtsnachfolgerin) nachweist, dass kein EK 02 verwendet worden ist, z.B. weil im fraglichen Veranlagungszeitraum keine Ausschüttung vorgenommen wurde, wird der festgesetzte Betrag jeweils für ein weiteres Jahr gestundet. Die Überprüfung wird jährlich wiederholt bis zum Ende des in § 38 Abs. 2 KStG geregelten Übergangszeitraums. Zu diesem Zeitpunkt noch nicht verwendete Beträge werden endgültig nicht erhoben.

Da die Sonderregelung auf Sachverhalte innerhalb der Europäischen Union beschränkt ist, ist die Stundung z.B. zu widerrufen, wenn die Gesellschaft, deren Körperschaftsteuererhöhungsbeträge gestundet worden sind, ihren Sitz außerhalb des Hoheitsgebiets der Mitgliedstaaten der Europäischen Union verlegt.

### **Zu Artikel 3 (Gewerbsteuergesetz)**

#### **Zu Nummer 1 (§ 2)**

Die Einfügung des Wortes „insbesondere“ stellt klar, dass auch Gesellschaften Steuergegenstand sein können, die nicht nach deutschem Recht gegründet worden sind, aber nach ihrem Gründungsstatut einer Kapitalgesellschaft entsprechen (Typenvergleich); dies entspricht der bisherigen Regelung in A 13 Abs. 2 GewStR. Die Änderung hinsichtlich der Europäischen Genossenschaften entspricht der Änderung in § 1 Abs. 1 KStG.

#### **Zu Nummer 2 (§ 36 GewStG)**

Die Regelung enthält die allgemeine Anwendungsregelung für das GewStG.

### **Zu Artikel 4 (Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung)**

#### **Zu Nummer 1 (§ 25 GewStDV)**

Redaktionelle Anpassung infolge der Einfügung der Europäischen Genossenschaften im GewStG.

### **Zu Nummer 2 (§ 36 GewStDV)**

Die Regelung enthält die allgemeine Anwendungsregelung für die GewStDV.

### **Zu Artikel 5 (Umwandlungssteuergesetz)**

#### **Zur Inhaltsübersicht**

Vor dem ersten Abschnitt wird eine Inhaltsübersicht eingefügt.

#### **Zum ersten bis fünften Teil**

#### **Allgemeines**

Der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes erstreckt sich künftig nicht mehr nur auf inländische Umwandlungen, sondern auf auch das Gebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums. Das Umwandlungssteuergesetz erfasst künftig Umwandlungsvorgänge zwischen Rechtsträgern, die in einem (oder verschiedenen) Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sind.

Im Umwandlungsteil (zweiter bis fünfter Teil) bleibt es bei dem Grundsatz, dass die Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes an gesellschaftsrechtliche Umwandlungsvorgänge anknüpft. Solche Vorgänge können sich einmal aus dem Umwandlungsgesetz aber auch auf Grund vergleichbarer „EU/EWR“-ausländischer Vorschriften oder auf Grund vergleichbarer Vorschriften in Verordnungen der Europäischen Union ergeben.

Wegen des EU/EWR-weiten Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes ist in den Fällen der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person bei der übertragenden Körperschaft der Ansatz des gemeinen Werts der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz vorgesehen (§ 3 Abs. 1 UmwStG). Auf Antrag sind die übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen, wenn die stillen Reserven betrieblich verstrickt bleiben und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gewahrt ist (§ 3 Abs. 2 UmwStG). Damit ist die Besteuerung stiller Reserven der übertragenden Körperschaft sichergestellt.

Die strikte Anknüpfung der Umwandlungsvorgänge an die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wird aufgegeben. Umwandlungen können grundsätzlich nur entweder zum gemeinen Wert oder zum Buchwert vollzogen werden. Ein Zwischenwertansatz ist nicht mehr vorgesehen. Die Regelungen berücksichtigen auch die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Grund der ÄnderungsRL zur FusionsRL im Anhang zu Art. 3 Buchst. a FusionsRL. Es handelt sich dabei um Gesellschaften, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, der Körperschaftsteuer unterliegen und von einem anderen Mitgliedstaat auf Grund seiner Beurteilung der zivilrechtlichen Merkmale als steuerlich transparent betrachtet werden (steuerlich transparente Gesellschaft).

Die Regelungen zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses (§ 4 und § 5 UmwStG) werden an den umfassenden Anwendungsbereich des neu gefassten Umwandlungssteuergesetzes

angepasst. Dabei wird insbesondere das deutsche Besteuerungsrecht an den offenen Rücklagen der Übertragenden sichergestellt. Die offenen Rücklagen werden dem Anteilseigner als Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des EStG zugerechnet (§ 7 UmwStG), die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Im Übernahmeergebnis erfasst werden auch stille Reserven im Betriebsvermögen der Übertragerin, die nicht der deutschen Besteuerung unterliegen, die sich aber bei einer Veräußerung der Beteiligung an der Übertragerin auf den Veräußerungsgewinn auswirken würden ("neutrales Vermögen"). Das sind z.B. stille Reserven im Vermögen einer ausländischen Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft, wenn der Gewinn der Betriebsstätte durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der deutschen Besteuerung freigestellt ist. Bei der Ermittlung des Übernahmegewinns sind Wirtschaftsgüter dieses "neutralen Vermögens" mit den gemeinen Werten anzusetzen (§ 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG).

Auch beim Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft durch Verschmelzung, Spaltung oder Teilübertragung hat die übertragende Körperschaft die übergehenden Wirtschaftsgüter in ihrer Schlussbilanz im Grundsatz mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 11 Abs. 1 UmwStG). Der Ansatz des Buchwerts kommt in Betracht, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter sichergestellt ist (§ 11 Abs. 2 UmwStG). Die Übernehmerin hat die Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Werten anzusetzen (§ 12 Abs. 1 UmwStG). Ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust bleibt steuerlich außer Ansatz. Damit wird den Vorgaben des Art. 7 FusionsRL Rechnung getragen. Entsprechend der Regelung in § 8b Abs. 3 KStG gelten 5 vom Hundert des Übernahmegewinns als nichtabziehbare Betriebsausgaben.

Ein bestehender Verlustvortrag der Übertragerin geht nicht auf die Übernehmerin über (§ 12 Abs. 3 UmwStG). Die Übertragerin kann bestehende Verlustvorträge durch Ansatz des gemeinen Werts der übergehenden Wirtschaftsgüter in ihrer Schlussbilanz verrechnen.

Die Anteile an der übertragenden Körperschaft gelten beim Anteilseigner als zum gemeinen Wert veräußert und die Anteile an der übernehmenden Körperschaft als zu diesem Wert angeschafft (§ 13 Abs. 1 UmwStG). Auch hier kann auf Antrag der Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft angesetzt werden, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland sichergestellt ist (§ 13 Abs. 2 UmwStG). Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft treten dann in die "Rechtsstellung" der Anteile an der übertragenden Körperschaft ein. Im Hinblick auf Art. 8 FusionsRL ist ein Buchwertansatz für Umwandlungen, die unter den Anwendungsbereich der FusionsRL fallen, auch dann möglich, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland verloren geht. In diesem Fall ist aber entsprechend Art. 8 Abs. 6 FusionsRL der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile so zu versteuern, wie der Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile. Dies gilt unabhängig von eventuell entgegenstehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Die Regelungen zur Spaltung werden im Grundsatz materiell unverändert übernommen.

Bei einer Sitzverlegung, die nicht zur Auflösung der Gesellschaft führt (identitätswahrende Sitzverlegung), gelten für Wirtschaftsgüter, an denen Deutschland im Rahmen der Sitzverlegung das Besteuerungsrecht verliert, die allgemeinen Entstrickungsregelungen. Es kommt zur Aufdeckung der stillen Reserven auf der Grundlage des gemeinen Werts (§ 4 Abs. 1 EStG und § 12 KStG).

Kommt es im Rahmen der Sitzverlegung zum Ausschluss oder zur Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland am Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft, ist in § 17 Abs. 5 EStG ein Entstrickungstatbestand vorgesehen, wonach der Vorgang auf der Ebene der Anteilseigner einer Veräußerung der Anteile zum gemeinen Wert gleichgestellt wird. Dies gilt nicht für Vorgänge, die unter den Anwendungsbereich der FusionsRL fallen. Für solche Anteile sieht der Gesetzentwurf ungeachtet

der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Veräußerungsgewinnbesteuerung bei einer späteren Veräußerung vor.

Das Umwandlungssteuergesetz wird insgesamt neu gefasst, da mit Ausnahme des bereits weggefallenen § 14 und des § 28 (Ermächtigung) sämtliche Vorschriften geändert werden.

## **Zu § 1**

### Allgemeines

Die Vorschriften des zweiten bis siebten Teils des bisher geltenden Umwandlungssteuergesetzes sind nur anwendbar, wenn es sich bei der Umwandlung um einen Vorgang i.S.d. § 1 Umwandlungsgesetzes handelt (§ 1 Abs. 1 UmwStG) und die beteiligten Körperschaften der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (§ 1 Abs. 5 UmwStG). Die Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes setzt danach die Ansässigkeit des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers im Inland voraus (doppelte Ansässigkeitsvoraussetzung). Auch der bisherige achte, neunte und zehnte Teil des Umwandlungssteuergesetzes gehen – mit Ausnahme des § 23 UmwStG – von einer Ansässigkeit des übernehmenden Rechtsträgers im Inland aus.

An dem doppelten Ansässigkeitskriterium wird grundsätzlich festgehalten; allerdings erstreckt sich der Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes künftig nicht mehr nur auf inländische Umwandlungen, sondern auf das gesamte Gebiet der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums. Das Umwandlungssteuergesetz erfasst künftig Umwandlungsvorgänge zwischen solchen Rechtsträgern, die in einem (oder in verschiedenen) Mitgliedsstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sind.

Besondere Regelungen zur Sitzverlegung sind im Umwandlungssteuergesetz nicht vorgesehen. Soweit es im Zusammenhang mit einer identitätswahrenden Sitzverlegung zum Verlust des deutschen Besteuerungsrechts an Wirtschaftsgütern kommt, greifen die allgemeinen Entstrickungstatbestände (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 KStG). Der Verlust des deutschen Besteuerungsrechts an den Anteilen einer Gesellschaft wird durch die besonderen Entstrickungstatbestände in § 17 Abs. 5 und § 4 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG sowie § 12 2. Halbsatz KStG erfasst.

### Absatz 1

In Absatz 1 sind die Umwandlungsvorgänge abschließend aufgezählt, die unter den zweiten bis fünften Teil fallen. Gesellschaftsrechtlich knüpft das Umwandlungssteuergesetz weiterhin an die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben des § 1 UmwG an. Grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge – die Verschmelzung, die Spaltung und den Formwechsel – fallen auch dann unter den sachlichen Anwendungsbereich UmwStG, wenn sie auf einer mit dem nationalen UmwG vergleichbaren Vorschrift ausländischen Rechts beruhen.

Der grenzüberschreitende Vorgang muss seinem Wesen nach einem der Umwandlungsarten des deutschen UmwG entsprechen. Die Vergleichbarkeitsprüfung umfasst sowohl die Rechtsfolgen des Umwandlungsvorgangs (z. B. Auflösung ohne Abwicklung, Gesamtrechtsnachfolge) als auch die beteiligten Rechtsträger (Typenvergleich). Zu berücksichtigen sind auch Regelungen zu baren Zuzahlungen. Innerhalb des Gebiets der Europäischen Union sind die Rechtsordnungen hinsichtlich der Verschmelzung nationaler Aktiengesellschaften (vgl. Dritte Richtlinie 78/855/EWG vom 9. Oktober 1978) und der Spaltung nationaler Aktiengesellschaften (vgl. Sechste Richtlinie 82/891/EWG vom 17. Dezember 1982) bereits weitgehend harmonisiert. Das UmwStG gilt auch für vergleichbare Vorschriften in den Verordnungen der europäischen Union. Derzeit enthalten nur die SE-Verordnung (Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001, ABl. EU Nr. L 294 S. 1, zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004, ABl. EU Nr. L 168 S. 1, und die SCE-Verordnung (Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli

2003, ABI. EU Nr. L 207 S. 1) vergleichbare Vorschriften zur Gründung einer Europäischen Gesellschaft bzw. Genossenschaft.

Das Vergleichbarkeitskriterium, das in grenzüberschreitenden Vorgängen erfüllt sein muss, gilt auch für rein nationale, nicht im UmwG geregelte Umwandlungsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 2 UmwG (vgl. Buchstabe c).

#### Absatz 2

Die Anforderungen an die am Umwandlungsvorgang beteiligten Rechtsträger sind abschließend in Absatz 2 definiert.

An einem Umwandlungsvorgang beteiligte Gesellschaften müssen, nach dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraum gegründet worden sein oder gegründet werden (bei Umwandlung durch Neugründung) und in einem solchen Staat ihren statutarischen Sitz haben bzw. nehmen. Der Gründungsstaat und der Sitzstaat müssen nicht identisch sein. Der Ort der Geschäftsleitung einer an einem Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaft muss sich im Zeitpunkt der Umwandlung ebenfalls innerhalb des Gebiets der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums befinden. Eine Europäische Gesellschaft oder Genossenschaft gilt grundsätzlich als eine nach den o.g. Grundsätzen gegründete Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Gebiets der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums. Natürliche Personen müssen den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums haben. Sie dürfen jedoch nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einem dritten Staat als außerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten ansässig anzusehen sein.

In den Fällen der Verschmelzung oder Spaltung ist auf der Ebene des Anteilseigners § 13 UmwStG unabhängig davon anzuwenden, ob beim übertragenden und übernehmenden Rechtsträger die o.g. Ansässigkeitserfordernisse erfüllt sind. Dies bedeutet, dass in den Fällen der Verschmelzung unter Beteiligung von in Drittstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften für den inländischen Gesellschafter unter den Voraussetzungen von § 13 Abs. 2 UmwStG eine Fortführung der Buchwerte bzw. Anschaffungskosten möglich ist.

#### Absatz 3

In Absatz 3 sind die Einbringungsvorgänge abschließend aufgezählt, die unter den sechsten bis achten Teil fallen. Hierzu gehören neben den Umwandlungsfällen auf der Grundlage von § 1 UmwG auch die Fälle der Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge und des Anteilstausches. Im Hinblick auf grenzüberschreitende Einbringungsvorgänge gelten die Ausführungen zu Absatz 1.

#### Absatz 4

Auch für die Umstrukturierungsvorgänge des sechsten bis achten Teils wird die doppelte Ansässigkeit der am Umstrukturierungsvorgang beteiligten Rechtsträger in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum vorausgesetzt. Dies bedeutet, dass in den Fällen des Formwechsels die umwandelnde Gesellschaft und in den übrigen Umwandlungsfällen sowie den Einbringungen durch Einzelrechtsnachfolge sowohl der Einbringende als auch die übernehmende Gesellschaft die Ansässigkeitserfordernisse von Absatz 2 erfüllen müssen.

Beim Anteilstausch müssen allerdings nicht der Einbringende, sondern der erwerbende und der erworbene Rechtsträger nach dem Recht eines Staates der Europäischen Union, des Europäischen Wirtschaftsraums oder nach europäischem Recht (z.B. nach der SE-Verordnung) gegründet worden sein und dort ihren Sitz und die Geschäftsleitung haben. Der Einbringende (Tauschende) kann dagegen auch Angehöriger eines Drittstaates sein.

