

Bericht zum 3. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Umwandlungen und der neue Umwandlungssteuererlass – Alle Zweifelsfragen geklärt?“

Von Dr. Stephan Viskorf und Maximilian Haag, beide München*

Nachfolgend wird der Tagungsbericht des 3. Münchner Unternehmenssteuerforums vom 20. 10. 2010 abgedruckt. Das Münchner Unternehmenssteuerforum dient der Förderung des Steuerrechts insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussion.

1. Einführung

Die große Reform des UmwStG durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom Dezember 2006 liegt nun schon fast vier Jahre zurück. Neben einer grundlegenden Änderung des Besteuerungskonzepts für Sach- und Anteilseinbringungen in Kapitalgesellschaften wurde insbesondere der Anwendungsbereich des UmwStG europäisiert. Das UmwStG ist damit seit Dezember 2006 auch auf grenzüberschreitende Umwandlungen innerhalb der EU bzw. des EWR anzuwenden. Dies bedeutete einen erheblichen Anpassungs- und Ergänzungsbedarf für den Umwandlungssteuererlass. Dieser Änderungsbedarf ist seit langer Zeit Thema einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe. Seit Anfang 2010 wird diese Arbeitsgruppe durch vier Unterarbeitsgruppen unter der Federführung des BMF sowie der Länder Bayern, Rheinland-Pfalz und Sachsen unterstützt. Trotz dieser Bemühungen ist weiterhin kein offizieller Entwurf des neuen Umwandlungssteuererlasses in Sicht. Für den Steuerpflichtigen ist dieser Zustand höchst unerfreulich, da er von hoher Rechtsunsicherheit geprägt ist. Die Rechtsunsicherheit ist dabei insbesondere darauf zurückzuführen, dass vor der Veröffentlichung des neuen Umwandlungssteuererlasses keinerlei verbindliche Auskünfte durch die Finanzverwaltung erteilt werden.

Das 3. Münchner Unternehmenssteuerforum widmete sich am 20. 10. 2010 im SiemensForum in München den derzeit bestehenden Zweifelsfragen und versuchte Ansätze für eine angemessene und praxisnahe Umsetzung des neuen Gesetzestextes zu finden. Nach den einleitenden Referaten durch Herrn Ewald Dötsch¹ und Herrn Prof. Dr. Marc Desens² diskutierten Herr Dr. Andreas Herlinghaus³, Herr Prof. Dr. Dieter Mayer⁴, Herr Dr. Norbert Rieger⁵ und Herr Otger Wewers⁶ zusammen mit den Referenten und den Gästen des Auditoriums unter der Moderation von Herrn Prof. Dr. Georg Crezelius⁷ verschiedene praxisrele-

vante Einzelfragen des UmwStG, die im kommenden Umwandlungssteuererlass behandelt werden.

2. Ausgewählte Zweifelsfragen zu §§ 1 bis 19 UmwStG

Dötsch stellte eingangs seines Referats fest, dass mit einem baldigen Erscheinen des Umwandlungssteuererlasses nicht zu rechnen ist. Zum einen seien verwaltungsintern noch eine Reihe von Fragen zu klären, zum anderen werde die ausstehende Anhörung der betroffenen Verbände mit Sicherheit auch ihre Zeit dauern. Sodann beschäftigte sich Dötsch mit sechs Problemkreisen der Anwendung der neuen §§ 1 bis 19 UmwStG.

2.1 Wertansätze bei Verschmelzung und Spaltung

Dötsch vertrat zunächst die Auffassung, dass bei der Ermittlung des für das UmwStG maßgeblichen gemeinen Werts nicht auf den Wert der übertragenen Einzelwirtschaftsgüter, sondern auf den Wert der übertragenen Sachgesamtheit abzustellen ist. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts kleinerer und mittlerer Unternehmen werde derzeit innerhalb der Finanzverwaltung noch diskutiert, ob aus Vereinfachungsgründen das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden könne. Zumindest für die Bewertung von Konzernen sei jedoch die Anwendung der §§ 199 ff. BewG auszuschließen.

Umstritten sei derzeit auch der Ansatz stiller Lasten. Es stünde lediglich fest, dass Pensionsrückstellungen mit dem nach § 6a EStG beizulegenden Wert anzusetzen seien. Fraglich sei aber, ob diese Regelung auch bei der Bewertung des Firmenwerts zu berücksichtigen sei. Die Ansatzvorschrift des § 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG sei fiskalisch motiviert und solle eine Realisierung von stillen Lasten in Pensionsrückstellungen im Rahmen von Umwandlungen vermeiden. Daher wird die Verwaltung Dötsch zufolge voraussichtlich auch im Rahmen der Bewertung des Firmenwerts einen Ansatz von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG verlangen. Nur so könne vermieden werden, dass der Sinn und Zweck des § 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG auf Umwegen unterlaufen wird.

Hinsichtlich sonstiger stiller Lasten sei zunächst bereits unklar, ob diese bei Umwandlungen zum gemeinen Wert überhaupt anzusetzen seien. In jedem Fall stelle sich aber die weitere Frage, wie der Verlustausweis bilanziell abgebildet werden solle. In Frage komme einerseits eine Verrechnung mit dem Firmenwert und ein Ausweis des ggf. übersteigenden Betrages als passiver Ausgleichsposten. Andererseits könne auch – entgegen § 5 EStG – für jede stille Last ein gesonderter passiver Ausgleichsposten neben einem aktivierten Firmenwert gebildet werden.

2.2 Phasenverschobene Maßgeblichkeit

Dötsch führte aus, dass die Übernehmerin zum steuerlichen Übertragungstichtag an die Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der Übertragerin gebunden ist, egal ob nun Buchwerte oder gemeine Werte angesetzt worden sind. Handelsrechtlich bestehe dagegen gemäß § 24 UmwG ein Wahlrecht zwischen der Buchwertverknüpfung und dem Ansatz höherer Anschaffungskosten. Ausdrücklich erlaube das Gesetz dieses Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz nur zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags. Bezüglich der nachfolgenden Bilanzierung habe die Verwaltung bisher die Auffassung vertreten, dass ab dem nachfolgenden Bilanzierungstichtag wie-

* Dr. Stephan Viskorf ist Geschäftsführer des Münchner Unternehmenssteuerforums e.V., Maximilian Haag, LL.M. (Duke), ist Rechtsanwalt bei P+P Pöhlath + Partners in München.

1 Ewald Dötsch ist Referent an der Oberfinanzdirektion Koblenz für Körperschaft- und Gewerbesteuer.

2 Prof. Dr. Marc Desens ist Inhaber des Lehrstuhls für öffentliches Recht insbesondere Steuerrecht und öffentliches Wirtschaftsrecht der Universität Leipzig.

3 Dr. Andreas Herlinghaus ist Richter am Bundesfinanzhof.

4 Prof. Dr. Dieter Mayer ist Notar und Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilian-Universität.

5 Dr. Norbert Rieger, LL.M., ist Rechtsanwalt und Partner bei Milbank, Tweed, Hadley & McCloy LLP.

6 Otger Wewers ist Leiter des deutschen Steuerbereichs der RWE AG.

7 Prof. Dr. Georg Crezelius ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Universität Bamberg/Erlangen.

derum die Maßgeblichkeit gelte. Soweit handelsrechtlich nicht die Buchwertverknüpfung gewählt worden sei, würden dann stille Reserven aufgedeckt. Die Literatur lehne diese Auffassung spätestens seit Inkrafttreten des BilMoG einhellig ab. *Dötsch* stimmte der Literaturlösung zu. Dies müsse nicht nur für Bilanzpositionen gelten, die seit Inkrafttreten des BilMoG gebildet wurden. Auch für vorher gebildete Bilanzpositionen dürfe nichts anderes gelten.

2.3 Antrag auf Buchwertfortführung

Für die Verwaltung sehr wichtige Diskussionsthemen sind laut *Dötsch* unter anderem auch die Fragen, wer bei welchem Finanzamt und bis wann den Antrag auf Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts stellen kann. In den Fällen der §§ 3, 11 UmwStG sei der Antrag bei dem für die übertragende Körperschaft zuständigen Finanzamt einzureichen, in Fällen der §§ 20, 24 UmwStG bei dem für die übernehmende Gesellschaft zuständigen Finanzamt. Probleme ergäben sich, wenn in dem übergehenden Vermögen Anteile an Personengesellschaften enthalten seien. Zum alten UmwStG habe der BFH entschieden, dass das Wertansatzwahlrecht bei der nachgeordneten Personengesellschaft durch entsprechende Bilanzierung auszuüben sei. Demgegenüber dürfe diese Möglichkeit nach neuem UmwStG nicht mehr bestehen; nun müsse auch in solchen Fällen der Antrag durch die Übernehmerin bzw. die Überträgerin gestellt werden. Dieser Antrag binde sodann die Bilanzierung der nachgeordneten Personengesellschaft.

Dötsch warnte, dass das Wahlrecht bereits durch eine konkludente Bilanzierung ausgeübt werden kann. Er verwies in diesem Zusammenhang auf die in der Praxis häufigen Fälle bei kleinen und mittleren Gesellschaften, in denen eine ausdrückliche Antragstellung nicht erfolge und beim Finanzamt neben der Steuererklärung nur eine Handelsbilanz eingereicht werde. Ohne eine abweichende Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV sehe die Finanzverwaltung darin eine konkludente Ausübung des Wahlrechts. Eine spätere Abgabe einer Steuerbilanz mit anderslautenden Wertansätzen sei danach nicht mehr möglich.

2.4 Grenzen des steuerlichen Rückbezugs

Darüber hinaus beschäftigte sich *Dötsch* mit der Frage, ob die Umwandlung auf eine am steuerlichen Übertragungstichtag noch nicht existierende Übernehmerin zulässig ist. Der alte Umwandlungssteuererlass gehe von der Zulässigkeit solcher Umwandlungen aus. Die Finanzverwaltung überlege derzeit hiervon abzurücken und die rückwirkende Übertragung auf am Übertragungstichtag noch nicht existente Gesellschaften nicht mehr zuzulassen. Die Rechtsfolgen dieser Änderung seien nach Ansicht von *Dötsch* allerdings noch nicht vollumfänglich durchdacht. Dieses Problem hänge eng zusammen mit der Frage, ob die Begründung einer Organschaft mit der aufnehmenden Kapitalgesellschaft mit Rückwirkung auf den steuerlichen Übertragungstichtag möglich sei. Dies habe die Verwaltung bisher abgelehnt. Nunmehr habe der BFH allerdings mit Urteil vom 28. 7. 2010⁸ die rückwirkende Begründung der Organschaft zugelassen. Der neue Umwandlungssteuererlass müsse diese neue Rechtsprechung berücksichtigen.