Ist Einbringender eine Personengesellschaft, so müssen nach Satz 4 die Ansässigkeitserfordernisse im Sinne des Absatzes 2 für den Einbringenden bei den unmittelbaren oder mittelbar über weitere Personengesellschaften beteiligten Mitunternehmern erfüllt sein, die selbst

Steuersubjekte im Sinne des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes sind. Das gilt in den Fällen, in denen der umwandelnde, übertragende oder einbringende Rechtsträger eine Personengesellschaft ist. Die Regelung gilt insbesondere auch für die von der FusionsRL geschützten Gesellschaften, die nach deutschem Recht als steuerlich transparent anzusehen sind. Damit ist geregelt, dass – die bisher auf Grund § 20 Abs. 3 UmwStG vom Buchwertansatz ausgeschlossenen – in Drittstaaten ansässigen einbringenden Personen auch künftig nicht dem Anwendungsbereich des § 20 UmwStG unterfallen.

#### Absatz 5

Wegen der besseren Zitierfähigkeit enthält Abs. 5 Begriffs Definitionen. wird die in der Fassung der Änderungsrichtlinie unter Buchstabe a definiert. Soweit im UmwStG auf die Anwendung Richtlinie 90/434/EWG (Fusionsrichtlinie) abgestellt wird, ist die Fassung zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags maßgebend.

Buchstabe b enthält eine Definition des Begriffs "Buchwert".

### **Zu § 2**

#### Allgemeines

Die Vorschrift wurde sprachlich neu gefasst. Bei ausländischen Rechtsträgern kommt es zur Bestimmung des steuerlichen Übertragungstichtags auf den Stichtag der Bilanz nach ausländischem Gesellschaftsrecht an. Dabei sollte das Recht des Staates, in dem der übertragende Rechtsträger ansässig ist, maßgeblich sein. Für die Europäische Gesellschaft ergibt sich dies auch aus Art. 18 SE-Verordnung.

#### Absatz 3

Bei Umwandlungen mit Auslandsberührung trifft die Regelung zur steuerlichen Rückwirkung von Umwandlungen nach § 2 UmwStG ggf. mit abweichenden Regelungen anderer Staaten zusammen. Dies soll nicht zu unbesteuerten weißen Einkünften führen.

### **Zu § 3**

#### Allgemeines

§ 3 UmwStG in der geltenden Fassung regelt die Ermittlung des Übertragungsgewinns bei Verschmelzung von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person. Soweit die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind, kann das Vermögen der übertragenden Körperschaft in der steuerlichen Schlussbilanz wahlweise mit dem Buchwert oder dem gemeinen Wert angesetzt werden.

Die Neuregelung des § 3 UmwStG trägt der Europäisierung des UmwStG und den Vorgaben der geänderten FusionsRL Rechnung. Wegen des erweiterten Anwendungsbereichs des UmwStG ist in den Fällen der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person der Ansatz des gemeinen Wertes der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz vorgesehen. Auf Antrag sind die übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen, soweit die stillen Reserven betrieblich verstrickt und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gewahrt bleiben. Damit ist die Besteuerung stiller Reserven der übertragenden Körperschaft sichergestellt. Die Wertansätze erfolgen unabhängig von den Ansätzen in der Handelsbilanz – der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt insoweit nicht mehr.

Die Regelungen berücksichtigen auch den erweiterten persönlichen Anwendungsbereich im Anhang zu Artikel 3 Buchst. a FusionsRL. Es handelt sich um Gesellschaften, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, der Körperschaftsteuer unterliegen und von einem anderen Mitgliedstaat auf Grund seiner Beurteilung der zivilrechtlichen Merkmale als steuerlich transparent betrachtet werden (steuerlich transparente Gesellschaften). Bei der Verschmelzung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine ausländische transparente

Gesellschaft kann die Bundesrepublik Deutschland nach Artikel 10a Abs. 3 und 4 FusionsRL den Gesellschafter der übertragenden Körperschaft steuerlich so behandeln, wie wenn die übernehmende Gesellschaft im Inland ansässig wäre. Danach können die Grundsätze des § 5 UmwStG angewendet werden.

#### Absatz 1

Bei der Übertragung von Vermögen von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person sind die übertragenen Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem gemeinen Wert in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft einzusetzen. Dies gilt auch für immaterielle Wirtschaftsgüter einschließlich des Firmenwertes, die nicht entgeltlich erworben wurden. Dieser Wertansatz erfolgt unabhängig von einem gegebenenfalls abweichenden Wertansatz nach ausländischem Recht.

Jede übertragende Körperschaft, die vom sachlichen Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes erfasst wird, ist zur Erstellung einer steuerlichen Schlussbilanz verpflichtet. Das gilt unabhängig davon, ob die übertragende Körperschaft einer inländischen Steuerpflicht unterliegt oder im Inland zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Die Vorlage einer steuerlichen Schlussbilanz ist nur dann nicht erforderlich, wenn sie nicht für inländische Besteuerungszwecke benötigt wird. Insbesondere bei der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person ist die Erstellung einer steuerlichen Schlussbilanz – trotz fehlender inländischer Steuerpflicht der übertragenden Körperschaft – für die inländische Besteuerung von Bedeutung, wenn ein Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft oder die übernehmende natürliche Person in der Bundesrepublik Deutschland der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Auf der Basis des Wertansatzes des übertragenen Vermögens sind dann die Auswirkungen auf die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft zu ermitteln.

#### Absatz 2

Abweichend von dem Grundsatz nach Absatz 1 können auf Antrag des übertragenden Rechtsträgers die steuerlichen Buchwerte des übertragenen Vermögens in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzt werden, soweit die in den Buchstaben a, b und c genannten Voraussetzungen vorliegen.

Der Antrag ist für die Wirtschaftsgüter, die die aufgezählten Voraussetzungen erfüllen, einheitlich zu stellen. In den Fällen der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft müssen die Voraussetzungen bezogen auf jeden Gesellschafter der Personengesellschaft gesondert geprüft werden. Dies kann z.B. dazu führen, dass im Ausland belegene Wirtschaftsgüter, soweit sie einem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmer der Personengesellschaft zuzurechnen sind, mit dem anteiligen gemeinen Wert anzusetzen sind und, soweit sie einem unbeschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmer der Personengesellschaft zuzurechnen sind, mit dem Buchwert angesetzt werden können. Durch das Einreichen der steuerlichen Schlussbilanz gilt der Antrag als gestellt.

Die Besteuerung des Übertragungsergebnisses erfolgt unter Berücksichtigung der Vorschriften der von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Soweit die Bundesrepublik Deutschland eine Doppelbesteuerung des Übertragungsgewinns durch Freistellung von der deutschen Steuer vermeidet, ist hierin der Verzicht der auf die Besteuerung einer in einem anderen Mitgliedstaat liegenden Betriebsstätte zu sehen (vgl. Artikel 10 Abs. 1 Satz 1 FusionsRL).

Voraussetzung für den Ansatz der Buchwerte in der steuerlichen Schlussbilanz ist nach Absatz 2 Buchstabe a, dass das übertragene Vermögen Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers wird und das Vermögen später der in- oder ausländischen Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegt. Bei subjektiver Steuerbefreiung der natürlichen Person oder eines Gesellschafters der Personengesellschaft ist insoweit die Buchwertfortführung nicht möglich.

Voraussetzung für den Ansatz der Buchwerte in der steuerlichen Schlussbilanz ist nach Absatz 2 Buchstabe b die Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts an den übertragenen Wirtschaftsgütern. Das Recht der Bundesrepublik Deutschland an der Besteuerung der übertragenen Wirtschaftsgüter wird z. B. eingeschränkt, wenn die Doppelbesteuerung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens (Aktivitätsvorbehalt) oder einer vergleichbaren Regelung (§ 20 Abs. 2 AStG) vor der Verschmelzung durch Anrechnung und nach der Verschmelzung beim übernehmenden Rechtsträger durch Freistellung vermieden wird. Eine Beschränkung des Besteuerungsrechts setzt voraus, dass zuvor ein Besteuerungsrecht bestanden hat. Nicht eingeschränkt wird das Besteuerungsrecht in den Fällen, in denen die Bundesrepublik Deutschland bereits bei der übertragenden Körperschaft an der Besteuerung der stillen Reserven (z. B. durch ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Freistellungsmethode) gehindert war.

### Absatz 3

Absatz 3 betrifft den Sonderfall, wenn sich unter den bei einer Verschmelzung oder Spaltung eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat liegenden Betriebsstätte befindet. Hat die Bundesrepublik Deutschland in diesen Fällen nicht auf ihre Rechte zur Besteuerung der im Ausland belegenen Betriebsstätte verzichtet und findet die Freistellungsmethode keine Anwendung, ist das übertragene Vermögen in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Gemäß Artikel 10 Abs. 2 FusionsRL ist auf die insoweit erhobene inländische Steuer eine fiktive ausländische Steuer anzurechnen. Die Anrechnung erfolgt mit dem Betrag ausländischer Steuer, der nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats erhoben worden wäre, wenn das übertragene Vermögen zum Zeitpunkt der Übertragung veräußert worden wäre.

Wenn ein anderer Mitgliedstaat bei einer in seinem Hoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte einem Steuerpflichtigen anlässlich des Verschmelzungs- oder Spaltungsvorgangs ein Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven einräumt, richtet sich die Anrechnung der tatsächlich erhobenen Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des § 26 KStG.

## **Zu § 4**

### Allgemeines

§ 4 UmwStG in der geltenden Fassung regelt die Ermittlung des Übernahmegewinns. Der Übernahmegewinn ist nach geltendem Recht auf der Grundlage einer Einlagefiktion (§§ 4, 5 UmwStG) zu ermitteln, wenn die Anteile zu einem inländischen Betriebsvermögen gehören, es sich um einbringungsgeborene Anteile handelt oder die Anteile eine wesentliche Beteiligung begründen. Im Übrigen greift eine Ausschüttungsfiktion (§ 7 UmwStG).

Die Regelungen zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses werden an den erweiterten Anwendungsbereich des neu gefassten UmwStG angepasst. Dabei wird insbesondere das deutsche Besteuerungsrecht an den offenen Rücklagen der übertragenden Körperschaft sichergestellt. Die offenen Reserven gelten künftig als an die Anteilseigner ausgeschüttet und unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Ein Übernahmeergebnis vermindert und ein Übernahmeverlust erhöht sich um diesen Betrag.

Im Übernahmeergebnis werden auch stille Reserven im Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft erfasst, die nicht der deutschen Besteuerung unterliegen, sich aber im Falle einer Veräußerung der Beteiligung an der übertragenden Körperschaft auf den Veräußerungsgewinn des Anteilseigners/Gesellschafters ausgewirkt hätten (neutrales Vermögen). Das sind z.B. stille Reserven im Vermögen einer ausländischen Betriebsstätte der Übertragerin, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung bei der Übertragerin freigestellt sind oder – auf Grund des Territorialitätsprinzips – Vermögen einer im Inland nicht oder beschränkt steuerpflichtigen übertragenden Körperschaft. Ebenfalls erfasst werden im Inland steuerverhaftete Beteiligungen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die ihr Vermögen auf einen im Inland steuerpflichtigen Rechtsträger überträgt. In bei-

den Fällen geht durch die Umwandlung die Besteuerungsebene des Anteilseigners und das daran anknüpfende Besteuerungsrecht verloren.

#### Absatz 1

Der übernehmende Rechtsträger hat die übergegangenen Wirtschaftsgüter wie bisher mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft ausgewiesenen Wert zu übernehmen.

Hinzugefügt wird eine Regelung zur Bewertung der Anteile an der übertragenden Gesellschaft beim übernehmenden Rechtsträger. Der Buchwert der Anteile ist danach um steuerwirksam vorgenommene Teilwertabschreibungen aus den vorangegangenen Jahren und um Abzüge nach § 6b EStG gewinnwirksam zu erhöhen. Die Beträge erhöhen den laufenden Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers und unterliegen den Regelungen für die Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen.

#### Absatz 2

Die Aufzählung der einzelnen nicht auf die Übernehmerin übergehenden Beträge eines verbleibenden Verlustvortrags in Absatz 2 wurde durch eine allgemeine Aussage zu Verlustvorträgen ersetzt. Die Vorschrift stellt in der geänderten Fassung zu dem klar, dass hiervon (entgegen der Entscheidung des BFH vom 31. Mai 2005 – I R 68/03) auch laufende Verluste im Wirtschaftsjahr der Umwandlung betroffen sind. Gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG führt die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte zu einer Nachversteuerung abgezogener und noch nicht ausgeglichener Verluste im Sinne des § 2a Abs. 3 EStG im Veranlagungszeitraum der Umwandlung. Die Möglichkeit der Nachversteuerung ergibt sich in den von der FusionsRL erfassten Fällen aus Artikel 10 Abs. 1 FusionsRL. Die bisherige Billigkeitsregelung in Tz. 04.08 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 (BStBl I S. 268) ist damit überholt.

Zur Vermeidung einer doppelten Inanspruchnahme des Betriebsausgabenabzugs für Altersvorsorgeaufwendungen – einmal nach § 4d EStG bei Leistungen an eine Unterstützungskasse und zum anderen gemäß § 6a EStG bei der Bildung einer Pensionsrückstellung – führen im Falle der Verschmelzung der Unterstützungskasse auf ihr Trägerunternehmen oder auf einen Rechtsträger, an dem das Trägerunternehmen beteiligt ist, die nach § 4d EStG abgezogenen Aufwendungen zu laufendem Ertrag. Der Betriebsausgabenabzug früherer Jahre nach § 4d EStG wird damit im Ergebnis rückgängig gemacht. Über die Verweisung in § 12 Abs. 3 UmwStG findet diese Regelung auch auf die Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft Anwendung. Der bisherige § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG wird deshalb aufgehoben.

#### Absatz 3

Die Aussage des bisherigen Absatzes 3 bleibt inhaltlich unverändert.

#### Absatz 4

Vermögen, das nicht der deutschen Besteuerung unterliegt (neutrales Vermögen), wird zur Erfassung der stillen Reserven für die Ermittlung des Übernahmeergebnisses mit dem gemeinen Wert im Sinne des § 3 Abs. 1 angesetzt. Dadurch wird sichergestellt, dass z.B. stille Reserven einer ausländischen Betriebsstätte, die durch Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung freigestellt ist, oder Vermögen einer ausländischen Körperschaft, die im Inland nicht oder nur beschränkt steuerpflichtig ist, im Übernahmeergebnis erfasst werden. Ohne diese Regelung gingen die stillen Reserven für die deutsche Besteuerung endgültig verloren, obwohl sie sich bei einer Veräußerung der Beteiligung auf den Kaufpreis auswirken und damit der deutschen Besteuerung unterliegen würden.

Darüber hinaus wird nunmehr klargestellt, dass in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses auch die Übernahmekosten einzubeziehen sind. Sie mindern den Übernahmegewinn oder erhöhen einen Übernahmeverlust.

#### Absatz 5

Absatz 5 Satz 2 zieht die Folgerungen der steuerlichen Behandlung der offenen Rücklagen als Ausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Ein Übernahmegewinn vermindert und ein Übernahmeverlust erhöht sich um diese Beträge.

#### Absatz 6

Ein Übernahmeverlust bleibt wie bisher im Grundsatz außer Ansatz, soweit er auf eine (körperschaftsteuerpflichtige) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmer des übernehmenden Rechtsträgers entfällt. Im Übrigen ist er entsprechend den Grundsätzen des Halbeinkünfteverfahrens zur Hälfte anzusetzen. In den Fällen des § 8b Abs. 7 und des § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG wird der Übernahmeverlust im Grundsatz steuerlich berücksichtigt, da sich auch eine etwaige Teilwertberichtigung auf diese Anteile steuerlich ausgewirkt hätte.

Abweichend von der bisherigen Behandlung wird Absatz 6 an die Regelungen zur Erfassung der offenen Rücklagen als Ausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG angepasst. Ein Übernahmeverlust ist in Höhe dieser Bezüge abziehbar.

Zur Verhinderung von Missbräuchen bleibt ein Übernahmeverlust in Anlehnung an § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG allerdings außer Ansatz, soweit der übernehmende Rechtsträger die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag erworben hat oder die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG erfüllt sind.

#### Absatz 7

Für den Übernahmegewinn gelten ebenfalls die Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens für Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen. Die §§ 8b KStG, 3 Nr. 40 und 3c EStG sind unmittelbar anzuwenden. Dort enthaltene Sonderregelungen z.B. zum Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8b Abs. 3) oder für bestimmte Anteilseigner (z.B. Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen - § 8b Abs. 8 KStG) gelten aufgrund des allgemeinen Verweises auf § 8b des KStG auch für den Übernahmegewinn.

### **Zu § 5**

#### Allgemeines

§ 5 UmwStG regelt die Auswirkungen der Verschmelzung auf die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft. Für die von der FusionsRL erfassten Sachverhalte bestimmt Artikel 8 Abs. 1 bis 3 FusionsRL, dass die Verschmelzung keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns beim Gesellschafter auslösen darf. Artikel 10a Abs. 3 und 4 FusionsRL räumen einem Mitgliedstaat die Möglichkeit ein, den Gesellschafter abweichend von dem vorgenannten Grundsatz der FusionsRL zu besteuern, wenn eine gebietsfremde übernehmende oder erwerbende Gesellschaft auf Grund der Beurteilung ihrer juristischen Merkmale als steuerlich transparent anzusehen ist. Die Bundesrepublik Deutschland hat insoweit von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, Artikel 7, 8 Abs. 1 bis 3 FusionsRL nicht anzuwenden.

#### Absatz 1

Absatz 1 bleibt unverändert.

#### Absatz 2

Durch Streichung des Merkmals „unbeschränkt steuerpflichtigen“ wird der Anwendungsbereich der Einlagefiktion erweitert. Als in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft eingelegt gelten u. a. auch wesentliche Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG eines beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ergibt sich unter Berücksichtigung der Vorschriften in den jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens.

Auf die bisherige Aussage in § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu Anteilen, bei deren Veräußerung ein Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen wäre, wird

vor dem Hintergrund der Änderung in § 4 Abs. 6 UmwStG verzichtet. Eine wesentliche Beteiligung des Anteilseigners löst nunmehr immer und unabhängig davon die Einlagefiktion nach § 5 UmwStG aus, wann die Beteiligung erworben wurde. Mit der Neuregelung in § 4 Abs. 6 UmwStG ist allerdings sichergestellt, dass solche Anteile zu keinem Übernahmeverlust führen können.

#### Absatz 3

In Absatz 3 wird nicht mehr zwischen Anteilen in einem in- oder ausländischen Betriebsvermögen unterschieden. Der Buchwert, mit dem die Anteile als in das Betriebsvermögen des Rechtsträgers überführt gelten, ist analog zu § 4 Abs. 1 UmwStG um steuerwirksam vorgenommene Teilwertabschreibungen aus den vorangegangenen Jahren und um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes gewinnwirksam zu erhöhen. Die Beträge erhöhen den laufenden Gewinn des Gesellschafters und unterliegen bei ihm den Regelungen für die Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen.

#### Absatz 4

Absatz 4 wird auf Grund der Ausweitung der Definition in § 17 Abs. 1 S. 1 EStG und der Neukonzeption des Einbringungsteils gestrichen.

### **Zu § 6**

Der ehemalige Absatz 2 betrifft Darlehensforderungen aus dem Berlinförderungsgesetz. Die Vorschrift hat keine praktische Bedeutung mehr und wird gestrichen. Der neu angefügte Absatz 3 entspricht dem Wortlaut des bisherigen § 26 Abs. 1 UmwStG, wonach die Anwendbarkeit des § 6 UmwStG unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend entfällt. Inhaltliche Änderungen ergeben sich hierdurch nicht.

### **Zu § 7**

Nach § 7 UmwStG sind die offenen Reserven der Übertragerin beim Anteilseigner als Ausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen. Das gilt unabhängig davon, ob für den Anteilseigner ein Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 UmwStG ermittelt wird. Die Bezüge unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Regelung dient der Sicherung deutscher Besteuerungsrechte an den offenen Rücklagen.

Bei Anteilseignern, für die ein Übernahmeergebnis ermittelt wird, mindern die Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG einen Übernahmegewinn oder erhöhen einen Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 5 UmwStG).

### **Zu § 8**

Die Regelung des § 8 UmwStG zum Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen wird redaktionell angepasst aber materiell unverändert übernommen. Nach § 3 UmwStG ist das übergehende Vermögen auf Ebene der übertragenden Körperschaft zwingend mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit es nicht Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers wird. Dieser Wert ist für die Ermittlung eines Übernahmeergebnisses nach §§ 4 und 5 UmwStG maßgebend.

### **Zu § 9**

Der bisherige § 14 UmwStG zum Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft wird materiell unverändert nach § 9 UmwStG übernommen.

Der bisherige Hinweis auf § 38a des Landwirtschaftsanpassungsgesetzes entfällt. Die vom UmwStG erfassten Vorgänge ergeben sich aus § 1 UmwStG.

## **Zu § 10**

Die Regelung bleibt unverändert. Der Hinweis auf das so genannte Moratorium für das Körperschaftsteuerguthaben kann in der Neufassung entfallen, weil die Regelung mit Ablauf des 31. Dezember 2005 ausgelaufen ist.

## **Zu § 11**

### Allgemeines

Mit der Neuregelung des § 11 UmwStG wird die Vorschrift im Wesentlichen an die Vorgaben der geänderten FusionsRL angepasst. Die §§ 11 ff UmwStG gelten auf Grund des erweiterten Anwendungsbereichs des UmwStG für Verschmelzungen inländischer Körperschaften, grenzüberschreitende Verschmelzungen von Körperschaften und Verschmelzungen ausländischer Körperschaften, soweit an der Umstrukturierung Körperschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums beteiligt sind .

### Absatz 1

Bei der Übertragung des Vermögens einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft sind die übertragenen Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft grundsätzlich mit dem gemeinen Wert auszuweisen. Der gemeine Wert ist auch anzusetzen, soweit ein ausländischer Staat das übertragene Vermögen für steuerliche Zwecke mit dem Buchwert oder einem anderen Wert berücksichtigt. Eine Bindung an den steuerlichen Wertansatz nach ausländischem Recht besteht nicht.

Die übertragende Körperschaft hat eine steuerliche Schlussbilanz zu erstellen. Dies gilt unabhängig davon, ob sie im Inland steuerpflichtig ist oder im Inland zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Die Vorlage einer steuerlichen Schlussbilanz ist nur dann nicht erforderlich, wenn sie nicht für inländische Besteuerungszwecke benötigt wird.

### Absatz 2

Abweichend von dem Grundsatz nach Absatz 1 können auf Antrag des übertragenden Rechtsträgers auch die steuerlichen Buchwerte des übertragenen Vermögens in der steuerlichen Schlussbilanz angesetzt werden, soweit die in den Buchstaben a bis c genannten Voraussetzungen vorliegen. Ein wahlweiser Ansatz zu Zwischenwerten ist nicht vorgesehen.

Buchstaben a und c entsprechen den bisherigen Regelungen des geltenden § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG. Ergänzt wurde die Vorschrift unter Buchstabe b um das Erfordernis der Sicherstellung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Auf die Begründung zu § 3 Abs. 2 UmwStG wird insoweit verwiesen.

Soweit die übertragende Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft beteiligt ist (sog. Down-stream-merger), sind die Anteile an der übernehmenden Körperschaft – analog zu § 1 Abs. 3 Buchst. d - mindestens mit dem Buchwert erhöht um Abschreibungen, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, sowie um Abzüge nach § 6b EStG und andere Abzüge (z.B. Begünstigungen zur Förderung des Steinkohlebergbaus) anzusetzen. Ein daraus entstehender Gewinn ist von der übertragenden Gesellschaft als laufender Gewinn zu versteuern und unterliegt als solcher den Regelungen für die Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen.

### Absatz 3

Die Regelung betrifft den Sonderfall, dass sich unter den übertragenen Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat liegende Betriebsstätte befindet. Für diese Fälle ist entsprechend Artikel 10 Abs. 2 FusionsRL eine fiktive Steueranrechnung vorgesehen. Auf die Begründung zu § 3 Abs. 3 UmwStG wird verwiesen.

## **Zu § 12**

### Allgemeines

§ 12 UmwStG regelt wie bisher die Auswirkungen des Vermögensübergangs bei der übernehmenden Körperschaft.

### Absatz 1

Die Wirtschaftsgüter sind mit den Schlussbilanzwerten im Sinne des § 11 UmwStG in der Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers anzusetzen. Eine besondere Aussage zum Wertansatz bei Vermögensübergang von einer steuerfreien auf eine steuerpflichtige Körperschaft ist nicht erforderlich, da in diesen Fällen grundsätzlich der gemeine Wert des übertragenen Vermögens einzusetzen ist.

### Absatz 2

Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt das Übernahmeergebnisses wie bisher steuerlich außer Ansatz. Dies entspricht auch den Vorgaben von Artikel 7 FusionsRL. Soweit die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt ist, entspricht der Übernahmegewinn einem Gewinn aus der Veräußerung des Anteils. Entsprechend dem Grundsatz des § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes gelten 5 vom Hundert des Übernahmegewinns als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Klarstellend erfolgt ein bisher in Absatz 4 enthaltener Verweis auf § 5 Abs. 1 UmwStG, der den Anteilserwerb im Rückwirkungszeitraum betrifft.

Die durch die bisherige Regelung in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vorgesehene Erhöhung des Übernahmeergebnisses im Falle der Verschmelzung einer Unterstützungskasse auf ihr Trägerunternehmen wurde gestrichen. Die neu eingeführte Regelung in § 4 Abs. 2 UmwStG gilt über die Verweisung in § 12 Abs. 3 UmwStG in Fällen der Vermögensübertragung oder Verschmelzung auf eine Körperschaft entsprechend.

### Absatz 3

Ein verbleibender Verlustvortrag geht nicht auf die Übernehmerin über. Vorhandene Verlustvorträge können bei der Übertragerin im Rahmen des grundsätzlich vorgesehenen Ansatzes des gemeinen Werts für das übertragene Vermögen verrechnet werden. Absatz 3 wurde durch Verweis auf § 4 Abs. 2 und 3 UmwStG redaktionell gestrafft. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die dortige Begründung hingewiesen.

### Absatz 4

Absatz 4 wird an den redaktionell überarbeiteten Absatz 3 angepasst. Der Hinweis auf den bisherigen § 5 Abs. 1 UmwStG ist in Absatz 2 übernommen worden.

### Absatz 5

Absatz 5 wird redaktionell an den geänderten Absatz 3 angepasst.

## **Zu § 13**

### Allgemeines

§ 13 UmwStG regelt wie bisher die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft. § 13 UmwStG gilt für den unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner unabhängig davon, ob auf Ebene der übertragenden Körperschaft § 11 UmwStG und auf Ebene der übernehmenden Körperschaft § 12 UmwStG angewendet worden sind.

### Absatz 1

Nach Absatz 1 gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft grundsätzlich als zum gemeinen Wert veräußert. Für die Ermittlung der Einkünfte gelten die allgemeinen Grundsätze (z.B. §§ 17, 22 Nr. 2 EStG, § 21 UmwStG bzw. §§ 4, 5 EStG etc.). § 8b KStG und die Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen sind zu berücksichtigen.

### Absatz 2

Soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird (z. B. auf Grund einer Art. 13 Abs. 2, 4 und 5 OECD-MA entsprechenden Regelung), können auf Antrag die Buchwerte der Anteile an der übertragenden Körperschaft angesetzt werden. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft treten dann gemäß Satz 2 in die „Rechtsstellung“ der bisherigen Anteile ein. Etwaige frühere Teilwertabschreibungen auf die Altanteile sind deshalb ggf. bei den Neuanteilen wieder steuerwirksam aufzuholen. Bestand vor dem Vermögensübergang eine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an der übertragenden Körperschaft und liegt an der übernehmenden Körperschaft keine wesentliche Beteiligung vor, gelten bei einer späteren Veräußerung der Anteile die Grundsätze des § 17 EStG (sog. verschmelzungsgeborene Anteile).

Der Antrag nach Buchstabe b kann vom Anteilseigner trotz Verlustes des deutschen Besteuerungsrechts auch in den von der FusionsRL erfassten Fällen gestellt werden. Soweit die Bundesrepublik Deutschland einen vor dem Vermögensübergang abkommensrechtlich bestehendes Besteuerungsrecht nach dem Vermögensübergang auf Grund der Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens verliert, wird ein späterer Verkauf der erhaltenen Anteile ungeachtet der Bestimmungen dieses Abkommens besteuert. Grundlage hierfür ist Artikel 8 Abs. 6 FusionsRL, der den Mitgliedstaaten gestattet, den Gewinn aus einer nachfolgenden Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern, wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.

## **Zu § 14**

Der bisherige § 14 wird § 9.

## **Zu § 15**

### Absatz 1

Die Grundsätze der §§ 11 bis 13 UmwStG sind in den von § 15 UmwStG erfassten Fällen der Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften entsprechend anzuwenden. Danach sind die Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UmwStG ist der Ansatz des Buchwerts möglich. Der Buchwertansatz setzt allerdings nach wie vor die Übertragung und den Verbleib eines Teilbetriebs voraus (sog. doppeltes Teilbetriebserfordernis) voraus.

### Absatz 2

Abs. 2 wird unverändert übernommen.

### Absatz 3

Der bisherige Absatz 4 wird Absatz 3 und an die Änderungen des § 12 Abs. 3 UmwStG angepasst. In den Fällen der Aufspaltung gehen die nicht ausgeglichenen Verluste vollständig unter; in Abspaltungsfällen bleibt ein Verlust insoweit erhalten, wie Vermögen bei der übertragenden Körperschaft verbleibt.

## **Zu § 16**

Die Vorschrift wurde redaktionell angepasst. Der bisherige Satz 3 wurde in § 15 Abs. 3 UmwStG übernommen.

### **Zu § 18**

Die Vorschrift wird materiell unverändert übernommen.

### **Zu § 19**

Die Vorschrift wird materiell unverändert übernommen.

## **Zum sechsten bis achten Teil**

### **Allgemeines**

Das neue Konzept der §§ 20ff. UmwStG beruht - entsprechend den Neuerungen des 1. bis 5. Teils des UmwStG - auf dem grundsätzlichen Ansatz des gemeinen Werts in Einbringungsfällen. Dadurch bleibt das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gewährleistet. Auf Antrag können in den Fällen der Betriebseinbringung die Buchwerte fortgeführt werden, wenn dadurch das inländische Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt wird. Ein Zwischenwertansatz ist nur noch in Ausnahmefällen möglich. Auch in den Fällen des Anteilstausches besteht ein Wahlrecht zum Buchwertansatz, wenn der übernehmenden Gesellschaft nach der Einbringung unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft zustehen, deren Anteile eingebracht werden und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der erhaltenen Anteile nicht eingeschränkt wird.

Das bisherige Modell der Sonderregelungen für die Besteuerung einbringungsgeborener Anteile (§ 21 UmwStG, § 8b Abs. 4 KStG, § 3 Nr. 40 S. 3 und 4 EStG) und die bisherige Missbrauchsklausel (§ 26 Abs. 2 S. 1 und 2 UmwStG) werden abgelöst durch eine nachträgliche Besteuerung des zugrunde liegenden Einbringungsvorgangs, wenn in den Fällen der Betriebseinbringung die erhaltenen Anteile oder in den Fällen des Anteilstauschs die eingebrachten Anteile innerhalb einer Frist von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert werden.