2.5 Steuerentstrickung bei Umwandlungen

Sämtliche Buchwertübertragungen nach dem UmwStG sind an die Voraussetzung geknüpft, dass dadurch das Besteuerungs-

recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des übertragenen Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Laut *Dötsch* war diese Gesetzesfassung notwendig, da Umwandlungen in Einzelfällen rückwirkend zur Entstrickung zum steuerlichen Übertragungszeitpunkt führen können. Zwar habe der BFH mit Urteil vom 17. 7. 2008 die Theorie der finalen Entnahme aufgegeben, da das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland durch die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte nicht beeinträchtigt werde. Die nachfolgende Diskussion über ein Leerlaufen der Vorschriften des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und des § 12 Abs. 1 KStG betreffe jedoch seines Erachtens nicht die Entstrickungsregelungen des UmwStG. Denn bei Umwandlungen handele es sich stets um einen Tauschvorgang. Damit finde ein Rechtsträgerwechsel statt, der – anders als die bloße Verlagerung von Wirtschaftsgütern aus dem Inland ins Ausland bei gleichbleibender zivilrechtlicher Zuordnung – grundsätzlich einen Entstrickungsstatbestand darstellen könne.

Viel relevanter sei insoweit allerdings die Frage nach dem jeweiligen Entstrickungszeitpunkt. *Dötsch* zufolge führt in den meisten Fällen nicht die Umwandlung selbst zur Entstrickung, sondern erst ein der Umwandlung nachgeordneter Vorgang, nämlich die tatsächliche Verbringung von Wirtschaftsgütern ins Ausland. Da somit die Umwandlung das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausschließe, sei ein Buchwertansatz zunächst möglich. Der nachgelagerte Verbringungs Vorgang wäre sodann als Entstrickungsstatbestand nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG zu qualifizieren. Danach verbliebe für die Entstrickungsregelungen des UmwStG nur ein kleiner Anwendungsbereich. Zu diesen Fällen, in denen die Umwandlung selbst zur Entstrickung führe, zähle etwa die Verschmelzung einer deutschen GmbH mit ausländischer Anrechnungs-Betriebsstätte auf eine ausländische Gesellschaft. Durch die Verschmelzung selbst verliere die Bundesrepublik Deutschland ihr Besteuerungsrecht hinsichtlich der ausländischen Betriebsstätte. Ein ähnlicher Fall sei die inländische Abwärtsverschmelzung einer Muttergesellschaft auf eine Tochtergesellschaft, wenn der Anteilseigner der Muttergesellschaft Steuerausländer ist. *Dötsch* wies allerdings darauf hin, dass ihm die Verwaltungsauffassung zu diesem Problembereich nicht bekannt ist.

2.6 Spaltung von Körperschaften

Die Finanzverwaltung vertritt derzeit die Auffassung, dass bei einer Abspaltung sowohl das übertragene als auch das zurückbleibende Vermögen „Nur-Teilbetriebe“ sein müssen (doppeltes Teilbetriebserfordernis). Danach darf es bei einer Abspaltung keine Einzelwirtschaftsgüter geben, die nicht entweder dem übertragenen oder dem zurückbleibenden Teilbetrieb zugeordnet sind. *Dötsch* äußerte die Vermutung, dass die Finanzverwaltung an dieser Auffassung trotz der Änderung des Gesetzeswortlauts festhalten wird. Zu Fragen der Nachspaltungs-Veräußerungssperre werde der Umwandlungssteuererlass wohl keine Änderung der geltenden Rechtslage bewirken, da die geltende Fassung von § 15 Abs. 2 UmwStG der Nachbesserung durch den Gesetzgeber bedürfe.

Auch bei der Auslegung des Begriffs des Teilbetriebs bleibe die Finanzverwaltung dabei, dass der inländische Teilbetriebsbegriff maßgeblich sei. Der BFH habe die Auffassung mit Urteil vom 7. 4. 2010⁹ bestätigt. Der Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie gelte daher nur für grenzüberschreitende Spaltungen. Damit sei es erforderlich, den im UmwStG einheitlich verwen-

8 BFH v. 28. 7. 2010, I R 89/09, DStR 2010, 2182.

deten Teilbetriebsbegriff je nach Sachverhalt unterschiedlich auszulegen.

3. Zweifelsfragen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften

Anhand von Beispielfällen erörterte *Desens* verschiedene Probleme der Anwendung von §§ 20 bis 23 UmwStG⁹.

4. Diskussion und Fragen aus dem Auditorium

Crezelius wies zunächst darauf hin, dass Umwandlungen von Personenunternehmen (§§ 20, 24 UmwStG) Sonderfälle des § 16 EStG in Form der Betriebsaufgabe oder -veräußerung sind. Umwandlungen von Kapitalgesellschaften seien dagegen Sonderfälle des § 11 KStG. Diese Grundsystematik könne bei der Lösung vieler Zweifelsfälle weiterhelfen.

4.1 Behandlung stiller Lasten

Crezelius stellte fest, dass – wenn man der Auffassung der Finanzverwaltung zum Ausweis stiller Lasten folge – der gemeine Wert nach UmwStG ein höherer Wert sein könnte als ein gedachter Erwerber für das Unternehmen zahlen würde.

Rieger stimmte zu. Stille Reserven könnten nur in dem Umfang aufgedeckt werden, in dem sie auch bei einer Veräußerung von einem potentiellen Erwerber vergütet würden. Ließe man den Ansatz stiller Lasten in der Übertragungsbilanz nicht zu, so hätte dies die Besteuerung stiller Reserven zur Folge, die bei einer tatsächlichen Veräußerung nicht zu versteuern wären. Denn ein gedachter Käufer berücksichtige stille Lasten stets kaufpreismindernd. Daher müssten seines Erachtens auch stille Lasten in Pensionsrückstellungen bei der Bewertung eines Firmenwerts in vollem Umfang wertmindernd berücksichtigt werden, nicht nur zum Wert des § 6a EStG. Buchungstechnisch sollten stille Lasten allerdings nicht vom Firmenwert abgezogen, sondern separat passiviert werden. Dies ermögliche eine nachträgliche Abschreibung des passiven Ausgleichspostens, etwa aufgrund des Wegfalls handelsrechtlich gebildeter Drohverlustrückstellungen. Eine wirtschaftlich dementsprechende Zuschreibung beim Firmenwert sei demgegenüber mit Rücksicht auf das Anschaffungskostenprinzip nicht möglich.

Herlinghaus führte dazu aus, dass sich die Ermittlung des Firmenwerts grundsätzlich nach bewertungsrechtlichen Maßstäben richte. Die normale bewertungsrechtliche Beurteilung könne aber für Umwandlungsfälle nicht richtig sein, da der Firmenwert nicht einzelveräußerbar sei, wie dies § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG voraussetze. Daher müsse der Begriff des gemeinen Werts bereicherspezifisch für das UmwStG abweichend ausgelegt werden, indem nicht auf Einzelwirtschaftsgüter, sondern auf Sachgesamtheiten abgestellt werde. Konkret habe der BFH in zwei Entscheidungen¹¹ festgestellt, dass Rückstellungsverbote kein Hindernis für die steuerwirksame Realisierung von stillen Lasten seien. In beiden Fällen handele es sich jedoch um Verkaufsfälle. Obwohl viel für eine Anwendung dieses Grundsatzes auf die täuschähnlichen Vorgänge von Umwandlungen spreche, sei dies letztlich noch nicht geklärt.

Nach Auffassung von *Desens* ist die Berücksichtigung stiller Lasten zwingend, da andernfalls ein Scheingewinn versteuert

wird. Seiner Konzeption nach sollten stille Lasten zunächst in Form einer Reduzierung des Firmenwerts auf Null berücksichtigt und aus dem ggf. übersteigenden Betrag ein passiver Ausgleichsposten gebildet werden, der den Veräußerungsgewinn mindere. Die Realisierung eines Veräußerungsverlusts im Rahmen von Umwandlungen lehne er aber ab. Sei ein solcher Veräußerungsverlust erwünscht, müsse außerhalb der Regelungen des UmwStG veräußert werden.

Dötsch äußerte Sympathie für diese Ansicht und verwies auch auf das bereits von *Herlinghaus* zitierte Urteil des BFH vom 17. 10. 2007¹², welches seines Erachtens in die richtige Richtung weise. Er pflichtete *Rieger* darin bei, dass die Berücksichtigung stiller Lasten durch die Bildung eines vollen passiven Ausgleichspostens Vorteile gegenüber dem Abzug vom Firmenwert habe. Es sei jedoch seines Erachtens nicht davon auszugehen, dass der Verweis auf § 6a EStG lediglich reflexartig in das UmwStG aufgenommen wurde. Vielmehr müsse angenommen werden, dass die Deckelung von Pensionsrückstellungen auf den Wert des § 6a EStG auch für die Bestimmung des Firmenwertes gelten sollte. *Dötsch* stellte jedoch fest, dass diese Rechtsauffassung keinen ausdrücklichen Niederschlag im Gesetzestext gefunden hat.

4.2 Rückwirkende Umwandlung auf noch nicht existente Gesellschaft

Zum Problem der rückwirkenden Umwandlung auf einen Träger, der im steuerlichen Übertragungszeitpunkt noch nicht existent war, nahm *Mayer* Stellung. Nicht nur der steuerliche Übertragungstichtag, sondern auch der umwandlungsrechtliche Verschmelzungs- oder Spaltungstichtag sowie der Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz seien weitgehend eine Fiktion. Denn Umwandlungen werden zivilrechtlich erst mit Eintragung in das Handelsregister des aufnehmenden Rechtsträgers wirksam. Der vom Vertragsgestalter zivilrechtlich festgelegte Umwandlungstichtag sei aber vorentscheidend für den Stichtag der Schlussbilanz und aus diesem wiederum ergebe sich automatisch der steuerliche Übertragungstichtag. Ab dem Umwandlungstichtag gelte der übertragene Betrieb oder Teilbetrieb schon als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers geführt. Dies setze aber voraus, dass der übernehmende Rechtsträger am Umwandlungstichtag bereits existiert habe. Das Gleiche müsse umgekehrt auch für die Existenz des übertragenden Rechtsträgers gelten. Wenn aber schon das Umwandlungsrecht einen vor der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung liegenden Umwandlungstichtag ungeachtet der Existenz des übernehmenden Rechtsträgers anerkenne, so könne für das Umwandlungssteuerrecht keine andere Betrachtung gelten.

Herlinghaus verwies auf das Urteil des BFH vom 28. 7. 2010¹³ sowie auf ein weiteres noch unveröffentlichtes Urteil vom selben Tag¹⁴ zur rückwirkenden Begründung einer Organschaft. Damit werde der rechtliche Spielraum der Finanzverwaltung, rückwirkende Umwandlungen auf am Übertragungstichtag noch nicht existente Gesellschaften nicht anzuerkennen, immer kleiner.

Wewers betonte die praktische Notwendigkeit der Anerkennung einer Rückwirkung auch bei fehlender Existenz einer Umwandlungspartei zum steuerlichen Übertragungszeitpunkt. Anderenfalls müsse man zu Umwegkonstruktionen greifen, die bei zeitlichen Gestaltungsfehlern im Einzelfall eine Art „Dummsteuer“ auslösen würden.