### **Zu § 20**

#### Absatz 1

Die Einbringung wird europäisiert, d.h. das Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht für die übernehmende Gesellschaft entfällt. Es kann nunmehr jede in- und ausländische Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft übernehmende Gesellschaft i. S. von § 20 Abs. 1 UmwStG sein, wenn sie die Ansässigkeitserfordernisse im Sinne von § 1 Abs. 2 UmwStG erfüllt. Danach muss diese nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums gegründet worden sein sowie ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets einer dieser Staaten haben. Die Einstufung ausländischer Gesellschaften als Kapitalgesellschaft ist anhand des Typenvergleichs vorzunehmen.

Einbringender kann jede natürliche Person, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums unbeschränkt steuerpflichtig ist und auch nach den mit Drittstaaten bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen als innerhalb dieses Gebiets ansässig anzusehen ist. Darüber hinaus kann nunmehr jede in- und ausländische Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft Einbringender sein, wenn es sich um eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates der Europäischen

Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums gegründete Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft mit Sitz und Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets einer dieser Staaten handelt. Dies gilt unter den oben genannten Voraussetzungen auch für in- und ausländische Personengesellschaften als Einbringende. Handelt es sich bei dem Einbringenden um eine Personengesellschaft oder um eine nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland als steuerlich transparent anzusehende Gesellschaft, so kommt § 20 ff UmwStG nur zur Anwendung, wenn bei den einzelnen Mitunternehmern die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 UmwStG erfüllt. In diesen Fällen sind die steuerlichen Konsequenzen bei den jeweiligen Mitunternehmern zu ziehen.

Eingebracht werden kann ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil. Ist in den von der FusionsRL erfassten Fällen des Anteilstausches die erworbene Gesellschaft nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland als steuerlich transparent anzusehen, ist dieser Vorgang als Einbringung eines Mitunternehmeranteils nach § 20 UmwStG zu beurteilen.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs darstellt, ist die funktionale Betrachtungsweise maßgeblich. Eine zu einem Betriebsvermögen gehörende 100 v.H.-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt nicht als Teilbetrieb im Sinne von § 20 Abs. 1 UmwStG. Eine Einbringung eines Mitunternehmeranteiles liegt auch dann vor, wenn ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft nicht seinen gesamten Anteil an der Personengesellschaft, sondern nur einen Teil dieses Anteils in eine Gesellschaft einbringt.

Die bisherige Regelung in § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG wird gestrichen und wegen der gesetzestechnischen Trennung von Betriebseinbringung und Anteilstausch in § 21 Abs. 1 UmwStG überführt.

#### Absatz 2

Statt des bisherigen Wahlrechts zwischen Buchwert, Zwischenwert und Teilwert gilt der Grundsatz des Ansatzes des gemeinen Werts (§ 9 Abs. 2 BewG). Der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens umfasst auch selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. originärer Firmenwert).

In Verstrickungsfällen ist § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG zu beachten. Dies bedeutet, dass in Fällen, in denen durch den Einbringungsvorgang das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens erst begründet wird, die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen hat, mit dem dieses im abgebenden Staat der Besteuerung des Einbringungsvorganges unterlegen hat. Wurde eine Besteuerung des Einbringungsgewinns nicht durchgeführt, so sind die Buchwerte maßgeblich, die sich im Zeitpunkt der Einbringung bei einer Gewinnermittlung/Bilanzerstellung nach dem Recht des abgebenden Staates ergeben würden. In jedem Fall beschränkt sich der Wertansatz auf den gemeinen Wert.

Nach Satz 2 ist auf Antrag der übernehmenden Gesellschaft der Buchwertansatz zulässig, soweit (kumulativ) das übernommene Betriebsvermögen kein negatives Kapital ausweist, das inländische Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt wird und keine sonstige Gegenleistung gewährt wird. Der Regelungsgehalt der bisherigen Sätze 4 und 5 wird teilweise in Satz 2 Buchstabe a und c überführt. In diesen Fällen kommt es auch weiterhin zwingend zum Zwischenwertansatz.

Der Buchwertansatz ist nach Satz 2 Buchstabe b auch ausgeschlossen, soweit nach der Einbringung bei der übernehmenden Gesellschaft für das eingebrachte Betriebsvermögen entweder kein Besteuerungsrecht oder nur noch ein eingeschränktes Besteuerungsrecht besteht. Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts liegt vor, wenn vor der Einbringung das Besteuerungsrecht ohne Anrechnungsverpflichtung bestand und nachher kein oder ein Besteuerungsrecht mit Anrechnungsverpflichtung besteht oder, wenn vor der Einbringung ein

Besteuerungsrecht mit Anrechnungsverpflichtung bestand und nachher kein Besteuerungsrecht besteht Die Regelung in § 26 Abs. 2 Satz 3 kann deshalb entfallen.

Der Antrag auf Buchwertfortführung kann für jeden Einbringungsvorgang nur einheitlich gestellt werden. Werden gleichzeitig mehrere Mitunternehmeranteile einer Personengesellschaft eingebracht, liegt auch dann hinsichtlich eines jeden Mitunternehmeranteils ein gesonderter Einbringungsvorgang vor, wenn diese zu einem Betriebsvermögen gehören (gesellschafterbezogene Betrachtungsweise).

Der Buchwertansatz in der Steuerbilanz ist auch dann zulässig, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen in der Handelsbilanz mit einem höheren Wert angesetzt wird. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist nicht zu beachten. Der bisherige Satz 2 entfällt deshalb.

Der bisherige Satz 3 wird ersetzt durch die Definition des Buchwerts in § 1 Abs. 5 Buchst. d und kann deshalb entfallen.

Der bisherige Satz 4 betreffend den zwingenden Ansatz des Teilwerts, soweit das Kapital des eingebrachten Betriebsvermögens negativ ist, wird durch die Regelung in Satz 2 Buchstabe a mit der Maßgabe ersetzt, dass insoweit der gemeine Wert anzusetzen ist.

Der bisherige Satz 5 geht auf in der Neuregelung des Satzes 2 Buchstabe c. Diese erfolgt in Anlehnung an die Behandlung von Zuzahlungen im Rahmen des § 11 UmwStG, wonach auf Ebene der Gesellschaft ein Anschaffungsvorgang und auf Ebene des Gesellschafters ein Veräußerungserlös vorliegt, soweit die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen leistet. Die bisherige Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG, nach der im Ergebnis ein teilweiser Verkauf des eingebrachten Betriebsvermögens möglich war, ist damit überholt.

Beispiel:

Das eingebrachte Betriebsvermögen steht per saldo einen Buchwert von 1.000 EUR und hat einen gemeinen Wert von 2.000 EUR. Der Einbringende erhält von der aufnehmenden Kapitalgesellschaft neben neuen Anteilen eine Barzahlung von 1.200 EUR.

Behandlung auf Ebene der Gesellschaft

1. Schritt

Ermittlung des Verhältnisses der nicht in Gesellschaftsrechten bestehenden Gegenleistung:

Gegenleistung / Gesamtwert des Vermögens –  $1.200./2.000 = 60\%$

2. Schritt

Ermittlung des Buchwerts der Wirtschaftsgüter, der auf den Teil der Gegenleistung entfällt:  
Schritt 1 x Buchwert =  $60\%$  von 1.000 = 600

3. Schritt

Ermittlung des Buchwertansatzes bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft

Buchwert nach den allgemeinen Vorschriften laut Sachverhalt	1.000
./. auf die Gegenleistung entfallender Buchwert (2.Schritt)	600
+ Gegenleistung	<u>1.200</u>
= endgültiger Buchwert bei der aufnehmenden KapGes	<u>1.600</u>

Behandlung auf Ebene des Gesellschafters

Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Veräußerungspreis (= Zuzahlung laut Sachverhalt)	1.200
./. Buchwert der Anteile, der auf die Zuzahlung entfällt (Buchwert der Anteile x Zuzahlung / gemeiner Wert) zu versteuernder Veräußerungsgewinn	<u>600</u> <u>600</u>

Im Ergebnis ist damit das eingebrachte Betriebsvermögen von der aufnehmenden Gesellschaft in Höhe von 1.600 EUR zu übernehmen (bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft kommt es also zu einer teilweisen Aufstockung des Buchwerts des übernommenen Betriebsvermögens in Höhe von 600 EUR). Entsprechend sind beim Einbringenden stille Reserven in Höhe von 600 EUR zu realisieren und zu versteuern.

Nach der bisherigen Regelung hätte der Einbringende lediglich stille Reserven in Höhe von 200 EUR (1.200./1000) realisieren und versteuern müssen, weil nach dieser Regelung zunächst eine Gegenrechnung in Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens vorgenommen werden müsste.

Die bisher in Satz 6 geregelte Begrenzung des Wertansatzes bei den einzelnen Wirtschaftsgütern auf den Teilwert wird nunmehr in Satz 3 unter Bezugnahme auf den gemeinen Wert geregelt. Danach darf das einzelne Wirtschaftsgut höchstens mit dessen gemeinem Wert angesetzt werden.

#### Absatz 3

Der bisherige Absatz 3 wird gestrichen, da durch die Neuregelung des Einbringungsteils auch in den Fällen des Ausschlusses des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der vom Einbringenden im Rahmen der Einbringung erhaltenen Anteile bei einer Veräußerung der erhaltenen Anteile innerhalb der Sperrfrist eine nachträgliche Besteuerung erfolgt.

Der bisherige Absatz 4 wird Absatz 3

Es bleibt grundsätzlich bei der doppelten Buchwertverknüpfung.

Satz 2 regelt nunmehr den Fall, dass nach der Einbringung bei der übernehmenden Gesellschaft hinsichtlich des übertragenen Betriebsvermögens kein inländisches Besteuerungsrecht besteht. In diesen Fällen ist § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG entsprechend anzuwenden. Dies bedeutet, dass beim Einbringenden als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile der Wert zum Ansatz kommt, der bei einer gedachten Begründung des Besteuerungsrechts für das eingebrachte Betriebsvermögen (Verstrickung) im Zeitpunkt der Einbringung zum Ansatz käme. Dies ist der im Ausland der Besteuerung des Einbringungsgewinns zugrunde gelegte Wert (Buchwert oder höherer Wert, höchstens der gemeine Wert).

Der bisherige Satz 2 wird Satz 3.

#### Absatz 4

Der bisherige Absatz 5 wird Absatz 4.

Im Rahmen der Anpassung an die Neuregelungen wird der Teilwert durch den gemeinen Wert ersetzt. Der bisherige Satz 3, wonach der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG bei der Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils nicht zur Anwendung kommt, wird in Satz 1 integriert. Der bisherige Satz 4 betrifft die Fälle des Anteilstausches und wird wegen der gesonderten Regelung des Anteilstausches in § 21 UmwStG nunmehr von dessen Absatz 3 erfasst.

#### Absatz 5

Der bisherige Absatz 7 wird Absatz 5.

#### Absatz 6

Im Zuge der Streichung von § 20 Abs. 3 UmwStG wird auch die Stundungsregelung in Absatz 6 überflüssig. Sie ist jedoch für Fälle, bei denen § 20 Abs. 3 UmwStG in der bisherigen Fassung zur Anwendung kam, auch weiterhin anzuwenden.

Der bisherige Absatz 8 wird Absatz 6.

In den Fällen der Sacheinlage durch Umwandlung auf Grund ausländischer Rechtsvorschriften kann der steuerliche Übertragungsstichtag gemäß Satz 3 auf einen Zeitpunkt, der höchstens acht Monate vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages und vor dem Zeitpunkt des Übergangs des eingebrachten Betriebsvermögens auf die übernehmende Gesellschaft liegt, zurück bezogen werden. Die Regelung in § 2 Absatz 3 UmwStG, wonach die Rückwirkung bei grenzüberschreitenden Umwandlungen nicht greift, wenn es dadurch zu einer Nicht-Besteuerung kommt, ist bei Einbringungsfällen entsprechend anzuwenden.

#### Absatz 7

Die Regelung betrifft den Sonderfall, dass sich unter den eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat liegende Betriebsstätte befindet und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf diese Betriebsstätte durch den Einbringungsvorgang eingeschränkt wird. In diesen Fällen ist, wenn die FusionsRL zur Anwendung kommt, nach Artikel 10 Abs. 2 FusionsRL eine fiktive Anrechnung der auf den Einbringungsgewinn entfallenden ausländischen Steuer vorzunehmen. Auf die Begründung zu § 3 Abs. 3 UmwStG wird verwiesen.

#### Beispiel:

Eine inländische GmbH bringt ihre portugiesische Betriebsstätte gegen Gewährung von neuen Anteilen in eine französische SA ein.

Durch die Einbringung wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der portugiesischen Betriebsstätte (Besteuerungsrecht mit Anrechnungsverpflichtung) ausgeschlossen. Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe b) kommt es deshalb insoweit zwingend zum Ansatz des gemeinen Werts und damit zur Besteuerung des Einbringungsgewinns. Die auf den Gewinn aus einer gedachten Veräußerung der Betriebsstätte entfallende fiktive portugiesische Steuer ist auf die auf den Einbringungsgewinn aus der portugiesischen Betriebsstätte entfallende inländische Körperschaftsteuer anzurechnen.

#### Absatz 8

Die Regelung betrifft den Sonderfall, dass es sich bei der einbringenden Gesellschaft um eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige und von der FusionsRL geschützte Gesellschaft handelt, die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland als transparent anzusehen ist. In diesen Fällen darf, soweit die Bundesrepublik Deutschland die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung vermeidet, bei den Gesellschaftern der einbringenden Gesellschaft nach Artikel 10a Abs. 1 FusionsRL ungeachtet der Regelungen der FusionsRL eine Besteuerung des Einbringungsgewinns erfolgen.

Gemäß Artikel 10a Abs. 2 FusionsRL ist jedoch die fiktive auf den Einbringungsgewinn entfallende ausländische Steuer, die nach den Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedstaates erhoben worden wäre, wenn das eingebrachte Vermögen im Zeitpunkt der Einbringung veräußert worden wäre, insoweit auf die auf den Einbringungsgewinn der Gesellschafter entfallende inländische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Dies gilt jedoch nur, wenn das übertragene Vermögen einer in einem anderen Mitgliedstaat liegenden Betriebsstätte zuzurechnen ist.

#### Beispiel:

Eine natürliche Person X mit Wohnsitz im Inland ist an einer von der FusionsRL geschützten transparenten portugiesischen Gesellschaft beteiligt. Die Gesellschaft wird auf eine französische SA verschmolzen.

Durch die Verschmelzung wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der portugiesischen Betriebsstätte (Besteuerungsrecht mit Anrechnungsverpflichtung) ausgeschlossen. Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe b) kommt es deshalb insoweit zwingend zum Ansatz des gemeinen Werts und damit zur anteiligen Besteuerung des Einbringungsgewinns beim Einbringenden X. Die auf den Gewinn aus einer gedachten Veräußerung der Betriebsstätte entfallende fiktive portugiesische Steuer ist auf die auf den

Einbringungsgewinn aus der portugiesischen Betriebsstätte entfallende inländische Einkommensteuer anzurechnen.

Dasselbe gilt auch, wenn in den Fällen des Anteilstausches Anteile an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen und von der FusionsRL geschützten Gesellschaft, die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland als transparent anzusehen ist, eingebracht werden. In diesen Fällen ist der Anteilstausch als Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu behandeln.

Räumt ein Mitgliedstaat einer in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Gesellschaft anlässlich der Einbringung ein Wahlrecht zur vollen oder teilweisen Aufdeckung der stillen Reserven ein, richtet sich die Anrechnung der tatsächlich erhobenen Steuer insoweit nach den allgemeinen Vorschriften von § 26 KStG sowie § 34 c und § 50 Abs. 6 EStG.

## **Zu § 21**

### Allgemeines

Durch die Europäisierung von § 20 ff UmwStG wird § 23 UmwStG in der bisherigen Fassung betreffend die Einbringung in der Europäischen Union überflüssig. § 21 UmwStG dient nunmehr als eigenständige Vorschrift zur Regelung der Fälle des Anteilstausches. Die bisherigen §§ 21 und 22 UmwStG werden nach hinten verschoben.

### Absatz 1

Auf Grund der Europäisierung des Einbringungsteils entfällt das Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht für die übernehmende Gesellschaft. Es kann nunmehr jede in- und ausländische Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft übernehmende Gesellschaft i. S. von § 21 Abs. 1 UmwStG sein, wenn sie die Ansässigkeitserfordernisse im Sinne von § 1 Abs. 2 UmwStG erfüllt.

Einbringender kann unabhängig von ihrer Ansässigkeit jede natürliche oder juristische Person sein. Bei transparenten Gesellschaften gelten die Gesellschafter als Einbringende.

Im Rahmen des Anteilstausches können Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften oder Europäischen Genossenschaften eingebracht werden, wenn es sich bei der erworbenen Gesellschaft um eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums gegründete Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft mit Sitz und Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets einer dieser Staaten handelt.

In Satz 1 wird der Anteilstausch i.S.d. Umwandlungssteuergesetz definiert. Danach stellt jede Einbringung von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft gegen Gewährung neuer Anteile an der erwerbenden Gesellschaft einen Anteilstausch dar. Auf die Höhe der Beteiligung kommt es nicht an. Grundsätzlich sind in allen Fällen des Anteilstausches die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Die Verstrickungsregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG ist zu beachten. Insoweit wird auf die Begründung zu § 20 Abs. 2 UmwStG verwiesen.

### Beispiel:

Natürliche Person A mit Wohnsitz in CZ bringt ihre Beteiligung an österreichischer X-GesmbH in die deutsche Y-GmbH gegen Gewährung von Anteilen ein.

Für die eingebrachten Anteile wird in Deutschland das Besteuerungsrecht neu begründet. Die Y-GmbH hat deshalb die Anteile an der österreichischen X-GesmbH nach § 21 Abs. 1 S. 1 2. HS UmwStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG mit dem Wertansatz, der in CZ der Besteuerung unterlegen hat, in der Bilanz anzusetzen. Dieser gilt gem. § 21 Abs. 2 S. 1

UmwStG für den Einbringenden A auch als Anschaffungskosten seiner Anteile an der Y-GmbH.

Satz 2 definiert den qualifizierten Anteilstausch. Dabei wird die bisherige Regelung aus § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, wonach die erwerbende Gesellschaft nach der Einbringung über die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, verfügen muss, im Wesentlichen übernommen. Ein qualifizierter Anteilstausch liegt auch vor, wenn eine bereits bestehende Mehrheitsbeteiligung verstärkt wird. Beim qualifizierten Anteilstausch ist auf Antrag ein Ansatz der eingebrachten Anteile mit dem Buchwert oder den Anschaffungskosten möglich. Der gemeine Wert darf nicht überschritten werden. Wird eine sonstige Gegenleistung gewährt, so ist insoweit wie in den Fällen der Betriebseinbringung der gemeine Wert anzusetzen.

#### Absatz 2

Grundsätzlich gilt der Wert, mit dem die erwerbende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt, beim Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der neuen Anteile.

Eine Bindung an bei der erwerbenden Gesellschaft nach ausländischen Rechtsordnungen maßgebende Wertansätze besteht nicht. Insoweit wird die doppelte Buchwertverknüpfung aufgegeben. In diesen Fällen gilt nach Satz 2 grundsätzlich der gemeine Wert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. Die erhaltenen Anteile können jedoch nach Satz 3 auf Antrag des Einbringenden mit dem Buchwert der eingebrachten Anteile bewertet werden, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung der im Rahmen des Anteilstausches erhaltenen Anteile nicht eingeschränkt wird. Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts liegt beispielsweise vor, wenn hinsichtlich der eingebrachten Anteile das volle Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ohne Anrechnungsverpflichtung bestand und hinsichtlich der im Rahmen des Anteilstausches erhaltenen Anteile zwar ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, aber mit Anrechnungsverpflichtung besteht.

Wird zwar das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den erhaltenen Anteilen gegenüber dem Besteuerungsrecht an den eingebrachten Anteilen eingeschränkt, kommt jedoch die FusionsRL mit der Folge zur Anwendung, dass der Gewinn aus dem Anteilstausch nicht besteuert werden darf, so ist trotzdem auf Antrag der Buchwertansatz möglich. In diesen Fällen ist allerdings bei der Veräußerung der erhaltenen Anteile der Gewinn so zu besteuern, wie die Veräußerung der eingebrachten Anteile zu besteuern wäre (Artikel 8 Abs. 6 FusionsRL). Dies gilt ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens (Treaty-override).

#### Beispiel:

Eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person bringt im Rahmen eines Anteilstausches Anteile an einer österreichischen GesmbH in eine tschechische s.r.o gegen Gewährung von neuen Anteilen ein.

Hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der eingebrachten österreichischen Anteile stand der Bundesrepublik Deutschland nach dem DBA Österreich vor dem Anteilstausch das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zu. Dieses wird durch den Anteilstausch ausgeschlossen. Hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der durch den Anteilstausch erhaltenen Anteile ist das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland eingeschränkt, da nach Art. 23 Abs. 1 Buchstabe b Nr. 3 i.V.m. Art. 13 Abs. 3 DBA Tschechien eine Anrechnungsverpflichtung besteht.

Grundsätzlich wäre deshalb nach § 21 Abs. 2 Satz 2 der gemeine Wert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile anzusetzen. Da in diesem Fall die FusionsRL zur Anwendung kommt, ist auf Antrag der Buchwert anzusetzen. Bei Veräußerung der erhaltenen Anteile erfolgt jedoch unter Anwendung von Artikel 8 Abs. 6 der FusionsRL die volle Besteuerung des Veräußerungsgewinns ohne Anrechnung der tschechischen Steuer (Treaty-override).

Ist in diesen Fällen im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung kein inländischer Anknüpfungspunkt mehr gegeben (z.B. natürliche Person mit Wohnsitz in Liechtenstein tauscht ihre Beteiligung an einer deutschen GmbH gegen Anteile an einer französischen SA), wird für die Einkünfte aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile beschränkte Steuerpflicht fingiert, da für die Veräußerung der eingetauschten Anteile an der deutschen GmbH beschränkte Steuerpflicht bestand. Absatz 2 Satz 3 Buchstabe b letzter Halbsatz verweist insoweit auf § 22 Abs. 4 Nr. 3 UmwStG.

In den Fällen des Anteilstausches treten die erhaltenen Anteile steuerlich an die Stelle der eingebrachten Anteile. Dies bedeutet, dass - anders als in den Fällen der Sacheinlage - nicht die erwerbende Gesellschaft, sondern der Einbringende mit den erhaltenen Anteilen in die Rechtsstellung der eingebrachten Anteile tritt. Dies gilt auch, wenn Anteile im Rahmen einer Sacheinlage eingebracht werden (§ 23 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Dies bedeutet beispielsweise, dass im Falle eines Anteilstausches mit einbringungsgeborenen Anteilen im Sinne von § 21 Abs. 1 UmwStG in der bisherigen Fassung auch die erhaltenen Anteile durch die Einbringungsgeborenen infiziert werden und somit selbst als einbringungsgeborene Anteile im Sinne bisherigen Rechts gelten.

Gehörten die eingebrachten Anteile vor der Einbringung nicht zu einem Betriebsvermögen, sind die erhaltenen Anteile unter den oben genannten Voraussetzungen mit den Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile anzusetzen.

Die Regelung in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, wonach in den Fällen der Gewährung einer sonstigen Gegenleistung die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den gemeinen Wert der Gegenleistung zu kürzen sind, gilt auch für die Fälle des Anteilstausches mit sonstiger Gegenleistung.

### Absatz 3

Die Regelung entspricht der bisherigen Regelung in § 20 Abs. 5 UmwStG. Sie wird auf die Bedürfnisse des Anteilstausches beschränkt und entsprechend angepasst.

## **Zu § 22**

### Allgemeines

§ 22 UmwStG entspricht dem bisherigen § 21 UmwStG. Durch die Aufgabe des bisherigen Systems der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile (§ 21 UmwStG, § 8b Abs. 4 KStG, § 3 Nr. 40 S. 3 und 4 EStG) sowie der Missbrauchsregelung in § 26 Abs. 2 UmwStG ist es notwendig geworden, anderweitige Regelungen zu schaffen, um die Besteuerung der dem inländischen Besteuerungsrecht unterliegenden stillen Reserven zu sichern. Dies sind insbesondere Fälle, bei denen nach der Einbringung die Besteuerung der im Einbringungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven beim Einbringenden nach dem Halbeinkünfteverfahren erfolgt, die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG greift oder das Besteuerungsrecht hinsichtlich der erhaltenen Anteile durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird.

Die Neuregelung geht dabei zum Grundsatz der nachträglichen Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven beim Einbringenden über. Zu einem nachträglich entstehenden steuerpflichtigen Einbringungsgewinn kommt es immer dann, wenn eine Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden innerhalb der Sperrfrist erfolgt. Da die Vermutung eines Missbrauchs im Sinne von Artikel 11 Abs. 1 Buchstabe a FusionsRL mit zunehmendem Abstand zum Einbringungszeitpunkt abnimmt, werden die nachträglich zu versteuernden stillen Reserven jährlich linear um ein Siebtel abgebaut. Je länger die Sperrfrist läuft, umso geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass der ursprüngliche Einbringungsvorgang im Grunde nur dazu dienen sollte, eine nachfolgende Veräußerung vorzubereiten. Dadurch wird auch die Konformität der nachträglichen Besteuerung der stillen Reserven mit Artikel 11 Abs. 1 FusionsRL hergestellt.

Die steuerliche Behandlung der Veräußerung von aufgrund einer Einbringung erhaltenen Anteilen erfolgt nunmehr nach den allgemeinen Vorschriften über die Veräußerung von Kapitalanteilen. Diese werden jedoch ergänzt durch die Regeln in § 22 UmwStG.

Dabei ist beim Einbringenden in den Fällen der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) mit Buchwertfortführung oder in den Fällen mit Zwischenwertansatz eine nachträgliche Besteuerung der auf den steuerlichen Übertragungstichtag zu ermittelnden stillen Reserven vorgesehen, wenn die Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile durch den Rechtsnachfolger innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren nach dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt erfolgt.

Der gemäß § 16 EStG zu besteuernde Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Einbringung und dem Wert, mit dem die aufnehmende Gesellschaft dieses angesetzt hat, wobei dieser Betrag für jedes zwischen Einbringungszeitpunkt und Veräußerungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um je ein Siebtel abzubauen ist (Einbringungsgewinn I). Der im Rahmen der Einkünfte nach §§ 13, 15, 16, 17, 18 oder 23 EStG entstehende Gewinn aus der Veräußerung der Anteile mindert sich und ein Verlust erhöht sich entsprechend. Dies bedeutet, dass der insgesamt entstandene Veräußerungsgewinn zerlegt wird in einen Gewinn nach § 16 EStG (= zum Veräußerungszeitpunkt maßgebender Einbringungsgewinn I), auf den weder das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) noch die Steuerfreistellung nach § 8b KStG zur Anwendung kommt, und einen Gewinn aus dem Anteilsverkauf (= nach dem Einbringungszeitpunkt entstandene stille Reserven und dem linearen Abbaubetrag der im Einbringungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven), der durch Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) oder die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt ist. Die übernehmende Gesellschaft kann den besteuerten Einbringungsgewinn I in der Steuerbilanz bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern aktivieren.

In den Fällen des Anteilstausches (§ 21 Abs. 1 UmwStG) und der Einbringung von Anteilen im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) kommt es dann zur nachträglichen Besteuerung der stillen Reserven, wenn der Einbringende eine nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Person ist und die eingebrachten Anteile durch die erwerbende oder übernehmende Gesellschaft oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile durch deren Rechtsnachfolger innerhalb der Sperrfrist veräußert werden. Der Einbringende erzielt dabei in Höhe des im Veräußerungszeitpunkt maßgebenden Einbringungsgewinns II (= Differenz zwischen dem gemeinen Wert der eingebrachten Anteile im Zeitpunkt der Einbringung und dem Wert, mit dem die aufnehmende Gesellschaft diese angesetzt hat) einen im Rahmen der Einkünfte nach §§ 13, 15, 16, 17, 18 oder 23 EStG entstehenden Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen, der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt. Da in den Fällen des Anteilstausches die Rückwirkungsfiction nicht gilt, ist für die Bestimmung des Einbringungszeitpunkts das Datum des Vertragsabschlusses maßgebend. Der bei der erwerbenden Gesellschaft nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Veräußerungsgewinn aus den eingebrachten Anteilen verringert sich entsprechend.

Wird nur ein Teil der Anteile veräußert, ist der Einbringungsgewinn anteilig zu besteuern. Für die Frage der Besteuerung des Einbringungsgewinns gilt die Beteiligung als unteilbar. Dies bedeutet, dass in Fällen, bei denen der Einbringende neben den im Rahmen der Einbringung erhaltenen Anteilen weitere Anteile an der übernehmenden Gesellschaft hält, bei einer teilweisen Veräußerung der Anteile nicht untersucht werden muss, welche Anteile veräußert werden, sondern es kommt immer anteilig zur Besteuerung des Einbringungsgewinns. Dies gilt in den Fällen des Anteilstausches entsprechend, wenn die erwerbende Gesellschaft neben den eingebrachten Anteilen weitere Anteile an der erworbenen Gesellschaft hält.

#### Absatz 1 (Betriebseinbringung)

Absatz 1 regelt in den Fällen der Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden innerhalb der Sperrfrist die nachträgliche Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung in dem eingebrachten Betrieb vorhandenen stillen Reserven, soweit diese nicht auf mit eingebrachte Anteile entfallen; insoweit kommt Abs. 2 zur Anwendung. Einer Veräußerung im

Sinne des Absatzes 1 steht auch die Übertragung der erhaltenen Anteile im Rahmen eines Umwandlungsvorganges gleich (z.B. die Abspaltung einer im Rahmen einer Einbringung erhaltenen 100v.H.-Beteiligung nach § 15 UmwStG). Die Besteuerung erfolgt im Veranlagungszeitraum der Veräußerung der Anteile in Höhe des im Bedarfsfalle zu ermittelnden Einbringungsgewinns I. In Höhe des Einbringungsgewinns I erfolgt eine Umqualifizierung des durch § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen (§§ 13, 15, 16, 17, 18 oder 23 EStG) in einen nicht begünstigten Gewinn im Sinne von § 16 EStG. Auf den nachträglich zu besteuern den Einbringungsgewinn sind § 16 Absatz 4 und § 34 EStG nicht anzuwenden.

In Höhe des der Besteuerung zugrunde gelegten Einbringungsgewinns liegen nachträgliche Anschaffungskosten auf die erhaltenen Anteile vor. Werden die erhaltenen Anteile im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder durch einen Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 UmwStG) zum Buchwert weiter eingebracht (§ 22 Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 und 5 UmwStG), liegen in derselben Höhe auch nachträgliche Anschaffungskosten bei den von den jeweiligen an der Kette beteiligten Personen erhaltenen Anteilen vor.

Soweit das eingebrachte Betriebsvermögen nicht der deutschen Besteuerung unterliegt, gilt grundsätzlich der im Ausland der Besteuerung des Einbringungsgewinns zugrunde gelegte Wertansatz (in der Regel der Buchwert) als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (§ 20 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Kommt es in diesen Fällen im Ausland nachträglich zu einer Erhöhung der Wertansätze und damit zu einer Besteuerung des Einbringungsgewinns, führt diese Erhöhung nach Satz 3 zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die erhaltenen Anteile, soweit nachgewiesen ist, dass die im Ausland darauf entfallende Steuer entrichtet wurde.