9 BFH v. 21. 7. 2010, I R 96/08, DStR 2010, 1517.

10 Dazu im Einzelnen der Beitrag von *Desens* im Anschluss an diesen Bericht (DStR-Beih. 2010, 80, in diesem Heft).

11 BFH v. 17. 10. 2007, I R 61/06, BStBl II 2008, 555, DStR 2008, 963; v. 26. 4. 2006, I R 49, 50/04, BStBl 2006, 656, DStR 2006, 1313.

12 BFH v. 17. 10. 2007, I R 61/06, BStBl II 2008, 555, DStR 2008, 963.

13 BFH v. 28. 7. 2010, I R 89/09, DStR 2010, 2182.

14 BFH v. 28. 7. 2010, I R 89/09, DStR 2010, 2182.

Dötsch erklärte, dass seine private Meinung zum Rückbezug bei der Organschaft seit Jahren von der restriktiven Verwaltungsauffassung abweiche. Der Entwurf des neuen Umwandlungssteuererlasses werde zu diesem Punkt noch an die neue BFH-Rechtsprechung angepasst. Unklar sei allerdings, ob die Verwaltung generell die rückwirkende Begründung einer Organschaft anerkennen wird oder lediglich punktuell in Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung.

Auf eine Frage aus dem Auditorium verwies Dötsch darauf, dass die Finanzverwaltung die Rechtsfolgen der Ablehnung der Umwandlung auf einen nicht existenten Rechtsträger noch nicht zu Ende gedacht hat. Konsequenz wäre es, in diesen Fällen eine Rückwirkung gänzlich auszuschließen und die steuerrechtlichen Wirkungen der Umwandlung erst mit Eintritt der zivilrechtlichen Wirksamkeit eintreten zu lassen. Die Ablehnung der Rückwirkung entspreche aber nicht seiner privaten Meinung.

Herr Prof. Dr. Meyer-Scharenberg¹⁵ stellte aus dem Auditorium einen weiteren Fall zur Rückwirkung zur Diskussion. Ein Erbe veranlasse die Umwandlung eines geerbten Unternehmens zum gemeinen Wert mit Rückwirkung auf einen Zeitpunkt vor dem Tod des Erblassers. Dies führe seines Erachtens dazu, dass der Umwandlungsgewinn noch vom Erblasser zu versteuern sei; ggf. mit dem halben Steuersatz des § 34 EStG. Ferner mindere die Einkommensteuer als Nachlassverbindlichkeit die Erbschaftsteuer. Crezelius entgegnete, dass Herr Dr. Wacker¹⁶ kürzlich auf einer Vortragsveranstaltung die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten des Erblassers durch den Erben für möglich hielt. Eine mögliche ertragsteuerliche Rückwirkung entfalte aber keine Auswirkung auf die Erbschaftsteuer. Mit Rücksicht auf das Stichtagsprinzip sei die Ertragsteuerlast nicht als Nachlassverbindlichkeit von der Erbschaftsteuer abziehbar.

4.3 Teilbetrieb im Zeitpunkt des steuerlichen Umwandlungsstichtags?

Herlinghaus verwies auf die bisher ungeklärte Frage, zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen eines Teilbetriebs vorliegen müssen. Das UmwStG setze für die Übertragung oder Einbringung den Teilbetrieb bereits voraus, weshalb jedenfalls im Zeitpunkt des Umwandlungsvorgangs ein Teilbetrieb gegeben sein müsse. Nur dann könne es überhaupt zur Rückwirkung kommen. Sei der Umwandlungstatbestand aber erfüllt, so könne es für die Rückwirkung nicht darauf ankommen, ob die Teilbetriebsvoraussetzungen bereits am steuerlichen Übertragungsstichtag gegeben waren. Die gegenteilige Ansicht wäre ein Spaltungshemmnis sondergleichen und zwänge – entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung – zu einer um acht Monate vorverlagerten Abgrenzung des abzuspaltenden Teilbetriebs. Dies hätte für die Praxis katastrophale Folgen.

Dötsch konnte nicht bestätigen, ob die Finanzverwaltung im neuen Umwandlungssteuererlass ihre diesbezügliche Rechtsauffassung ändern und die Teilbetriebsvoraussetzungen bereits am steuerlichen Übertragungsstichtag fordern wird. Er persönlich unterstütze diese Änderung aber nicht. Die bisherige Verwaltungsregel habe zu guten Ergebnissen geführt und entspreche einer schon bei Formulierung des Umwandlungssteuererlasses von 1998 erkannten praktischen Notwendigkeit. Allerdings enthalte das UmwStG diesbezüglich keine zwingenden Regeln.

Wewers machte deutlich, dass es am Bilanzstichtag nicht oder nur sehr schwer möglich sein wird, einen Teilbetrieb bis zu acht

Monate in die Zukunft zu prognostizieren. Sehr häufig würden sich Unternehmen für einen Umstrukturierungszeitpunkt entscheiden, zu dem noch kein Teilbetrieb vorgeprägt oder im Aufbau sei. Wenn man aber die zivilrechtliche Fiktion zu Ende denke, so müsse das Steuerrecht dem folgen.

Rieger knüpfte hieran an und meinte, dass lediglich das umwandlungssteuerliche Ergebnis mit Rückwirkung ermittelt werde, für die Tatbestandsvoraussetzungen der Umwandlung aber allein der Zeitpunkt des Umwandlungsvorgangs relevant ist. Verlange man aber sämtliche Teilbetriebsvoraussetzungen im Zeitpunkt des Umwandlungsvorgangs, so werde man damit auch das Problem des Teilbetriebs im Aufbau los.

Auch Desens vertrat die Auffassung, dass es nur auf die Existenz der Umwandlungsparteien und der Teilbetriebsbeigenschaft in der Gegenwart ankommen kann. Die Möglichkeit der Rückbeziehung verlege lediglich die Rechtsfolge in die Vergangenheit. Dies setze nur voraus, dass in der Gegenwart alle Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt seien.

Mayer schloss sich dem an. Fingiere man rückwirkend schon die übernehmende GmbH einer Spaltung zur Neugründung als zivilrechtlich existent am Spaltungsstichtag, so könne nichts anderes für die ebenfalls erst zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich vorhandenen Teilbetriebsvoraussetzungen gelten.

4.4 Steuerentstrickung bei Umwandlungen

Crezelius erläuterte einleitend, dass die Frage nach einem möglichen Leerlaufen der umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungskonzeption der dramatischste Themenbereich des neuen UmwStG ist.

Herlinghaus rief in Erinnerung, dass die Formulierung der Absicherung des deutschen Besteuerungsrechts in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG einerseits und den umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungstatbeständen andererseits völlig identisch sei. Ein Leerlaufen der gesetzlichen Entstrickungstatbestände sei jedoch bisher nur für § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG und nicht auch für die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen diskutiert worden.

Auf die Frage von Crezelius nach der europarechtlichen Zulässigkeit der umwandlungssteuerlichen Entstrickungstatbestände führte Desens aus, dass die Prognose von EuGH-Entscheidungen seit der Rechtssache *Marks & Spencer*¹⁷ nicht mehr so einfach ist, da nicht mehr alle Fälle zugunsten der Steuerpflichtigen entschieden werden. Es könne vorliegend plausibel dargelegt werden, dass stille Reserven, die jahrelang in Deutschland – nicht zuletzt durch hohe Abschreibungen – aufgebaut wurden, auch in Deutschland versteuert werden müssen. Wenn dies nicht so wäre, müsste vielleicht die Konsequenz gezogen werden, dass das deutsche Steuerrecht künftig nur noch geringe Abschreibungen zulassen dürfe. Vor diesem Hintergrund könne es durchaus sein, dass der EuGH die Entstrickungsregelungen des UmwStG anerkenne.

Dötsch wies darauf hin, dass die noch vor vier Jahren weithin vertretene Ansicht „die Umwandlung selbst führt zur Entstrickung nach dem Grundsatz der Zentralfunktion des Stammhauses“ zunehmend in Frage gestellt wird. Zwar bringe das Abstellen auf tatsächliche Verbringungsverfahren enorme Vollzugsschwierigkeiten für die Finanzverwaltung. Denn die Verwaltung könne bei nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern – etwa bei selbstgestellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens – nicht feststellen, wo sich das Wirtschaftsgut befindet. Die automatische Entstrickung bei jeder grenzüberschreitenden Um-

¹⁵ Prof. Dr. Dirk Meyer-Scharenberg ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Regensburg.

¹⁶ Dr. Roland Wacker ist Richter am Bundesfinanzhof.

¹⁷ EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, DStR 2005, 2168.

wandlung sei jedoch offenkundig ein Verschmelzungshindernis erster Güte, da Steuern bezahlt werden müssten, ohne dass eine Realisierung mit entsprechendem Liquiditätszufluss stattgefunden habe.

Wewers begrüßte diese Ansicht von *Dötsch*. Damit könnten internationale Fusionen erleichtert werden. Dies gelte zumindest, wenn Wirtschaftsgüter in einer deutschen Betriebsstätte zurückbehalten werden.

Zur Frage nach dem Begriff des Teilbetriebs im Umwandlungssteuerrecht merkte *Herlinghaus* an, dass der deutsche Gesetzgeber durch die unterschiedslose Verwendung eines teilweise europarechtlich geprägten Begriffs die Wertungen der Fusionsrichtlinie auch in die rein nationalen Umwandlungssachverhalte übernommen hat. Der bisherigen BFH-Rechtsprechung¹⁸ lasse sich nur entnehmen, dass der deutsche Teilbetriebsbegriff von demjenigen der Fusionsrichtlinie jedenfalls hinsichtlich der obligatorischen Nutzungsüberlassung nicht abweiche. Abgesehen von dieser Aussage bestehe jedoch noch höchstrichterlicher Klärungsbedarf durch BFH und ggf. EuGH.

4.5 Einbringungen in Kapitalgesellschaften

Nach Ansicht des BFH¹⁹ ist § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG anwendbar, wenn eine natürliche Person eine beschlossene Kapitalerhöhung in bar erbringt und das eingebrachte Einzelunternehmen zum Buchwert in die Kapitalrücklage einstellt. *Mayer* führte dazu aus, dass es sich bei der Einbringung im Grunde um ein zusätzlich auf die übernommene Einlage erbrachtes Agio handle. Die Gegenleistung in Form der Gewährung von Geschäftsanteilen sei deshalb davon abhängig, dass auch das Agio, also die Sacheinlage, erbracht werde.

Crezelius wies darauf hin, dass eine § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG entsprechende Regelung in § 24 UmwStG fehlt. Daher seien Fälle streitig, in denen das eingebrachte Betriebsvermögen zwar zu Buchwerten bilanziert wird, ein Teil der Gegenleistung jedoch nicht in Gesellschaftsrechten sondern durch eine Verbuchung auf einem Darlehenskonto gewährt würde. Bei einer hälftigen Verbuchung des Buchwerts auf einem Darlehenskonto nähme eine Ansicht eine hälftige Realisierung der stillen Reserven des eingebrachten Einzelunternehmens an. *Rieger* vertrat die Auffassung, dass es allenfalls zu einer anteiligen Realisierung im Verhältnis der entgeltlichen Gegenleistung (Verbuchung auf dem Darlehenskonto) zum gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens kommen kann²⁰.

4.6 Probleme des Antragsrechts

Nach der Neufassung des UmwStG kann der übernehmende Rechtsträger auf Antrag statt des gemeinen Werts den Buchwert oder einen höheren Zwischenwert ansetzen. *Crezelius* wies zunächst darauf hin, dass nun – anders als nach altem Recht – bei fehlender Wahlrechtsausübung zwingend der gemeine Wert anzusetzen ist. Daher stellten sich die Fragen, wer den Antrag zu stellen habe, welche Unterlagen einzureichen seien und wo der Antrag zu stellen sei. So sei etwa bei Einbringung eines Teilbetriebs gemäß § 20 UmwStG mangels Schlussbilanz des Teilbetriebs völlig offen, was beim Finanzamt einzureichen sei.

Dötsch merkte dazu an, mangels Schlussbilanz des Teilbetriebs müsse diejenige Bilanz eingereicht werden, in der der Umwandlungsvorgang abgebildet wird. Dies ist *Crezelius* zufolge im

Rahmen der §§ 20 ff. UmwStG stets die Jahresendbilanz der übernehmenden Gesellschaft.

Desens warf für den Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils die Frage auf, ob nicht auch nach neuem Recht die Personengesellschaft den Antrag stellen muss, da der Einbringungsvorgang in ihrer Bilanz abgebildet wird. *Herlinghaus* führte dazu aus, er verstehe *Dötsch* so, dass diese bilanzbezogene Betrachtung mit dem SEStEG nicht mehr gelte. Stattdessen müsse die nach UmwStG nunmehr zuständige Umwandlungspartei den Antrag stellen. Dies sei auch gut vertretbar, da die antragsgebundene Methode ein von der bilanzbezogenen Betrachtung abweichendes Rechtskonzept sei.

Wewers wies auf die Vorfrage hin, ob ein Antrag überhaupt gestellt werden kann, wenn mangels Übertragung aller funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter die Voraussetzungen von § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht gegeben sind. Bei Fehlen der Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG müsse ein gestellter Antrag unbeachtlich sein. Denn wenn schon die Tatbestandsvoraussetzungen der Buchwertübertragung nicht vorlägen, so könne auch keine umwandlungssteuerrechtliche Bindungswirkung eines vom übernehmenden Rechtsträger gestellten Antrags für den übertragenden Rechtsträger angenommen werden.

Weitere Probleme hinsichtlich Antragsteller und zuständigem Finanzamt ergeben sich *Crezelius* zufolge, wenn der übernehmende Rechtsträger im Ausland ansässig ist. *Dötsch* wies darauf hin, dass gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG im Fall der Einbringung von ausländischem Vermögen in einen deutschen Rechtsträger der übernehmende Rechtsträger bei dem für ihn zuständigen Finanzamt den Antrag zu stellen hat. Auch im Falle der Herausverschmelzung oder -einbringung auf einen ausländischen Rechtsträger müsse ebenfalls das für den beteiligten deutschen Rechtsträger zuständige Finanzamt der richtige Antragsgegner sein. *Crezelius* merkte an, dass diese Lösung zwar vernünftig ist, aber dem neuen Gesetzeswortlaut widerspricht.

Auf eine Frage aus dem Auditorium stellte *Dötsch* fest, dass ein ausländischer übertragender Rechtsträger bei Hereinverschmelzungen auf eine deutsche Gesellschaft eine nach deutschem Steuerrecht erstellte Schlussbilanz vorzulegen hat. Denn die übernehmende deutsche Gesellschaft sei gemäß § 12 Abs. 1 UmwStG an die Werte der Schlussbilanz gebunden und benötige daher eine nach deutschem Recht erstellte Bilanz. *Mayer* ergänzte, dass bei grenzüberschreitenden Hereinverschmelzungen beim Registergericht keine Handelsbilanz des übertragenden ausländischen Rechtsträgers eingereicht werden muss. Daher führe es in der Praxis zu Erstaunen, wenn dann für steuerliche Zwecke doch noch eine Bilanz nach deutschem Recht erstellt werden müsse.

Aus dem Publikum kam abschließend die Frage, was gelte, wenn im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine GmbH die Personengesellschaft eine Steuererklärung einreicht, bevor die GmbH ihr Antragsrecht nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ausgeübt hat. *Crezelius* äußerte, dass es seiner Auffassung zufolge wie wohl auch nach Ansicht der Finanzverwaltung nur auf das Verhalten der übernehmenden Gesellschaft ankommen kann. Dahinter stecke aber ein zivilrechtliches Problem. Der Einbringende müsse sicherstellen, dass die übernehmende Gesellschaft sich hinsichtlich der Stellung eines Antrags nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG so verhält, wie er es möchte. Andernfalls habe die übernehmende Gesellschaft es in der Hand, die Besteuerung stiller Reserven beim Einbringenden auszulösen.

Wewers merkte hierzu an, dass selbst bei eindeutiger Regelung der Buchwertfortführung im Einbringungsvertrag nicht ausgeschlossen ist, dass die übernehmende Gesellschaft tatsächlich einen höheren Wert ansetzt. Dies könne komplizierte Scha-

18 BFH v. 21. 7. 2010, I R 96/08, DStR 2010, 1517.

19 BFH v. 7. 4. 2010, I R 55/09, DStR 2010, 1780.

20 So auch BFH v. 11. 12. 2001, VIII R 58/98, BS:Bl II 2002, 420, DStR 2002, 395.

densersatzprozesse nach sich ziehen, was insbesondere bei fortlaufenden Geschäftsbeziehungen zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger schwerwiegende Folgen habe.

5. Viertes Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 4. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema „Gründerwerbsteuer als Umstrukturierungshindernis für Unternehmen – Erleichterung durch den neuen § 6a GrEStG?“ findet am 26. 1. 2011 um 17:30 Uhr im Literaturhaus

am Salvatorplatz 1, 80333 München, statt. Referenten sind Herr *Hermann-Ulrich Viskorf* (Vizepräsident BFH) sowie Herr *Dr. Stefan Behrens* (Clifford Chance). Neben den Referenten nehmen an der nachfolgenden Podiumsdiskussion Herr *Dr. Andreas Bock* (E.ON AG), Frau *Gerda Hofmann* (BMF) und Herr *MinRat Dr. Ingo van Lishaut* (FM Nordrhein-Westfalen) teil. Die Diskussion wird von Herrn *Hermann-Ulrich Viskorf* geleitet. Nähere Informationen zu der Veranstaltung sowie zum Münchner Unternehmenssteuerforum enthält die Homepage des Vereins (www.mu-echner-unternehmenssteuerforum.de).

Steuerrechtliche Zweifelsfragen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften

Von Prof. Dr. Marc Desens, Leipzig*

Die grundlegenden Änderungen im Umwandlungssteuerrecht durch das UmwStG 2006 haben viele neue Zweifelsfragen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften (§§ 20–23 UmwStG) aufgeworfen. Die Herausgabe eines neuen Umwandlungssteuererlasses, der zumindest eine einheitliche Verwaltungsauffassung zu manchen Zweifelsfragen erkennen ließe, lässt jedoch immer noch auf sich warten. Der Beitrag nimmt zu acht gegenwärtig umstrittenen Fragen Stellung und soll insoweit einen Diskussionsbeitrag liefern.

1. Gehört die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils?

Beispiel 1:

An der X-(GmbH & Co)-KG sind die A-GmbH als Komplementärin sowie der B und C als Kommanditisten beteiligt. B ist zugleich Anteilseigner der A-GmbH (Zurechnung der Beteiligung als Sonderbetriebsvermögen II).

Ausgangsfall: B bringt seinen Mitunternehmeranteil an der X-KG in die B-GmbH ein (§ 20 Abs. 1 UmwStG). Muss B auch seine Beteiligung an der A-GmbH übertragen?

Abwandlung: Die X-KG wird in die Form der B-GmbH gewechselt (§ 25 UmwStG). Oder: Alle Mitunternehmer der X-KG bringen ihre Mitunternehmeranteile in die B-GmbH ein (§ 20 Abs. 1 UmwStG). Muss B auch seine Beteiligung an der A-GmbH übertragen?

Umwandlungssteuerrecht will wirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierungen die steuerlichen Hemmnisse nehmen, aber nicht die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter oder unselbständiger Unternehmensteile steuerlich begünstigen. Die aus dieser Abgrenzung folgenden Probleme zeigen sich in der gesetzlichen Erfassung möglicher Einbringungsgegenstände, also bei der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) in den Begriffen Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil. Bestimmt man diese Begriffe normspezifisch anhand des umwandlungssteuerrechtlichen Begünstigungszwecks¹, ist die Schlussfolgerung zutreffend, dass alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebes, des Teilbetriebs oder auch des Mitunternehmeran-

teils übertragen werden müssen² (sog. funktionale Betrachtungsweise³). Bei Einbringungen von Mitunternehmeranteilen stellt sich dabei immer die Frage, in welchem Umfang auch das Sonderbetriebsvermögen des einbringenden Mitunternehmers eingebracht werden muss.

Der Begriff der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen ist strenger gefasst als der Begriff des Sonderbetriebsvermögens. Allgemein definiert zählen zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen nur solche Wirtschaftsgüter, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben und mithin für die Fortführung des Betriebes notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben⁴. Dagegen reicht es für die Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen aus, dass die Wirtschaftsgüter dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der eigenen Beteiligung des Mitunternehmers (Sonderbetriebsvermögen II) dienen⁵. Bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils wird man das auf die Formel bringen können, dass auch das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers mit eingebracht werden muss, soweit es sich bei diesem um funktional wesentliche Betriebsgrundlagen handelt⁶.

Äußerst umstritten ist die im Beispiel 1 aufgeworfene Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Beteiligung an der Komplementär-GmbH eines Mitunternehmers, die als sein Sonderbetriebsvermögen II qualifiziert wird⁷, als funktional wesentliche Betriebsgrundlage eines Mitunternehmeranteils angesehen werden kann⁸.

1 Die Begriffe haben daher eine andere Funktion als etwa in § 16 EStG i. V. m. § 34 EStG, die zuvörderst den Zweck haben, durch eine Steuerermäßigung Nachteile zu kompensieren, die durch die „zusammengeballte“ Realisierung der stillen Reserven entstehen (sog. quantitative Betrachtungsweise); vgl. insoweit zu § 16 EStG: BFH v. 2. 10. 1997, IV R 84/96, BStBl II 1998, 104, DStR 1998, 76; v. 6. 9. 2010, IV R 18/99, BStBl II 2001, 229, DStR 2000, 2123; v. 25. 2. 2010, IV R 49/08, BStBl II 2010, 726, DStR 2010, 1025.