Dies gilt nach Satz 4 neben dem Fall der Veräußerung auch für die verdeckte Einlage der erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft (bisher § 21 Abs. 2 Nr. 4 UmwStG) oder Europäische Genossenschaft, sowie die Weitereinbringung der erhaltenen Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft und die Fälle der Ketteneinbringung, wenn diese nicht zum Buchwert erfolgen, und für den Fall der Einbringung der erhaltenen Anteile zum Buchwert und die anschließende unmittelbare oder mittelbare Veräußerung der dafür im Wege des Anteilstausches erhaltenen Anteile. Ein schädliches Ereignis liegt auch dann vor, wenn der Einbringende aufgrund Wegzug, Sitzverlegung oder Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 UmwStG nicht mehr erfüllt.

#### Absatz 2 (Anteilstausch)

Zunächst ist festzuhalten, dass sich die Nummern 1 bis 3 des bisherigen Absatzes 2 durch die Neuregelung erübrigen:

Das Antragsrecht des Einbringenden (bisher Nummer 1) kann entfallen, da die nachträgliche Besteuerung nur für die bis zum Einbringungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven erfolgt. Nach dem Einbringungszeitpunkt aufgelaufene stille Reserven unterliegen immer der Besteuerung im Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 2 KStG).

Die bisherige Nummer 2 ist wegen der nachträglichen Besteuerung im Falle einer Veräußerung innerhalb der Sperrfrist nicht mehr notwendig. Der bloße Ausschluss des Besteuerungsrechts an den erhaltenen Anteilen ist für die Buchwertfortführung nicht schädlich. Kommt es zu einer schädlichen Veräußerung innerhalb der Sperrfrist, entstehen beim Einbringenden nachträglich beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder e EStG. Der Wegzugsgewinn im Sinne von § 6 AStG mindert sich entsprechend.

Eine Besteuerung des Einbringungsgewinns in den Fällen der Liquidation oder Kapitalherabsetzung (bisher Nummer 3) ist wegen des Halbeinkünfteverfahrens nicht mehr notwendig.

Die bisherige Nummer 4 betreffend die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft wird in Absatz 1 Nummer 1 übernommen.

Absatz 2 wird neu gefasst:

Absatz 2 Satz 1 und 2 regelt nach erfolgtem Anteilstausch oder nach erfolgter Einbringung von Anteilen im Rahmen einer Sacheinlage die Besteuerung des Einbringenden in den Fällen der Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb der Sperrfrist, wenn der Einbringende eine nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Person ist. Ist der Einbringende eine Personengesellschaft, so ist Absatz 2 anzuwenden, soweit nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Personen an dieser unmittelbar oder mittelbar über andere Personengesellschaften beteiligt sind. Danach erzielt der Einbringende in Höhe des im Veräußerungszeitpunkt jeweils maßgebenden Einbringungsgewinns II im Zeitpunkt der Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die erwerbende Gesellschaft einen Veräußerungsgewinn aus den eingebrachten Anteilen (§§ 13, 15, 16, 17, 18 oder 23 EStG).

Gleichzeitig entstehen nachträgliche Anschaffungskosten auf seine erhaltenen Anteile. Werden die erhaltenen Anteile im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder durch einen Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 UmwStG) zum Buchwert weiter eingebracht (§ 22 Abs. 1 Satz 4 Nr. 4 UmwStG), liegen nach Satz 5 in derselben Höhe auch nachträgliche Anschaffungskosten bei den von den jeweiligen Kettengesellschaften beteiligten Personen erhaltenen Anteilen vor.

Nach Satz 3 kommt Absatz 2 insoweit nicht mehr zur Anwendung, als der Einbringende die erhaltenen Anteile bereits vor dem schädlichen Ereignis veräußert hat, da in diesen Fällen wegen der Wertverknüpfung der dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einbringungsgewinn aus dem Anteilstausch bereits in Form des Veräußerungsgewinns aus den erhaltenen Anteilen versteuert wurde. Dasselbe gilt, wenn der Einbringende vor Eintritt des schädlichen Ereignisses weggezogen ist und der Einbringungsgewinn im Rahmen der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG der Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen wurde. Wurde die Wegzugssteuer gem. § 6 Abs. 5 AStG gestundet, gilt die Besteuerung des Einbringungsgewinns noch nicht als erfolgt. In diesen Fällen gilt der maßgebende Einbringungsgewinn II im Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses als nachträgliche beschränkt steuerpflichtige Einkünfte im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder e EStG.

Nach Satz 4 kommt es auch in den Fällen der verdeckten Einlage der eingebrachten Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft, sowie in den Fällen der Weitereinbringung der eingebrachten Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft und der Ketteneinbringung, wenn diese nicht zum Buchwert erfolgen, und für den Fall der Weitereinbringung der eingebrachten Anteile zum Buchwert und die anschließende unmittelbare oder mittelbare Veräußerung der dafür im Wege des Anteilstausches erhaltenen Anteile zur nachträglichen Besteuerung des Einbringungsgewinns, wenn die Übertragung der eingebrachten Anteile unmittelbar oder mittelbar durch die übernehmende Gesellschaft erfolgt. Ein schädliches Ereignis liegt auch dann vor, wenn die übernehmende Gesellschaft aufgrund Sitzverlegung oder Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 UmwStG nicht mehr erfüllt.

Werden durch den Eintritt eines schädlichen Ereignisses sowohl die Rechtsfolgen des Absatzes 1 als auch die Rechtsfolgen des Absatzes 2 ausgelöst, so kommt nach Satz 6 vorrangig Absatz 1 zur Anwendung. Damit ist sichergestellt, dass mittels eines Anteilstausches übertragene aus einer Sacheinlage stammende stille Reserven beim Einbringenden innerhalb der Sperrfrist als Gewinn im Sinne von § 16 EStG besteuert werden. Durch das Entstehen nachträglicher Anschaffungskosten auf die erhaltenen Anteile wird der Einbringungsgewinn II entsprechend gemindert.

Beispiel:

Die natürliche Person A bringt einen Teilbetrieb zum Buchwert 65 (gemeiner Wert 100) gegen Gewährung von Anteilen in die X-GmbH ein. Die erhaltenen Anteile an der X-GmbH bringt sie im Rahmen eines Anteilstausches wiederum zum Buchwert (gemeiner Wert 120) gegen Gewährung von Anteilen in die Y-GmbH ein. Die Y-GmbH veräußert die Anteile an der X-GmbH zum gemeinen Wert von 130.

- Die Einbringung des Teilbetriebs zum Buchwert ist zulässig (§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG).
- Der Anteilstausch der aus der Sacheinlage erhaltenen Anteile zum Buchwert ist in Bezug auf die Sacheinlage zunächst unschädlich.
- Die Veräußerung der Anteile an der X-GmbH durch die Y-GmbH ist ein schädlicher Vorgang (§ 22 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 und Abs. 2 UmwStG). Sowohl Einbringungsgewinn I als auch Einbringungsgewinn II sind grundsätzlich zu besteuern; die Besteuerung des Einbringungsgewinns I geht jedoch vor (§ 22 Abs. 3 S. 3 UmwStG).
- Bei A entsteht ein Gewinn nach § 16 EStG i. H. des Differenzbetrages I (35); gleichzeitig erhöhen sich die AK der Anteile an der X-GmbH um 35 (§ 22 Abs. 1 S. 2 UmwStG). Einbringungsgewinn II mindert sich folglich um 35 (§ 22 Abs. 3 S. 3 UmwStG).
- Bei der X-GmbH entsteht ein entsprechender Aufstockungsbetrag i. H. v. 35.
- Bei A entsteht darüber hinaus ein Gewinn nach § 17 EStG i. H. der Differenz aus Einbringungsgewinn II 55 und Einbringungsgewinn I 35 = zu besteuender Einbringungsgewinn II 20 (§ 22 Abs. 2 UmwStG).
- Bei der Y-GmbH erhöhen sich die AK um den Einbringungsgewinn I i. H. v. 35 und den Einbringungsgewinn II i. H. v. 20 (§ 22 Abs. 2 S. 2 UmwStG) = 55. Damit verringert sich der nach § 8b KStG steuerfreie Veräußerungsgewinn von 65 auf 10.

### Absatz 3

Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 4. Absatz 3 wird neu gefasst. Der Einbringende ist danach verpflichtet innerhalb der Sperrfrist jährlich auf den Tag, der dem steuerlichen Einbringungszeitpunkt entspricht, jeweils spätestens bis zur Abgabe der Steuererklärung nachzuweisen, in wessen Hand sich in den Fällen der Sacheinlage (Absatz 1) die erhaltenen Anteile und in den Fällen des Anteilstausches die eingebrachten Anteile und in den Fällen einer Weitereinbringung dieser Anteile auch die auf der Weitereinbringung dieser Anteile beruhenden Anteile befinden. Es handelt sich insoweit nicht um eine Ausschlussfrist. Der Nachweis kann insbesondere durch die Vorlage eines Registerauszuges oder einer Bescheinigung der jeweils übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft, dass die eingebrachten Anteile noch vorhanden sind, erbracht werden. Wird der Nachweis für einen Veranlagungszeitraum der Sperrfrist nicht spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung erbracht, ist der zu Beginn des Veranlagungszeitraums maßgebende Einbringungsgewinn von Amts wegen nach Absatz 1 oder 2 zu besteuern.

### Absatz 4

Der bisherige Absatz 4 betreffend den Einlagewert in den Fällen einer Einlage der einbringungsgeborenen Anteile vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen erübrigt sich wegen der Aufgabe des Systems der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile. Die Einlage von im Rahmen einer Sacheinlage oder eines Anteilstausches erhaltenen Anteilen ins Betriebsvermögen richtet sich nunmehr nach den allgemeinen Regeln von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b EStG.

Die dem bisherigen Absatz 3 neu angefügte Nummer 3 regelt, dass der als Gewinn gem. § 16 EStG zu versteuernde Einbringungsgewinn I bei einem im Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses beschränkt steuerpflichtigen Einbringenden als (nachträgliche) Einkünfte aus der inländischen Betriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG) anzusehen ist (Rechtsfolgenverweis).

In den Fällen des Anteilstausches gilt der Einbringungsgewinn II bei dem im Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses beschränkt steuerpflichtigen Einbringenden als (nachträgliche) Einkünfte aus der inländischen Betriebsstätte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG), soweit die eingebrachten Anteile beim Einbringenden zu einem Betriebsvermögen gehören. Ansonsten gilt der Einbringungsgewinn II beim Einbringenden als beschränkt steuerpflichtige (nachträgliche) Einkünfte im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG.

### Beispiel (Betriebseinbringung):

Die in F ansässige natürliche Person X ist an der inländischen XYZ-OHG beteiligt und bringt ihren MU-Anteil in 01 in die im Inland ansässige A-GmbH zu Buchwerten ein. In 03 veräußert X die Anteile an der A-GmbH.

Die Einbringung des MU-Anteils durch X in 01 zu Buchwerten ist zulässig, da das inländische Besteuerungsrecht an dem eingebrachten Betriebsvermögen dadurch nicht eingeschränkt wird (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe b UmwStG).

In 03 besteuert X nachträglich den Einbringungsgewinn in Höhe des maßgebenden Einbringungsgewinns (§ 21 Abs. 1 UmwStG). Er erzielt insoweit nachträgliche Betriebstättereinkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG (§ 22 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UmwStG).

#### Beispiel (Anteilstausch):

Die in CZ ansässige natürliche Person Y bringt ihre Mehrheitsbeteiligung an der inländischen B-GmbH in 01 in die inländische C-GmbH zum Buchwert (AK) ein. In 03 veräußert die C-GmbH die Anteile an der B-GmbH.

Die Einbringung der Anteile an der B-GmbH durch Y in 01 zu Buchwerten ist zulässig, da das inländische Besteuerungsrecht an den erhaltenen Anteilen an der C-GmbH dadurch nicht eingeschränkt wird (§ 21 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe a UmwStG). In 03 versteuert Y nachträglich den Gewinn aus dem Anteilstausch in Höhe des maßgebenden Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 UmwStG). Er erzielt insoweit nachträgliche Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG (§ 22 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UmwStG).

Ist der Einbringende erst zwischen Einbringungszeitpunkt und dem Eintritt des schädlichen Ereignisses aus der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ausgeschieden und wurde für ihn eine Steuerfestsetzung nach § 6 AStG durchgeführt, ist die Steuerfestsetzung auf den Wegzugsgewinn in Höhe der auf den Einbringungsgewinn entfallenden Steuer herabzusetzen. Dies gilt nicht in den Fällen des Anteilstausches, wenn die Steuer auf den Wegzugsgewinn nicht gestundet wurde, da es in diesen Fällen nicht zur Besteuerung des Einbringungsgewinns II kommt (Absatz 2 Satz 3).

Darüber hinaus wird Absatz 4 an die Neuregelungen angepasst.

Entsteht der maßgebende Einbringungsgewinn bei einem Steuergegenstand im Sinne des § 2 Abs. 1 bis 3 des GewStG, gelten für dessen gewerbsteuerliche Erfassung die allgemeinen Grundsätze. Er unterliegt nach diesen Grundsätzen im Jahr der Anteilsveräußerung der Gewerbesteuer. Besteht im Jahr der Anteilsveräußerung kein Steuergegenstand im Sinne des § 2 Abs. 1 bis 3 des GewStG mehr (z.B. ursprüngliche Einbringung einer inländischen Betriebsstätte durch eine ausländische Kapitalgesellschaft), sind für gewerbsteuerliche Zwecke die Verhältnisse im Erhebungszeitraum der Einbringung maßgebend. Insoweit wird eine inländische Betriebsstätte fingiert, in der der maßgebende Einbringungsgewinn entsteht. Dieser unterliegt dann nach allgemeinen Grundsätzen der Gewerbesteuer. Für die Heheberechtigung der auf diesen Einbringungsgewinn danach entfallenden Gewerbesteuer sind ebenfalls die Verhältnisse im Einbringungszeitraum maßgebend.

## **Zu § 23**

Der bisherige § 22 wird § 23 UmwStG.

### Absatz 1

Die übernehmende Gesellschaft tritt in den Fällen der Sacheinlage im Hinblick auf das übernommene Betriebsvermögen grundsätzlich in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden ein. Dies gilt nach Satz 2 jedoch nicht, soweit im Rahmen der Sacheinlage Anteile an Kapitalgesellschaften oder Europäischen Genossenschaften mit übertragen werden, da sich die steuerliche Behandlung insoweit nach den Regeln des Anteilstausches richtet (§ 22 Ab-

Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz und Abs. 2 UmwStG). In diesen Fällen kommt § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG zur Anwendung, wonach die erhaltenen Anteile steuerlich in die Rechtsstellung der eingebrachten Anteile treten.

#### Absatz 2

Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 3. Absatz 2 regelt nunmehr die steuerlichen Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft, die sich aufgrund der nachträglichen Besteuerung des Einbringungsgewinns beim Einbringenden ergeben.

Kommt es in den Fällen der Betriebseinbringung zu einer nachträglichen Besteuerung des Einbringungsgewinns I (§ 22 Abs. 1 UmwStG), kann dies zu einer Buchwertaufstockung bei der übernehmenden Gesellschaft führen. Insoweit hat die übernehmende Gesellschaft ein Wahlrecht. Die Aufstockung bei der übernehmenden Gesellschaft erfolgt wirtschaftsgutbezogen. Voraussetzung für die Buchwertaufstockung ist jedoch, dass sich das jeweilige Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses noch im Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft befindet, der Einbringende die auf den Einbringungsgewinn entfallende Steuer entrichtet hat und dies dem Finanzamt der übernehmenden Gesellschaft nachgewiesen wurde. Die Buchwertaufstockung in der Steuerbilanz ist gewinnneutral.

Kommt es in den Fällen des Anteilstausches zu einer nachträglichen Besteuerung des Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 UmwStG), erhöhen sich bei der erwerbenden Gesellschaft die Anschaffungskosten der Anteile, aber wiederum nur unter der Voraussetzung, dass der Einbringende die Steuer auf den Einbringungsgewinn entrichtet hat. Damit verringert sich bei der übernehmenden Gesellschaft der steuerfreie Veräußerungsgewinn im Sinne von § 8b KStG entsprechend. Dies gilt in den Fällen der Weitereinbringung der eingebrachten Anteile zum Buchwert auch im Hinblick auf die auf der Weitereinbringung beruhenden Anteile.

#### Absatz 3

Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 3. Der neu eingefügte Satz 2 regelt die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung in den Fällen der Buchwertaufstockung aufgrund nachträglicher Besteuerung des Einbringungsgewinns I. Die Absetzungen für Abnutzung sind in diesen Fällen ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in welches das schädliche Ereignis fällt, nach der um den besteuerten Einbringungsgewinn erhöhten Bemessungsgrundlage (Absatz 2) zu ermitteln.

#### Absatz 4

Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 4. Die Änderungen beruhen auf Anpassungen an die Neukonzeption des Umwandlungssteuergesetzes.

#### Absätze 5 und 6

Die bisherigen Absätze 4 und 5 werden Absätze 5 und 6. In Absatz 6 erfolgt ein Verweis auf § 6 Abs. 3 UmwStG, da diese Regelung der bisherigen Missbrauchsregelung in § 26 Abs. 1 UmwStG entspricht.

### **Zu § 24**

#### Absatz 1

§ 24 UmwStG erfasst ausschließlich die Einbringung von Betriebsvermögen (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in eine Personengesellschaft. Die zu einem Betriebsvermögen gehörende 100v.H.-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt als Teilbetrieb im Sinne der Vorschrift.

Ist im Falle einer von der FusionsRL erfassten Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Anteilstausches die übernehmende oder erwerbende Gesellschaft nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland als steuerlich transparent anzusehen, ist auf diesen Vorgang grundsätzlich § 24 UmwStG anzuwenden.

Die Einbringung von Anteilen im Sinne der FusionsRL in eine Personengesellschaft ist nur dann von § 24 UmwStG erfasst, wenn eine zu einem Betriebsvermögen gehörende 100v.H.-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eingebracht wird. In allen anderen Fällen (Einbringung aus einem Privatvermögen oder einer Beteiligung unter 100 v.H.) scheidet eine steuerliche Begünstigung nach § 24 UmwStG aus. Die Regelungen der FusionsRL stehen dem nicht entgegen (Artikel 10a Abs. 3 FusionsRL).

#### Absatz 2

Auch im Rahmen des § 24 UmwStG gilt der Grundsatz, dass das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Ein Buchwertansatz ist jedoch auf Antrag möglich, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland durch die Einbringung nicht eingeschränkt wird. Dies entspricht im Ergebnis auch der bisherigen Rechtslage, wonach ein Buch- oder Zwischenwertansatz nur dann möglich ist, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland erhalten bleibt. Insoweit handelt es sich nur um eine Klarstellung der bisherigen Rechtslage.

Beispiel:

Die inländische A-OHG hält eine 100%-ige Beteiligung an einer amerikanischen Kapitalgesellschaft. Sie will diese Beteiligung steuerneutral zu Buchwerten in eine österreichische Personengesellschaft einbringen.

Dies geht nur steuerneutral, soweit die Besteuerung der in der 100-%igen Beteiligung enthaltenen stillen Reserven in Deutschland auch nach der Einbringung in die österreichische Personengesellschaft sichergestellt ist. Ist dies nicht der Fall, sind die in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven im Rahmen der Einbringung in die österreichische Personengesellschaft aufzudecken und zu versteuern.

Dies bedeutet auch für die von der FusionsRL geschützten Fälle der Sacheinlage in eine als transparent anzusehende Gesellschaft, dass es zwingend zu einer Besteuerung des Einbringungsgewinns kommt, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland durch die Einbringung eingeschränkt wird (Absatz 2). Die FusionsRL steht dem nicht entgegen (Artikel 10a Abs. 4 FusionsRL).

Der bisherige Satz 2 erübrigt sich durch die Definition des Buchwertes in § 1 Abs. 3 Buchstabe d UmwStG.

Die Regelung im bisherigen Satz 3, wonach beim Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschritten werden dürfen, wird ersetzt durch den Verweis auf § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG, wonach eine Begrenzung auf den gemeinen Wert erfolgt..

#### Absatz 3

Es handelt sich um eine Folgeänderung aufgrund des grundsätzlichen Ansatzes des gemeinen Werts. Der bisherige Satz 4, wonach der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG bei einer Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils nicht in Anspruch genommen werden kann, wird in Satz 2 integriert.

### **Zu § 25**

Die Anwendbarkeit der Einbringungsvorschriften (§ 20 ff UmwStG) wird im Rahmen der Europäisierung auf die Fälle des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft auf Grund ausländischer Rechtsvorschriften ausgedehnt, wenn der Vorgang mit dem Vorgang des Formwechsels nach § 190 UmwG vergleichbar ist.

### **Zu § 26**

Die Vorschrift entspricht Artikel 11 der FusionsRL.

Die Regelungen des bisherigen Absatzes 1 wurden in § 6 Abs. 3 UmwStG übernommen.

Die Sätze 1 und 2 des Absatzes 2 wurden ersetzt durch die nachträgliche Besteuerung des Einbringungsgewinns gem. § 22 UmwStG beim Einbringenden innerhalb der Sperrfrist. Die bisherige Regelung in Satz 3 wird nunmehr abgedeckt durch den grundsätzlichen Ansatz des gemeinen Werts in den Fällen der Sacheinlage und das Verbot des Buch- oder Zwischenwertansatzes, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland eingeschränkt wird (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Buchstabe b UmwStG).

## **Zu § 27**

Die Neufassung des UmwStG soll nur für die Zukunft gelten. Dabei stellt das Gesetz auf die Anmeldung zur Eintragung in das Register nach der Verkündung dieses Gesetzes ab.

Die Neufassung des UmwStG enthält Regelungen zur Europäischen Gesellschaft und zur Europäischen Genossenschaft. Die SE ist seit dem 8. Oktober 2004 mögliche Rechtsform; die Europäische Genossenschaft wird ab dem 18. August 2006 mögliche Rechtsform in der Europäischen Union sein. Ab dem 1. Januar 2006 müssen die Regeln der Fusionsrichtlinie zur Gründung und zur Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft/Europäischen Genossenschaft in nationales Recht umgesetzt sein. Zur steuerlichen Behandlung der Gründung und Sitzverlegung einer SE in den Fällen, in denen die Eintragung in das Register vor dem Tag der Veröffentlichung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt beantragt worden ist, wird in einem Verwaltungserlass Stellung genommen.

Für alle Einbringungsfälle, auf die dieses Gesetz noch nicht zur Anwendung kommt, gelten die bisherigen Vorschriften zur steuerlichen Behandlung der einbringungsgeborenen Anteile weiter.

Absatz 4 betrifft die Fälle der Weitereinbringung und Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen alten Rechts im Geltungszeitraum des neuen Rechts, die zu einer gleichzeitigen Anwendung der Sanktionsregelungen des § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG a.F., § 8b Abs. 4 KStG a.F. und § 22 UmwStG n.F. führen würden. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine natürliche Person unter Anwendung von § 20 UmwStG in der bisherigen Fassung einen Teilbetrieb zu Buch- oder Zwischenwerten in eine Kapitalgesellschaft einbringt und die daraus entstandenen einbringungsgeborenen Anteile alten Rechts unter Anwendung von § 21 UmwStG in der neuen Fassung im Rahmen eines Anteilstausches zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft einbringt. In diesem Fall wird wegen der Weitergeltung der von § 8b Abs. 4 KStG für alte einbringungsgeborene Anteile bei der Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile durch die aufnehmende Kapitalgesellschaft die Steuerfreistellung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 KStG durch § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. i.V.m. § 34 Abs. 7a KStG ausgeschlossen. Gleichzeitig liegt ein schädlicher Fall im Hinblick auf den im neuen Recht erfolgten Anteilstausch im Sinne von § 22 Abs. 2 vor, der zu einer nachträglichen Besteuerung des Einbringungsgewinns II führen würde. Um insoweit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, schließt Absatz 4 die nachträgliche Besteuerung des Einbringungsgewinns aus, soweit es wegen § 8b Abs. 4 KStG a.F. oder § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG a.F. nicht zur vollen oder teilweisen Steuerfreistellung des Veräußerungsgewinns aus den Anteilen kommt.

## **Zu Artikel 6 (Außensteuergesetz)**

### **Zu Nummer 1 (§ 6)**

### Allgemeiner Teil

Nach bisherigem Recht wird im Fall des Wegzugs ins Ausland oder eines gleichgestellten Ereignisses die Einkommensteuer auf die in wesentlichen Beteiligungen ruhenden stillen Reserven im Rahmen der für das Wegzugsjahr erfolgenden Veranlagung festgesetzt, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt sind. Sie wird sodann nach den allgemein geltenden Verfahrensgrundsätzen erhoben. Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs zu einer in der Zielsetzung unterschiedlichen, aber in ihrer verfahrensmäßigen Ausgestaltung ähnlichen französischen Vorschrift (Hughes de Lasteyrie du Saillant, Rs. C-9/02) wird in der Festsetzung und sofortigen Erhebung der Steuer auf den Wertzuwachs der Anteile im Veranlagungszeitraum des Wegzugs eine Beeinträchtigung der Rechte des Steuerpflichtigen auf Niederlassungsfreiheit innerhalb der Europäischen Gemeinschaft (Art. 43 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft) gesehen, weil er gegenüber dem im Inland verbleibenden Steuerpflichtigen benachteiligt wird. Denn dieser wird erst im Fall der tatsächlichen Veräußerung nach § 17 EStG besteuert.

Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften (Kommission) vertritt die Auffassung, dass die Grundaussagen des Urteils auch für die deutsche Wegzugsbesteuerung gelten. Sie hat daher das genannte Gerichtsverfahren zum Anlass genommen, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland fortzuführen. Beide Ereignisse veranlassen die Bundesrepublik Deutschland, § 6 AStG EG-rechtskonform anzupassen. Dabei wird in Übereinstimmung mit der Kommission davon ausgegangen, dass der Bundesrepublik Deutschland das Recht zusteht, den Wertzuwachs wesentlicher Beteiligungen bei Wegzug von Steuerpflichtigen zu besteuern. Die Steuer soll aber erst erhoben werden, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich einen Veräußerungsgewinn erzielt. Nach der Neuregelung wird daher im Verhältnis zu Mitgliedstaaten der Europäischen Union und - unter gewissen zusätzlichen Voraussetzungen - des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) die Steuer nach wie vor im Veranlagungszeitraum des Wegzugs festgesetzt. Die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer wird aber ohne Sicherheitsleistung bis zur Realisierung eines Veräußerungsgewinns oder eines gleichgestellten Sachverhalts gestundet. Entsprechend wird bereits in Abstimmung mit der Kommission im Grundfall des Wegzugs auf Grund einer mit den Obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmten Verwaltungsanweisung verfahren.

Im Zuge der Einführung des allgemeinen Entstrickungstatbestands in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG durch dieses Gesetz werden durch eine entsprechende Neufassung des § 6 AStG nunmehr in abstrakter Umschreibung alle Fälle erfasst, in denen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen oder eingeschränkt wird. Im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, kommt es abweichend hiervon auch dann zur Besteuerung, wenn das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder eingeschränkt ist.

### Absatz 1

#### *Satz 1*

Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 EStG wird der Veräußerung im Sinne des § 17 EStG gleichgestellt. Hierdurch werden der bisher in Absatz 1 Satz 1 geregelte Wegzug sowie die in Absatz 3 genannten weiteren Tatbestände erfasst (unentgeltliche Übertragung, vorrangige Ansässigkeit in einem anderen Staat aufgrund der Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens sowie Einlage in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte im Ausland). Abweichend vom bisherigen Recht wird auch der Erbfall erfasst. Dies ist folgerichtig, weil auch in diesem Fall, wie in dem der Schenkung, das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile verloren gehen kann.

Durch den allgemeinen Verweis auf die Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 EStG ist Absatz 1 nun auch auf Anteile an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 17 EStG

anzuwenden. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs ist systemgerecht, da bei Veräußerung dieser Anteile auch im Falle von Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat zusteht. Die Regelung ist darüber hinaus vor dem Hintergrund steuerlicher Gestaltungen zu sehen, welche die Richtlinie 90/434/EWG (FusionsRL) ermöglicht.

#### *Satz 2*

Mit der Einfügung des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG durch dieses Gesetz wird die Wertermittlung im Fall der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht neu geregelt. Danach ist statt der Anschaffungskosten der Wertansatz bei einer § 6 AStG vergleichbaren Wegzugsbesteuerung durch den (ausländischen) Wegzugsstaat – begrenzt durch den Ansatz des gemeinen Werts – der deutschen Besteuerung zugrunde zu legen. Der allgemeine Verweis auf § 17 EStG in Absatz 1 Satz 1 erfasst damit bereits den Wertansatz für Zwecke der Anwendung des § 6 AStG. Die Regelung des bisherigen Satzes 2 erübrigt sich damit.

#### *Satz 3*

Der bisherige Satz 3 wird aufgrund der Änderung des Satzes 1 redaktionell angepasst.

#### Absatz 2

Die Änderung des Satzes 3 dient der einheitlichen Bezeichnung innerhalb der Vorschrift.

#### Absatz 3

Auf Grund der Einführung der Generalklausel in Absatz 1 Satz 1 ist die bisher in Absatz 3 enthaltene Aufzählung von Ersatztatbeständen entbehrlich. Aufgrund der Aufhebung des bisherigen Absatzes 3 musste die Vorschrift neu gefasst werden, so dass sie das Entfallen des Steueranspruchs für alle Fälle regelt, in denen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland wieder begründet wird. Dies trifft neben der erneuten Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht u. a. zu, wenn die Anteile an eine unbeschränkt steuerpflichtige Person geschenkt werden, wenn der Steuerpflichtige nach einem Doppelbesteuerungsabkommen wieder als vorrangig im Inland ansässig anzusehen ist oder wenn er die Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte im Inland einlegt oder den Betrieb oder die Betriebsstätte aus dem Ausland in das Inland verlegt. Die Fünf-Jahres-Frist für die Rückkehr nach Deutschland wird aufgegeben, weil die geänderte Vorschrift die erneute Steuerverstrickung der Anteile zum Gegenstand hat und nicht mehr nur auf die Verhältnisse des Anteilseigners bezogen ist.

Der 2. Halbsatz regelt, dass der Steueranspruch dann aufrechterhalten bleibt, wenn die Anschaffungskosten der Anteile für Zwecke der Besteuerung nach § 17 EStG mit einem höheren Wert anzusetzen sind als dies bei der Festsetzung der Steuer nach Absatz 1 der Fall war. Die folgenden Beispiele verdeutlichen den Anwendungsbereich:

- Zieht der Steuerpflichtige z. B. nach einem vorübergehenden Aufenthalt in einem Staat, der eine vergleichbare Wegzugsbesteuerung durchgeführt hat, wieder nach Deutschland, sind die Anteile nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG in der Fassung dieses Gesetzes mit dem Wert anzusetzen, den dieser andere Staat der Wegzugsbesteuerung zugrunde gelegt hat.
- Werden die Anteile aus einer ausländischen Betriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte überführt, so ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG in der Fassung dieses Gesetzes der gemeine Wert anzusetzen.