2 BFH v. 16. 2. 1996, I R 183/94, BStBl II 1996, 342, 343, DStR 1996, 958; v. 25. 11. 2009, IR 72/08, BStBl II 2010, 471, 472, DStR 2010, 269.

3 BFH v. 25. 11. 2009, I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269; BMF v. 16. 8. 2000, IV C 2 – S 1909 – 23/00, BStBl I 2000, 1253, DStR 2000, 1650; *Hörger/Schulz*, DStR 1998, 233; *Reiche*, DStR 2006, 1206; *Gosch*, DStR 2010, 173, 174.

4 BFH v. 19. 1. 1983, I R 57/79, BStBl II 1983, 312, BeckRS 1983, 22006395; v. 24. 8. 1989, IV R 135/86, BStBl II 1989, 1014, BeckRS 1989, 22009138; v. 25. 11. 2009, IR 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269.

5 Vgl. nur *Birk*, Steuerrecht, 13. Aufl. 2010, Rn. 1151.

6 Vgl. BFH v. 16. 2. 1996, I R 183/94, BStBl II 1996, 342, 343, DStR 1996, 958 m. w. N.; v. 2. 10. 1997, IV R 84/96, BStBl II 1998, 104, DStR 1998, 76 m. w. N.; v. 13. 4. 2007, IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939, BeckRS 2007, 25012018; v. 25. 11. 2009, I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 472 f., DStR 2010, 269; v. 16. 12. 2009, IR 97/08, BStBl II 2010, 808, 809, DStR 2010, 802.

* Prof. Dr. Marc Desens ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, der Universität Leipzig. Der Beitrag basiert auf seinem Vortrag beim Münchner Unternehmenssteuerforum am 20. 10. 2010 zum Oberthema „Der neue Umwandlungssteuererlass – alle Zweifelsfragen geklärt?“.

Allein der Umstand, dass es sich bei der Beteiligung um Sonderbetriebsvermögen II handelt, reicht dafür nicht aus⁹, weil diese Zuordnung nur aufzeigt, dass das Wirtschaftsgut dazu geeignet und bestimmt ist, die Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft zu stärken¹⁰. Die Zuordnung beschreibt also nur die dienende Funktion, nicht aber die „funktionale Wesentlichkeit“¹¹. Zur Lösung wird man m. E. danach differenzieren müssen, ob die KG nach der Umwandlung noch fortbesteht (dazu 1.1) oder untergeht (dazu 1.2).

1.1 Fortbestehen der KG nach der Umwandlung (Einbringung eines Mitunternehmeranteils)

Zur insoweit entscheidenden Frage, wann die Beteiligung an der Komplementär-GmbH nicht nur der Kommandit-Beteiligung des Mitunternehmers dient, sondern darüber hinaus als funktional wesentlich anzusehen ist, hat der Erste Senat des BFH im November 2009 in einer viel kommentierten¹² Entscheidung Stellung genommen. Der Senat hat jedoch ausdrücklich betont, dass die von ihm aufgestellten Maßstäbe die Streitfrage nicht abschließend klären sollen¹³. Funktional wesentlich sei die Komplementär-Beteiligung – so der BFH –, wenn sie die Stellung des Mitunternehmers in der KG im konkreten Einzelfall nachhaltig stärke, also insbesondere seinen Einfluss auf die Geschäftsführung grundlegend erweitere¹⁴. Das sei der Fall, wenn (erst) die Beteiligung an der Komplementär-GmbH den Kommanditisten in die Lage versetze, über Fragen der laufenden Geschäftsführung zu bestimmen¹⁵.

Im Streitfall konnte der BFH das verneinen¹⁶, weil der Kommanditist die Komplementär-GmbH nicht beherrscht hat: Könne der Kommanditist in der Komplementär-GmbH seinen geschäftlichen Betätigungswillen nicht durchsetzen, stärke die Komplementär-Beteiligung die Stellung als Kommanditisten allenfalls geringfügig, sei aber – so der BFH – keine „wesentliche“ Grundlage des Mitunternehmeranteils¹⁷. Danach käme es im

Ausgangsfall darauf an, ob B die A-GmbH aufgrund seiner Beteiligungshöhe beherrscht hat.

Nicht geklärt ist jedoch die Frage, ob die funktionale Wesentlichkeit der Beteiligung auch zu verneinen ist, wenn der B die A-GmbH zwar beherrscht, aber schon aufgrund seines Kommandit-Anteils mehrheitlich an der KG beteiligt ist. Die OFD Münster meint, in diesem Fall würden die schon vorhandenen Einflussmöglichkeiten durch die Beherrschung der Komplementär-GmbH nur unwesentlich gestärkt, weil sich der geschäftliche Betätigungswille schon durch die mehrheitliche Beteiligung an der KG durchsetzen könne¹⁸. Anders sei das nur, wenn eine zu 100 % beherrschte Komplementär-GmbH zusammen mit dem Kommanditisten die einzigen beiden Gesellschafter bildeten. Dann sei die Beteiligung an der GmbH notwendig, um überhaupt eine Personengesellschaft und damit eine Kommanditistenstellung mit entsprechender Haftungsbegrenzung zu begründen und erhalten¹⁹. Gleiches gelte, wenn die Komplementär-GmbH am Vermögen der KG beteiligt sei, weil dann „bei wirtschaftlicher Betrachtung die mittelbare Gesellschafterstellung über die GmbH einer wirtschaftlich nicht unbedeutenden Erweiterung der bestehenden Kommanditbeteiligung“ entspreche²⁰.

Meines Erachtens liefern die Differenzierungen der OFD Münster keinen zusätzlichen Erkenntnisgewinn. Dabei leuchtet vor allem nicht ein, warum die Beherrschung der Komplementär-GmbH, mit der – zumindest im gesetzlichen Regelfall – die Geschäftsführung in der KG ausgeübt werden kann (§§ 114, 125 i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB), für einen nicht zur Geschäftsführung befugten Kommanditisten (§ 164 HGB) nur unwesentlich dazu beitragen soll, seinen „geschäftlichen Betätigungswillen“ durchzusetzen. Zudem ist es schwer nachvollziehbar, warum danach unterschieden werden soll, ob die Komplementär-GmbH am Vermögen der KG beteiligt ist oder nicht. Ein ihr etwaig zurechenbarer Gewinn oder Verlust entsteht zunächst abgeschränkt in der Komplementär-GmbH selbst. Eine „wirtschaftliche Betrachtung“, die diesen rechtlichen Befund überwindet, ließe sich m. E. erst annehmen, wenn der Kommanditist die Komplementär-GmbH beherrscht. Dann führt aber die Verwaltungsauffassung²¹ auch in Fällen ohne eine Vermögensbeteiligung der Komplementärin regelmäßig²² zur Annahme einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage.

Vorzugswürdig ist dagegen ein praktikables Abgrenzungskriterium, das aufgrund seiner Klarheit die für die Rechtsanwendung notwendige Rechtsicherheit schafft. Dafür lässt sich das vom BFH bisher nur negativ formulierte Kriterium zumindest in allen Fällen als ein positives Abgrenzungskriterium heranziehen, in denen einzelne, aber nicht alle Mitunternehmeranteile eingebracht werden und die Personengesellschaft nach der Einbringung daher fortbesteht:

Demnach ist im Ausgangsfall die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH immer dann eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils, wenn der Kommanditist die Komplementär-GmbH beherrscht²³ und zwar unabhängig davon, ob die Komplementär-GmbH am Vermögen der KG beteiligt ist oder nicht.

7 Nach st. Rspr. des BFH gehört bei einer GmbH & Co KG die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH zu seinem Sonderbetriebsvermögen II, wenn sich die Geschäftstätigkeit der GmbH auf die Geschäftsführung bei der KG beschränkt oder ein eigener Geschäftsbetrieb von untergeordneter Bedeutung ist; vgl. BFH v. 11. 12. 1990, VIII R. 14/87, BStBl II 1991, 510, DStR 1991, 772; v. 23. 1. 2001, VIII R. 12/99, BStBl II 2001, 825, DStR 2001, 613; v. 25. 11. 2009, I R. 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269.

8 Ablehnend *Widmann*, in: *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Loseblatt (Stand: 114. Lfg., Juni 2010), § 20 UmwStG, Rn. 119; *Ley*, KÖSDI 2004, 14024, 14031 f.; *Schwedhelm/Talaska*, DStR 2007, 1505, 1508 f.; a. A. *Wendt*, FR 2002, 127, 137; *Patt*, in: *Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock*, UmwStG, 6. Aufl. 2007, § 20 Rn. 137; differenzierend *Herlinghaus*, in: *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2008, § 20 Rn. 48, 110: nur bei Unverzichtbarkeit oder überragender Bedeutung für die Betriebsführung.

9 BFH v. 25. 11. 2009, I R. 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269. Zuvor hatte der BFH die Tendenz erkennen lassen, dass Sonderbetriebsvermögen II (grundsätzlich) nicht als funktional wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist; vgl. BFH v. 14. 4. 1988, IV R. 271/84, BStBl II 1988, 667, BeckRS 1988, 22008493; v. 16. 2. 1996, I R. 183/94, BStBl II 1996, 342, 344, DStR 1996, 958. Anders bei § 16 EStG (quantitative Betrachtungsweise): BFH v. 2. 10. 1997, IV R. 84/96, BStBl II 1998, 104, DStR 1998, 76.

10 BFH v. 25. 11. 2009, I R. 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269.

11 BFH v. 25. 11. 2009, I R. 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269.

12 Vgl. nur *Schäffler/Geibert*, DStR 2010, 636; *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2010, 441; *dens.*, DB 2010, 638; *Goebel/Ungemach/Jacobs*, DStZ 2010, 340; *Schwedhelm/Talaska*, DStR 2010, 1505.

13 BFH v. 25. 11. 2009, I R. 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269.

14 BFH v. 25. 11. 2009, I R. 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269.

15 BFH v. 25. 11. 2009, I R. 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269.

16 A. A. FG Niedersachsen v. 10. 7. 2008, 11 K 239/06, DStRE 2009, 1110, EFG 2009, 802 als Vorinstanz.

17 BFH v. 25. 11. 2009, I R. 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269.

18 OFD Münster v. 6. 11. 2008, S 2242 – 21 – St 12 – 33, GmbHR 2009, 108, BeckVerw 157506.

19 OFD Münster v. 6. 11. 2008, S 2242 – 21 – St 12 – 33, GmbHR 2009, 108, BeckVerw 157506.

20 OFD Münster v. 6. 11. 2008, S 2242 – 21 – St 12 – 33, GmbHR 2009, 108, BeckVerw 157506.

21 OFD Münster v. 6. 11. 2008, S 2242 – 21 – St 12 – 33, GmbHR 2009, 108, BeckVerw 157506.

22 Eine Ausnahme soll – wie aufgezeigt – nur gelten, wenn der Mitunternehmer bereits durch seinen Kommanditanteil die KG beherrscht.