In diesen Fällen würde ein Entfallen des Steueranspruchs dazu führen, dass der auf die Zeit der Steuerverstrickung in Deutschland entfallende Wertzuwachs endgültig nicht mehr besteuert werden könnte, da für Zwecke einer späteren Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 17 EStG als Anschaffungskosten der Anteile der entsprechend höhere Wert anzusetzen

ist. Im Ergebnis bleibt die Steuerfestsetzung bei diesen Sachverhalten also bestehen (im Fall des Absatzes 5 einschließlich der Nebenbestimmung der Stundung).

#### Absatz 4

Die Änderung regelt den Vorrang des neuen Absatzes 5 vor Absatz 4 sowie die Voraussetzungen für eine Stundung in den Fällen, in denen Absatz 5 nicht zur Anwendung kommt. Der bisherige Absatz 5 Satz 3 bezog sich ausschließlich auf die Stundung im Falle einer vorübergehenden Abwesenheit nach Absatz 4 a.F. und war aufgrund des Wegfalls der Fünf-Jahres-Frist ebenfalls zu streichen.

#### Absatz 5

##### *Satz 1*

Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland löst die Steuerpflicht aus. Da aber der Wegzug eines unbeschränkt steuerpflichtigen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR, der aus Deutschland in einen dieser Staaten zieht, nach EG-Recht (z. B. Niederlassungsfreiheit) nicht behindert werden darf, wird die nach Absatz 1 zusätzlich geschuldete Steuer nach Satz 1 von Amts wegen zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet. Der Betrag der zusätzlich geschuldeten Steuer entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen der tariflichen Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen unter Einbeziehung der Einkünfte nach Absatz 1 und der tariflichen Einkommensteuer ohne Anwendung des Absatzes.

##### *Satz 2*

Satz 2 erfasst die unentgeltliche Übertragung an nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen (bisher Absatz 3 Nr. 1). In diesem Fall ist Voraussetzung der Stundung nach Satz 1, dass der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen die in Satz 1 genannten Bedingungen erfüllt.

##### *Satz 3*

Satz 3 soll sicherstellen, dass die Stundung nur in den Fällen erfolgt, in denen die Amtshilfe und die Beitreibung der Steuerforderung durch den anderen Staat gewährleistet sind. Im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten der EU ist das aufgrund der geltenden EG-Amtshilferichtlinie und der EG-Beitreibungsrichtlinie anzunehmen (Richtlinie 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern und Richtlinie 76/308/EWG des Rates über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen).

##### *Satz 4*

Nach Satz 4 erfolgt der Widerruf der Stundung nur, soweit der Steuerpflichtige einen Veräußerungsgewinn erzielt oder einen der Veräußerung gleichgestellten Tatbestand erfüllt. Hierunter fallen neben den von § 17 Abs. 4 EStG erfassten Fällen (z. B. Auflösung der Gesellschaft im Sinne des § 17 EStG, Kapitalherabsetzung) auch die unentgeltliche Übertragung der Anteile sowie die Entnahme der Anteile oder vergleichbare Vorgänge, die nach inländischem Recht zum Ansatz des Teilwerts oder gemeinen Werts führen (z. B. Umwandlungsvorgänge). Im Falle des auf einen Zuzug in einen Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR folgenden Wegzug in einen Drittstaat wird die Steuer auf den Vermögenszuwachs wie beim sofortigen Wegzug in einen Drittstaat entsprechend Absatz 1 fällig.

##### *Satz 5*

Satz 5 regelt die Fälle, in denen aufgrund eines Umwandlungsvorgangs (z. B. Verschmelzung, Spaltung oder Anteilstausch) die ursprünglichen Anteile untergehen und neue Anteile erworben werden. Grundsätzlich liegt eine Veräußerung vor, die zum Widerruf der Stundung gemäß Satz 4 Nr. 1 führen würde. Dieses Ergebnis ist jedoch in den Fällen auszuschließen, in denen der Anteilseigner nach den genannten Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung dieses Gesetzes einen Antrag auf Ansatz des Buchwerts der Anteile stellen kann. Durch diese Regelungen werden die Vorschriften des Art. 8 Absätze 1 bis 3 der

Richtlinie 90/434/EWG (FusionsRL) umgesetzt, nach denen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union anlässlich der erfassten Umwandlungsvorgänge keine Besteuerung beim Anteilseigner durchführen dürfen. Soweit die Umwandlung also erfolgsneutral stattfindet, ist keine Gewinnrealisierung anzunehmen, die den Widerruf der Stundung zur Folge hat. Die durch den Umwandlungsvorgang erworbenen Anteile ersetzen die hingegebenen Anteile im Sinne des Absatzes 1. Die Stundung bezieht sich nunmehr auf die erworbenen Anteile und die Voraussetzungen des Widerrufs der Stundung gemäß Satz 4 sind hinsichtlich dieser Anteile zu beurteilen. Entsprechendes gilt in den Fällen des neuen Absatzes 3.

#### *Satz 6*

Satz 6 regelt die Steuerfestsetzung und Verlustermittlung im Falle eines Gesamtbetrags der Einkünfte, der ohne Anwendung von § 6 AStG negativ ist. In diesem Fall würden durch die Berücksichtigung des Vermögenszuwachses nach § 6 AStG der entstehende Verlustrücktrag und gegebenenfalls ein Verlustvortrag gemindert. Der Steuerpflichtige würde ohne Realisierung eines Veräußerungsgewinns durch die Kürzung des zu berücksichtigenden Verlusts schlechter gestellt als ein vergleichbarer Steuerpflichtiger im Inlandsfall. Satz 6 sieht daher vor, dass die Festsetzung zwar im üblichen Verfahren erfolgt. Der Vermögenszuwachs nach § 6 AStG ist aber für Zwecke der Anwendung des § 10d EStG nicht zu berücksichtigen.

#### *Satz 7*

Satz 7 ermöglicht die Änderung der Bescheide, die auf Grundlage der Regelung des Satzes 6 ergangen sind, soweit ein Veräußerungsgewinn realisiert worden ist oder ein vergleichbares Ereignis im Sinne des Satzes 4 eingetreten ist. Der Verlustrücktrag und gegebenenfalls der Verlustvortrag sind anzupassen. Dies betrifft den Steuerbescheid des Veranlagungszeitraums vor dem Veranlagungszeitraum der Festsetzung nach § 6 AStG, evtl. auch einen Feststellungsbescheid über einen Verlustvortrag nach § 10d EStG und die Steuerbescheide folgender Veranlagungszeiträume. Satz 7 Halbsatz 2 regelt die insoweit erforderliche Durchbrechung der Bestandskraft der Bescheide. Die Festsetzungsverjährung wird in diesem Fall entsprechend § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung gehemmt.

#### Absatz 6

##### *Satz 1*

Im Fall der Veräußerung der Anteile ist der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der tatsächlich erzielte Erlös zugrunde zu legen. Nach Satz 1 erfolgt daher eine Korrektur des im Veranlagungszeitraum des Ereignisses im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 angesetzten gemeinen Wertes, wenn die Anteile gegenüber diesem Zeitpunkt eine Wertminderung erfahren haben. Die Wertminderung ist jedoch nur bei der Berechnung des Vermögenszuwachses zu berücksichtigen, wenn sie vom Zuzugsstaat bei der Einkommensteuerfestsetzung nicht berücksichtigt wird. Satz 1 Halbsatz 2 regelt die insoweit erforderliche Durchbrechung der Bestandskraft des Steuerbescheids. Die Festsetzungsverjährung wird in diesem Fall entsprechend § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung gehemmt. Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast dafür, dass die Wertminderung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt wird – d. h., dass nach den gesetzlichen Vorschriften des Zuzugsstaats der Veräußerungsgewinn nicht besteuert wird oder dass dieser Staat bei der Besteuerung des Veräußerungsgewinns die historischen Anschaffungskosten und nicht den Wertansatz einer evtl. Wegzugsbesteuerung durch den Wegzugsstaat zugrunde gelegt hat.

##### *Satz 2*

Satz 2 regelt, dass die Wertminderung nur durch Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids zu berücksichtigen ist, wenn sie nicht durch gesellschaftsrechtliche Maßnahmen verursacht ist. Zu diesen Maßnahmen zählt z. B. die Ausschüttung aus Gewinnrücklagen, die im Zeitpunkt des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland vorhanden waren. Denn eine solche Ausschüttung würde im Fall von Betriebsvermögen zu einer dauerhaften Wertminderung führen und zu einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung berechtigen. Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, dass die Wertminderung nicht auf die Umsetzung eines Gesellschafterbeschlusses zurückzuführen ist.

*Satz 3*

Satz 3 stellt sicher, dass die Minderung den Betrag nicht übersteigt, der in Deutschland bei Wegzug als Vermögenszuwachs angesetzt wurde.

*Satz 4*

Satz 4 ermöglicht in den Fällen, in denen eine Gewinnausschüttung die Wertminderung verursacht hat und die Wertminderung bei der inländischen Einkommensbesteuerung nach Satz 2 nicht zu berücksichtigen ist, die Anrechnung der deutschen Kapitalertragsteuer einschließlich des hierauf entfallenden Solidaritätszuschlages auf die Steuer nach Absatz 1.

Absatz 7

*Satz 1*

Im Fall der Stundung nach Absatz 8 soll die Erhebung der Steuer durch erhöhte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gesichert (§ 90 Abs. 2 AO) werden. Nach Satz 1 muss der Steuerpflichtige dem zum Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zuständigen Finanzamt insbesondere die Veräußerung von Anteilen oder den Wegzug in einen Drittstaat mitteilen.

*Satz 2*

Nach Satz 2 hat die Mitteilung in den Fällen des Satzes 1 innerhalb eines Monats zu erfolgen, so dass eine zeitnahe Wertermittlung und die Steuererhebung sichergestellt sind. Zum Zweck der Rechtswirksamkeit und zu Beweis Zwecken ist die Mitteilung vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.

*Satz 3*

Nach Satz 3 ist die Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung nachzuweisen. Im Fall der Abtretung von Anteilen an einer deutschen GmbH wird das zuständige Finanzamt in der Regel gemäß § 54 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung dieses Änderungsgesetzes mit Übersendung einer beglaubigten Abschrift der Urkunde durch den Notar Kenntnis von der Abtretung erlangen.

*Satz 4*

Die Pflicht zur jährlichen Mitteilung der Anschrift und der Höhe der Beteiligung nach Satz 4 soll sicherstellen, dass das zuständige Finanzamt über die jeweilige Ansässigkeit des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers unterrichtet ist und dass die Pflichten nach Satz 1 erfüllt werden. Diese Mitteilung muss spätestens mit Ablauf des 31. Januar des folgenden Jahres bei dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt eingegangen sein.

*Satz 5*

Satz 5 ermöglicht den Widerruf der Stundung, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nach Satz 4 nicht nachkommt.

Absatz 8

Wenn kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat besteht, in dem der Steuerpflichtige unter Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründet, würde nach der in Absatz 1 erfolgten Umschreibung der Entstrickung keine Steuerpflicht im Sinne des Absatzes 1 begründet. Zur Sicherung des deutschen Steueraufkommens wird dennoch in Fortführung des bestehenden Rechts eine Entstrickung angenommen, obgleich das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht ausgeschlossen ist.

Satz 1 fingiert wie Absatz 1 Satz 1 eine Veräußerung. Satz 2 erstreckt die Anwendung von Satz 1 auf weitere Fälle, in denen das Besteuerungsrecht nicht untergeht.

**Zu Nummer 2 (§ 10 Abs. 3 Satz 4)**

Die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen (§ 8 Abs. 3) und die nicht zu den in § 8 Abs. 1 aufgeführten (aktiven) Einkünften gehören, werden unter den Voraussetzungen des § 7 den inländischen Anteilseignern zugerechnet (Hinzurechnungsbesteuerung). Dabei ist auch für Einkünfte, die sich aufgrund von Entstrickungstatbeständen ergeben, zu entscheiden, ob sie den in § 8 Abs. 1 aufgeführten (aktiven) Einkünften zuzuordnen sind oder als Einkünfte aus passivem Erwerb der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, soweit eine niedrige Besteuerung gegeben ist. Erzielt die ausländische Gesellschaft nur Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1, sind auch Einkünfte, die sich aufgrund von Entstrickungstatbeständen ergeben, diesen Einkünften zuzuordnen. Erzielt die Gesellschaft dagegen andere Einkünfte (Einkünfte aus passivem Erwerb), die niedrig besteuert sind (§ 8 Abs. 3), unterliegen auch Einkünfte, die sich aufgrund von Entstrickungstatbeständen ergeben, der Hinzurechnungsbesteuerung.

Der hinzuzurechnende Betrag ergibt sich aus § 10 Abs. 1. Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte sind nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln (§ 10 Abs. 3). Dabei sind steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen, nicht zu berücksichtigen. Ihre Berücksichtigung widerspräche dem Sinn und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. Regierungsbegründung zum AStG, BT-Drucks. VI/2883). Zu den steuerlichen Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht anknüpfen, gehören auch die Vorschriften des UmwStG vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133).

Die Überlegungen, auf denen die Nichtanwendung der Bestimmungen des UmwStG bisher beruhten, bleiben auch gültig, wenn das UmwStG nicht mehr an die unbeschränkte Steuerpflicht anknüpft, sondern sich auch auf bestimmte grenzüberschreitende Umwandlungen erstreckt. Andernfalls könnten stille Reserven einer ausländischen Gesellschaft, die andere Einkünfte als solche im Sinne des § 8 Abs. 1 erzielt und die niedrig besteuert sind, der Hinzurechnungsbesteuerung entgehen. Deshalb sind die Vorschriften des UmwStG bei der Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrund liegenden Einkünfte nicht zu berücksichtigen.

### **Zu Nummer 3 (§ 21 AStG)**

#### **Zu Buchstabe a (Absatz 8)**

Infolge der Einführung des Gebotes zur Aufdeckung stiller Reserven beim Tausch von Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 6 EStG) und der damit in Zusammenhang stehenden Aufhebung des so genannten Tauschgutachtens mit Wirkung vom 1. Januar 1999 ist für Einbringungen, die nach dem 31. Dezember 1998 vorgenommen werden, der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 Nr. 4 in der Fassung des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. 1993 I S. 2310) entfallen. Die Vorschrift war daher aufzuheben.

#### **Zu Buchstabe b (Absatz 13 und 14 – neu –)**

##### Absatz 13

Die Absätze 1 und 8 des § 6 AStG gelten erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2007. Die Anwendung der Absätze 5 bis 7 des § 6 AStG erfordert dagegen eine Berücksichtigung der Änderungen bei allen noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen.

##### Absatz 14

§ 21 Abs. 14 enthält die Regelung zur zeitlichen Anwendung der Änderung des § 10 Abs. 3. Satz 4 Sie gilt erstmals für hinzurechnungspflichtige Einkünfte, die in einem Wirtschaftsjahr

der ausländischen Gesellschaft (Zwischengesellschaft) oder Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2005 beginnt.

### **Zu Artikel 7 (Bewertungsgesetz)**

#### **Zu Nummer 1 (§ 97 BewG)**

Die Änderung stellt klar, dass auch die Wirtschaftsgüter, die einer Europäischen Gesellschaft gehören, einen Gewerbebetrieb bilden, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in Deutschland hat.

#### **Zu Nummer 2 (§ 152 Abs. 3 BewG)**

Die Vorschrift bestimmt den Anwendungszeitpunkt.

### **Zu Artikel 8 (Finanzverwaltungsgesetz)**

Die Änderungen enthalten die Zuständigkeitsregelung wegen der Erweiterung des Anwendungsbereichs der §§ 27 und 40 KStG (vgl. Artikel 2 Nummer 9 und 40).