1.2 Untergang der KG durch die Umwandlung (Einbringung aller Mitunternehmeranteile oder Formwechsel)

Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn die Personen- in die Form einer Kapitalgesellschaft gewechselt wird (§ 25 UmwStG) bzw. alle Mitunternehmer ihre Anteile in eine Kapitalgesellschaft einbringen (§ 20 Abs. 1 UmwStG) und die Personengesellschaft durch Vereinigung aller Anteile in der übernehmenden Kapitalgesellschaft untergeht.

In der Abwandlung verliert die A-GmbH – unabhängig davon, ob sie von einem Kommanditisten beherrscht wird – ihren Einfluss auf die KG, da die KG nach der Umwandlung nicht mehr existiert. Die A-GmbH kann auch keinen entsprechenden Einfluss auf die übernehmende bzw. formgewechselte Kapitalgesellschaft haben, weil sie keine natürliche Person ist und daher nicht Geschäftsführerin der B-GmbH werden kann (§ 6 Abs. 2 GmbHG²⁴). Wenn die A-GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt war und anlässlich der Umwandlung aus der Gesellschaft ausscheidet²⁵, ist das offensichtlich, weil sie mangels Beteiligung an der B-GmbH auch nicht über die Gesellschafterversammlung der B-GmbH Einfluss ausüben kann.

Aber auch wenn sie am Vermögen beteiligt war und Anteilseigner an der B-GmbH wird, führt der damit verbundene Einfluss in der Gesellschafterversammlung nicht dazu, die Beteiligung als eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen. Müsste nämlich auch die Beteiligung an der A-GmbH eingebracht werden, würde dies zu wechselseitigen Beteiligungen zwischen der A-GmbH und der B-GmbH führen, so dass die Gesellschafterversammlung letztlich von den übrigen Gesellschaftern (im Beispiel 1 B und C) beherrscht wird. In der Abwandlung würden sich die Einflussmöglichkeiten von B und C auf die B-GmbH entsprechen, unabhängig davon, ob B die Beteiligung an der A-GmbH zurückbehält oder mit einbringt und dafür als Gegenleistung im Verhältnis zu C mehr Anteile an der B-GmbH erhält.

Der umwandlungssteuerrechtliche Knackpunkt dieser Lösung ist allerdings, dass sie nicht allein auf die Situation des Einbringenden zum Zeitpunkt der Einbringung²⁶ abstellt. Der BFH hat dies jedoch in einer jüngeren Entscheidung vom 16. 12. 2009 als nachrangig angesehen²⁷. Werde die Komplementär-Stellung aufgrund der Einbringung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig sinnlos, wäre auch eine Übertragung der Beteiligung an der Komplementärin wirtschaftlich ohne Sinn²⁸. Dem ist zuzustimmen. Der Entscheidung lag zwar ein Fall zugrunde, in der die Komplementärin nicht am Vermögen der KG beteiligt war. Aufgrund der vorherigen Ausführungen ergibt sich aber auch nichts anderes, wenn die Komplementärin am Vermögen der KG beteiligt gewesen wäre²⁹.

23 Vgl. auch *Schäffler/Gebert*, DStR 2010, 636, 638; *Plewka*, NJW 2010, 2554, 2557, die schon aus BFH v. 25. 11. 2009, I R 72/08, BStBl II 2010, 471, 473, DStR 2010, 269, entnehmen wollen, dass der BFH die funktionale Wesentlichkeit unabhängig von der Höhe der Kommanditbeteiligung bestimmen will.

24 Gleiches würde bei einem Formwechsel bzw. Vollübertragung auf eine AG gelten, vgl. § 76 Abs. 3 AktG.

25 Zu der zivilrechtlichen Problematik der Behandlung einer nicht am Vermögen beteiligten Komplementärin bei einem Formwechsel siehe *Stangl/Grundke*, DStR 2010, 1871, 1872, m. w. N.

26 Diese Sicht wird zumindest beim Teilbetriebsbegriff aus § 16 EStG zugrunde gelegt, vgl. BFH v. 18. 10. 1999, GrS 2/98, BStBl II 2000, 123, DStR 2000, 64; v. 15. 3. 2007, III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661, BeckRS 2007, 25011810; v. 15. 10. 2008, X B 170/07, BFH/NV 2009, 167, BeckRS 2008, 25014168, und gemeinhin auf § 20 UmwStG übertragen; vgl. *Schmitt*, in: *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 20 Rn. 86.

27 BFH v. 16. 12. 2009, I R 97/08, BStBl II 2010, 808, 811, DStR 2010, 802.

28 BFH v. 16. 12. 2009, I R 97/08, BStBl II 2010, 808, 811, DStR 2010, 802.

2. Müssen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden oder reicht es aus, einzelne zur Nutzung zu überlassen?

Beispiel 2:

A hat einen Betrieb mit den zwei Geschäftsbereichen I und II. Im Betriebsvermögen befindet sich ein Grundstück, das für beide Geschäftsbereiche eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. A will den Geschäftsbereich I als Teilbetrieb I in die A-GmbH einbringen (§ 20 Abs. 1 UmwStG). Muss er das Grundstück auch übertragen oder reicht es aus, wenn es der A-GmbH aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrages zur Nutzung überlassen wird?

Das im Fall aufgezeigte Problem zeigt sich wegen des sog. doppelten Teilbetriebsanfordernisses besonders evident bei Abspaltungen von Kapitalgesellschaften (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG), aber grundsätzlich ebenso bei Einbringungen (Ausgliederungen) von Teilbetrieben in Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 UmwStG). Legt man die bisherige Rechtsprechung des BFH zugrunde³⁰, scheint die Lösung des Falls im Beispiel 2 klar zu sein: Handelt es sich bei dem Grundstück um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Teilbetriebs I, muss auch das Grundstück übertragen werden. Die bloße Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts reicht nicht aus³¹.

Nur wenn das Nutzungsverhältnis so ausgestaltet wird, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft als wirtschaftliche (Mit-) Eigentümerin i. S. des § 39 Abs. 2 Satz 1 AO angesehen werden kann, kann man das Grundstück als „übergegangen“ (§ 15 Abs. 1 UmwStG) bzw. als „eingebracht“ (§ 20 Abs. 1 UmwStG) ansehen³².

Gleichwohl werden Zweifel angemeldet, ob die zu § 15 UmwStG 1995 bzw. § 20 UmwStG 1977 ergangene Rechtsprechung auch auf das UmwStG 2006 übertragbar ist³³. Das Gegenargument erfolgt in zwei Schritten: Erstens sei mit dem UmwStG 2006 in allen Fällen der Teilbetriebsbegriff aus Art. 2 lit. j Fusionsrichtlinie (FRL) anzuwenden. Zweitens ergebe sich aus diesem Teilbetriebsbegriff, dass auch einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen bloß zur Nutzung überlassen werden könnten, also nicht übertragen werden müssten.

2.1 Anwendung des Teilbetriebsbegriffs aus der Fusionsrichtlinie

Unstreitig ist, dass der Teilbetriebsbegriff aus Art. 2 lit. j FRL in Konstellationen zugrunde zu legen ist, die in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen, also etwa bei Einbringungen, an denen Gesellschaften aus zwei oder mehreren EU-Staaten beteiligt sind (Art. 1 lit. a FRL)³⁴. Fraglich ist aber, ob dieser Teilbetriebsbegriff auch bei Umwandlungen maßgeblich

29 Im Ergebnis auch *Stangl/Grundke*, DStR 2010, 1871, 1874.

30 BFH v. 7. 4. 2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, DStR 2010, 1517, zu § 15 UmwStG 1995; a. A. als Vorinstanz FG Sachsen v. 9. 9. 2008, 3 K 1886/06, EFG 2009, 65; der Vorinstanz zustimmend *Kutt/Pitzal*, DStR 2009, 1243. Zu § 20 UmwStG 1977 wie jetzt zu § 15 UmwStG bereits BFH v. 16. 2. 1996, I R 183/94, BStBl II 1996, 342, 343, DStR 1996, 958. BFH v. 7. 4. 2010 (ebda.) geht insoweit von einem identischen Teilbetriebsbegriff bei § 15 und § 20 UmwStG aus.

31 A. A. *Blumers*, DB 1995, 496, 498 f.; *Götz*, DStZ 1997, 551, 554 ff.; *Rödler/Beckmann*, DStR 1999, 751 f.; *Herzig*, DB 2000, 2236, 2239.

32 *Herlinghaus*, (Fn. 8), § 20 Rn. 38 f.; *Hörtnagl*, in: *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 15 Rn. 69, m. w. N.; *Schumacher*, in: *Rödler/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 146; ausdrücklich offen gelassen bei BFH v. 7. 4. 2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, DStR 2010, 1517; a. A. zum UmwStG 2006 *Patt*, (Fn. 8), § 20 Rn. 7; § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG n. F. verlange im Kontext zu § 1 Abs. 3 Nr. 1-3 UmwStG n. F. stets die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums; dagegen überzeugend *Herlinghaus*, (Fn. 8), § 20 Rn. 39.

33 So etwa *Blumers*, DB 2010, 1670, 1671 f.

34 Vgl. nur *Schmitt*, (Fn. 26), § 20 Rn. 81, 85.

ist, die nicht in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen, was etwa bei rein innerstaatlichen Einbringungen oder solchen von natürlichen Personen der Fall ist.

Der EuGH hat bereits in zwei Vorabentscheidungsverfahren (Art. 267 Abs. 1 lit. b Var. 2 AEUV) Bestimmungen der Fusionsrichtlinie ausgelegt, in denen es um rein innerstaatliche Sachverhalte ging³⁵. In beiden Fällen hatten sich die nationalen Gesetzgeber dafür entschieden, rein innerstaatliche Sachverhalte und solche, die unter die Fusionsrichtlinie fallen, gesetzlich unter dieselben Tatbestände zu fassen. Wenn die Fusionsrichtlinie so umgesetzt werde – so der EuGH –, bestünde ein klares Interesse der Union daran, dass die aus dem Unionsrecht übernommenen Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt würden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern³⁶.

Anders als im UmwStG 1995, das die grenzüberschreitenden Umwandlungen noch in § 23 UmwStG a. F. separierte, enthalten die §§ 20–23 UmwStG 2006 ausschließlich Tatbestände, die gleichermaßen für inländische und grenzüberschreitende Einbringungen gelten. Das war auch nach den Gesetzesmotiven so gewollt³⁷.

Legt man die Judikatur des EuGH zugrunde, kann es nicht mehr zweifelhaft sein, dass der EuGH mit dem UmwStG 2006 die Letztentscheidungskompetenz für die Auslegung des umwandlungssteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs erlangt hat³⁸. Soweit der Teilbetriebsbegriff i. S. des Art. 2 lit. j FRL daher für die Steuerpflichtigen günstiger³⁹ ist, als der Teilbetriebsbegriff in der tradierten, rein nationalen Auslegung, ist dieser auch zugrunde zu legen.

Dem kann insbesondere nicht entgegengehalten werden, dass der Gesetzgeber eine so weite Übernahme des Teilbetriebsbegriffs aus Art. 2 lit. j FRL doch gar nicht gewollt hat⁴⁰, was dadurch belegt sein soll, dass sich in der Gesetzesbegründung auch ein Hinweis darauf findet, dass bei der Beantwortung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs sei, eine „funktionale Betrachtungsweise“ zugrunde gelegt werden soll⁴¹.

Selbst wenn man aus dieser Aussage eine Absage an den Teilbetriebsbegriff aus Art. 2 lit. j FRL für innerstaatliche Sachverhalte herauslesen will, wäre ein solches gesetzgeberisches Motiv unerheblich, weil sich bereits aus den gesetzlichen Tatbeständen des UmwStG 2006 ergibt, dass alle Fallgestaltungen unabhängig davon, ob der Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie eröffnet ist oder nicht, denselben Regeln unterliegen.

Zudem spricht die Aussage in den Gesetzesmotiven nicht grundsätzlich gegen eine Übernahme des Teilbetriebsbegriffs aus

Art. 2 lit. j FRL, weil auch dieser grundsätzlich auf eine funktionale Betrachtungsweise abstellt („funktionsfähige Einheit“). Unterschiede werden sich erst ergeben, wenn es ganz konkret wird, also die abstrakte Definition zur Lösung auftretender Grenzfälle näher konkretisiert werden muss. Ob in solchen Grenzfällen ein Teilbetrieb vorliegt, wird dabei weniger dadurch bestimmt, ob ein „europäischer“ oder „nationaler“ Begriff zugrunde zu legen ist⁴². Vielmehr wird das Ergebnis, das maßgeblich von der Konkretisierungsleistung des erkennenden Gerichts abhängt, zuvörderst dadurch geprägt, ob dem BFH oder dem EuGH die Letztentscheidungskompetenz in solchen Grenzfällen zusteht.

Meine Prognose lautet daher: Wenn ein nationales Gericht dem EuGH die Frage, wie der Teilbetriebsbegriff in § 20 Abs. 1 UmwStG 2006 bei einer rein innerstaatlichen Einbringung auszulegen ist, mit dem Hinweis vorlegen würde, dass dieselbe gesetzliche Grundlage auch für Sachverhalte gilt, die unter die Fusionsrichtlinie fallen, wird der EuGH diese Vorabentscheidung (Art. 267 Abs. 1 lit. b Var. 2 AEUV) in der Sache treffen.

2.2 Ungeklärte Reichweite des Teilbetriebsbegriffs aus der Fusionsrichtlinie

Art. 2 lit. j FRL definiert den Teilbetrieb als die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.

Der EuGH hat sich erst in einer Entscheidung zu diesem Teilbetriebsbegriff verhalten. Ob ein solcher vorliege, sei demnach – so der EuGH⁴³ – in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt zu beurteilen: Die übertragenen Unternehmensteile müssten als selbständiges Unternehmen funktionsfähig sein, ohne dass sie hierfür zusätzlicher Investitionen oder Einbringungen bedürften. Verlangt man daher ganz allgemein die Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, entspricht die funktionale Betrachtungsweise gerade den Anforderungen, die der EuGH in erster Linie an einen Teilbetrieb stellt⁴⁴.

In zweiter Linie könne – so der EuGH weiter⁴⁵ – darauf abzustellen sein, ob der Teilbetrieb bei der übernehmenden Gesellschaft selbständig finanziell überlebensfähig sei: Der bloße Umstand, dass die übernehmende Gesellschaft einen Betriebsmittelkredit aufnehmen müsse, spreche aber selbst dann nicht dagegen, wenn das Darlehen durch die Anteile der Gesellschafter gesichert werden müsse. Anders könne es sich verhalten, wenn die finanzielle Lage der übernehmenden Gesellschaft insgesamt den Schluss aufdränge, dass sie sehr wahrscheinlich nicht aus eigenen Mitteln überlebensfähig wäre, etwa wenn bei der übernehmenden Gesellschaft die Einkünfte im Verhältnis zu ihren Zinsen und Tilgungsraten der aufgenommenen Schulden unzureichend seien.

35 EuGH v. 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur Bloem*, BeckEuRS 1997, 221788, Slg. 1997, I-4161 zu einem Anteilstausch in den Niederlanden; v. 15. 1. 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, DStRE 2002, 456, Slg. 2002, I-379, zu einer Teilbetriebseinbringung in Dänemark.

36 EuGH v. 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur Bloem*, BeckEuRS 1997, 221788, Slg. 1997, I-4161, Tz. 32; v. 15. 1. 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, DStRE 2002, 456, Slg. 2002, I-379, Tz. 18.

37 Vgl. BT-Drs. 16/3369, S. 1: „Mit dem Gesetzesentwurf ist vorgesehen, künftig europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische wie für grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen anzuwenden.“

38 *Herlinghaus*, (Fn. 8), § 20 Rn. 59; *Patt*, (Fn. 8), § 20 Rn. 76; *Schönherr/Le-maitre*, GmbHHR 2007, 459, 460; a. A. *Schmitt*, (Fn. 26), § 20 Rn. 82 ff.

39 Die Fusionsrichtlinie soll Fusionen begünstigen, verbietet den Mitgliedstaaten aber nicht, eine einheitlich umgesetzte Begünstigung im selben gesetzlichen Tatbestand noch weiter auszudehnen. Insoweit für eine Weitergeltung des „nationalen“ Teilbetriebsbegriffs, wenn dieser günstiger ist: *Herlinghaus*, (Fn. 8), § 20 Rn. 59; *Schumacher/Neumann*, DStR 2008, 325.

40 So aber *Schmitt*, (Fn. 26), § 20 Rn. 85.

41 So in BT-Drs. 16/2710, S. 42.

42 So hat etwa BFH v. 16. 12. 2009, I R 97/08, BSStBl II 2010, 808, 811, DStR 2010, 802 trotz Zugrundelegung eines nationalen Teilbetriebsbegriffs gerade nicht mehr auf die Perspektive des Einbringenden zum Einbringungszeitpunkt abgestellt, sondern auf die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit nach der Umwandlung (dazu bereits 1.2). Obwohl EuGH v. 15. 1. 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, DStRE 2002, 456, Slg. 2002, I-379, Tz. 35 f., in zweiter Linie Aspekte der finanziellen Überlebensfähigkeit der übernehmenden Gesellschaft einbezieht, wird auch gesagt, dass in erster Linie eine funktionale Betrachtung maßgeblich ist.

43 EuGH v. 15. 1. 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, DStRE 2002, 456, Slg. 2002, I-379, Tz. 35.

44 So auch BFH v. 7. 4. 2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, DStR 2010, 1517, in einem obiter dictum.

45 EuGH v. 15. 1. 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, DStRE 2002, 456, Slg. 2002, I-379, Tz. 35 f.

Der EuGH hat die in zweiter Linie getätigten Aussagen nur vorgenommen, weil er eine entsprechend konkret formulierte Frage des vorlegenden Gerichts beantworten musste⁴⁶. Es ist aber nicht zweifelsfrei erkennbar, ob der BFH den konkreten und durchaus atypischen Fall anhand des nationalen Teilbetriebsbegriffs nicht ebenso entschieden hätte⁴⁷. Zudem lässt sich aus den Ausführungen des EuGH kein verallgemeinerbares Präjudiz entnehmen, das zweifelsfrei dem nationalen Begriffsverständnis widerspricht⁴⁸. Betrachtet man die im Schrifttum herausgearbeiteten (vermeintlichen) Unterschiede zwischen einem europäischen und nationalen Teilbetriebsbegriff⁴⁹, stellt die im Beispiel 2 problematisierte Zurückbehaltung und bloße Vermietung von wesentlichen Betriebsgrundlagen die (angeblich) deutlichste Abweichung dar⁵⁰. Ob aber die bloße Nutzungsüberlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen nach dem Teilbetriebsbegriff aus Art. 2 lit. j FRL ausreicht, wurde vom EuGH noch nicht zweifelsfrei geklärt. Die bisher einzige Entscheidung des EuGH spricht sogar eher dagegen⁵¹: Dort hatte das Gericht entschieden, dass es nicht ausreicht, wenn zwar eine Darlehensschuld (Passiva) übertragen wird, aber das ausgezahlte Darlehen (Aktiva) zurückbehalten wird⁵². Daraus folgt aber zunächst nur, dass durch eine Einbringung eines Teilbetriebes keine spiegelbildlichen Bilanzpositionen getrennt werden dürfen. Ob daraus folgt, dass etwa ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten werden darf, wenn gleichzeitig ein obligatorisches Nutzungsrecht eingeräumt wird, ist damit aber noch nicht geklärt und nach wie vor zweifelhaft⁵³. Wie der Teilbetriebsbegriff i. S. des Art. 2 lit. j FRL in diesem und anderen Grenzfällen unter Geltung des UmwStG 2006 auszulegen ist, lässt sich daher nur letztverbindlich klären, wenn solche Fragen von den nationalen Gerichten dem EuGH vorgelegt werden (Art. 267 Abs. 1 lit. b Var. 2 AEUV)⁵⁴.

46 Gefragt wurde, ob es für das Vorliegen eines Teilbetriebs ausreicht, wenn der künftige Finanzbedarf der übernehmenden Gesellschaft durch einen Betriebsmittelkredit von einem Kreditinstitut finanziert werden soll, das als Sicherheit die Verpfändung der Aktien verlangt, die das Kapital der übernehmenden Gesellschaft bilden; vgl. EuGH v. 15. 1. 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, DStRE 2002, 456, Slg. 2002, I-379, Tz. 30.

47 Zwar heißt es beim BFH v. 16. 2. 1996, IR 183/94, BStBl II 1996, 342, 343, DStR 1996, 958 ganz allgemein, dass es überhaupt nicht darauf ankomme, ob der übergangene (Teil-)Betrieb als lebender Organismus auch ohne das zurückbehaltene Wirtschaftsgut fortgesetzt werden könne. In einem anderen Zusammenhang verneint der BFH aber die funktionale Wesentlichkeit solcher Wirtschaftsgüter, die nach der Umwandlung aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft wirtschaftlich sinnlos werden; vgl. BFH v. 16. 12. 2009, I R 97/08, BStBl II 2010, 808, 811, DStR 2010, 802 – dazu bereits 1. 2.

48 Keinen Widerspruch sieht etwa BFH v. 7. 4. 2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, DStR 2010, 1517, in einem obiter dictum; ebenso wohl *Patt*, (Fn. 8), § 20 Rn. 76.

49 Übersichten bei *Schmitt*, (Fn. 26), § 20 Rn. 95 m. w. N.; *Herlinghaus*, (Fn. 8), § 20 Rn. 59.

50 Diese Abweichung nehmen an *Blumers*, DB 2010, 1670, 1671 f.; *ders.*, DB 2001, 722, 725; *Neumann*, EStB 2002, 437, 441; *Thömmes*, in: FS Widmann, 2000, S. 583, 598.

51 *Hörtnagl*, (Fn. 32), § 15 Rn. 71.

52 EuGH v. 15. 1. 2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, DStRE 2002, 456, Slg. 2002, I-379, Tz. 25.

53 Ebenso zweifelnd *Schumacher*, (Fn. 32), § 15 Rn. 145.

54 Die *acte clair*-Doktrin, nach denen die Vorlagepflicht des BFH entfällt, wenn der EuGH die Rechtsfrage schon entschieden hat, oder die Lösung auch ohne eine EuGH-Entscheidung offenkundig ist (vgl. EuGH v. 6. 10. 1982, C-283/81, *CILFIT*, BeckEuRS 1982, 97833, Slg. 1982, 3415, Tz. 21; v. 15. 9. 2005, C-495/03, *Intermodal Transports BV*, BeckEuRS 2005, 411772, Slg. 2005, I-8151, Tz. 33; v. 6. 12. 2005, C-461/03, *Gaston Schul*, BeckEuRS 2005, 418321, Slg. 2005, I-10513, Tz. 16), greifen hier aufgrund der erheblichen Zweifel nicht durch.

3. Wann müssen die Voraussetzungen für einen Teilbetrieb vorliegen?

Beispiel 3:

Die M-GmbH will ihren Geschäftsbereich X als Teilbetrieb X in die T-GmbH einbringen. Die M-GmbH muss noch innerbetriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen durchführen, so dass der Geschäftsbereich X ab 15. 6. 2010 die Voraussetzungen für einen Teilbetrieb i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG erfüllt. Am 1. 7. 2010 wird der Einbringungsvertrag unterzeichnet. Ist es möglich, den Teilbetrieb X rückwirkend auf den 31. 12. 2009 (24 Uhr) als steuerlicher Übertragungstichtag (§ 20 Abs. 6 UmwStG) auf die T-GmbH zu übertragen?

Soweit bei einer Sacheinlage ein Teilbetrieb eingebracht werden muss (§ 20 Abs. 1 UmwStG⁵⁵), stellt sich die Frage, ab welchem Zeitpunkt der zu übertragende Geschäftsbereich die Merkmale eines solchen erfüllt haben muss. Bisher wurde überwiegend⁵⁶ und auch von der Finanzverwaltung⁵⁷ vertreten, dass auch bei einer steuerlichen Rückbeziehung des Übertragungstichtags die Teilbetriebsvoraussetzungen erst zum Abschluss des Einbringungsvertrages vorliegen müssen. Teilweise wird sogar erst der Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung (Handelsregistereintragung) herangezogen⁵⁸. Der BFH stellt auf den „Übertragungsvorrang“⁵⁹ bzw. auf den „Zeitpunkt der Einbringung“⁶⁰ ab, ohne dass deutlich wird, ob damit die zivilrechtliche Wirksamkeit oder der steuerliche Übertragungstichtag gemeint ist, der im Schrifttum nur sehr vereinzelt als maßgeblich angesehen wird⁶¹.

Angeblich will die Verwaltung ihre Auffassung ändern und erwägt nunmehr, auf den steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen⁶². Im Beispiel 3 wäre dann eine steuerliche Rückbeziehung auf ein Datum vor dem 15. 6. 2010 nicht mehr möglich.

Dem ist jedoch nicht zu folgen. Tatbestandlich verlangt § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, dass ein „Teilbetrieb (...) in die Kapitalgesellschaft (...) eingebracht (wird)“⁶³. Die Möglichkeit der Rückbeziehung des Übertragungstichtags (vgl. § 20 Abs. 6 UmwStG) verlegt nur eine Rechtsfolge in die Vergangenheit, die nur eintreten kann, wenn in der Gegenwart tatsächlich eine Einbringung i. S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG erfolgt ist⁶⁴. Streng genommen müsste daher auf die zivilrechtliche Wirksamkeit (Handelsregistereintragung) abgestellt werden. Da hierbei aber nur der verbindlich im Einbringungsvertrag ausgedrückte Wille umgesetzt wird und schon beim Vertragschluss feststehen muss, was eingebracht werden soll, ist es gerechtfertigt, auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages abzustellen.

4. Wem steht das Antragswahlrecht bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils zu?

Beispiel 4:

R bringt seinen Mitunternehmeranteil an der A-OHG in die X-GmbH ein. Wer entscheidet, ob die Einbringung des Anteils zum Buch-

55 Das gleiche Problem stellt sich bei einer Abspaltung eines Teilbetriebs von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft oder einer Aufspaltung einer Kapitalgesellschaft in mehrere Gesellschaften, auf die jeweils zumindest ein Teilbetrieb übertragen werden muss (§§ 15, 16 UmwStG).

56 *Schmitt*, (Fn. 26), § 20 Rn. 92; *Herlinghaus*, (Fn. 8), § 20 Rn. 68.

57 BMF v. 25. 3. 1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98, BStBl I 1998, 268, Tz. 20.19.

58 *Schumacher*, (Fn. 32), § 15 Rn. 68; *Widmann*, (Fn. 8), § 15 UmwStG, Rn. 32.

59 BFH v. 7. 4. 2010, I R 96/08, BFHE 229, 179, DStR 2010, 1517.

60 BFH v. 25. 11. 2009, I R 72/08, BStBl II 2010, 471, DStR 2010, 269.

61 *Herzig*, WP-Handbuch, Ergänzungsband 1995, Rn. 346; missverständlich auch BMF v. 25. 3. 1998, IV B 7 – S 1978 – 21/98, BStBl I 1998, 268, BeckVerw 026939, Tz. 15.10 Satz 3 (Widerspruch zu Tz. 15.10 Satz 1).

62 Vgl. *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851.

63 In diesem Sinne bereits *Stangl/Grundke*, DB 2010, 1851, 1853.

wert, zu einem Zwischenwert oder zum gemeinen Wert erfolgt (Antragswahlrecht in § 20 Abs. 2 UmwStG)?

Auch ohne eine ausdrückliche Regelung bringt § 20 Abs. 2 Sätze 1–3, Abs. 3 Satz 1 UmwStG zum Ausdruck, dass das Antragswahlrecht der übernehmenden Gesellschaft (T-GmbH) und jedenfalls nicht dem Einbringenden (R) zusteht, der an die Bewertung der übernehmenden Gesellschaft gebunden wird⁶⁴. Im Beispiel 4 – also wenn nicht alle Mitunternehmeranteile eingebracht werden – stellt sich aber die Frage, ob das Antragswahlrecht der Personengesellschaft (A-OHG) zusteht, von der ein Mitunternehmeranteil eingebracht wurde. Denn die Bewertung findet in dieser Konstellation nicht in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft (X-GmbH)⁶⁵, sondern bei der Personengesellschaft (A-OHG) statt. Diese hat für den neuen Mitunternehmer (X-GmbH) eine Ergänzungsbilanz aufzustellen, wenn durch die Einbringung stille Reserven aufgedeckt werden, also die Einbringung des Mitunternehmeranteils zum gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) oder zu einem Zwischenwert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) erfolgt.

Zur alten Rechtslage (§ 20 Abs. 2 UmwStG 1977) hatte der BFH daraus gefolgert, dass die Ausübung des Ansatz- und Bewertungswahlrechts der Personengesellschaft selbst obliegen müsse⁶⁶. Die Entscheidung ist aber auf die aktuelle Rechtslage nicht übertragbar⁶⁷. Die Bewertung des Einbringungsgegenstandes erfolgt im UmwStG 2006 – anders als im UmwStG 1977 – nicht mehr durch die Ausübung eines Ansatz- und Bewertungswahlrechts in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft, sondern verselbständigt durch einen Antrag, den der übernehmende Rechtsträger bei dem für ihn zuständigen Finanzamt stellen kann (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Übt im Beispiel 4 die X-GmbH ihr Antragswahlrecht nicht aus (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) oder wählt sie einen Ansatz zu Zwischenwerten (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG), ist A-OHG daher verpflichtet, die aufgedeckten stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz für die X-GmbH zu bilanzieren. Das Antragswahlrecht steht im UmwStG 2006 daher stets der übernehmenden Gesellschaft zu.

5. Wie sind stille Lasten bei Einbringungen zum gemeinen Wert zu erfassen?

Beispiel 5:

A bringt einen Betrieb (Buchwert: 400) zum gemeinen Wert in die X-GmbH ein (§ 20 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Der gemeine Wert aller bilanzierten aktiven Wirtschaftsgüter abzüglich des gemeinen Werts der bilanzierten passiven Wirtschaftsgüter beträgt 1000.

Ausgangsfall: Der gemeine Wert eines nicht bilanzierten Geschäftswertes beträgt 500 (1200 „Gewinnerwartungen“ abzüglich 700 nicht bilanzierbare stille Lasten).

Abwandlung 1: Der gemeine Wert eines nicht bilanzierten Geschäftswertes beträgt ./. 200 (500 „Gewinnerwartungen“ abzüglich 700 nicht bilanzierbare stille Lasten).

64 So auch die Gesetzesbegründung, vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 43: „Antrag der übernehmenden Gesellschaft“; ebenso zu § 20 UmwStG 1995 BFH v. 19. 12. 2007, I R. 111/05, BStBl II 2008, 536, DStRE 2008, 432.

65 Die übernehmende Kapitalgesellschaft muss die erhaltenen Mitunternehmeranteile zwar ausweisen, aber nicht bewerten (Ausweis nur als „Merkposten“). Denn aus steuerrechtlicher Sicht stellt ein Mitunternehmeranteil kein Wirtschaftsgut dar; vgl. BFH v. 6. 11. 1985, I R. 242/81, BStBl II 1986, 333, BeckRS 1985, 22007457; v. 30. 10. 2002, IV R. 33/01, BStBl II 2003, 272, DStR 2003, 245.

66 BFH v. 30. 4. 2003, I R. 102/01, BStBl II 2004, 804, 805, DStR 2003, 1743.

67 Ebenso Schmitt/Schlossmacher, DB 2010, 522, 523; Widmann, (Fn. 8), § 20 UmwStG, Rn. R. 452; Schmitt, (Fn. 26), § 20 Rn. 298; a. A. Herlinghaus, (Fn. 8), § 20 Rn. 151; Patt, (Fn. 8), § 20 Rn. 212; Menner, in: Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 20 Rn. 300.

Abwandlung 2: Der gemeine Wert eines nicht bilanzierten Geschäftswertes beträgt ./. 700 (100 „Gewinnerwartungen“ ./. 800 nicht bilanzierbare stille Lasten).

Nicht geklärt ist die Frage, wie stille Lasten, etwa nicht bilanzierbare Drohverlustrückstellungen (vgl. § 45 Abs. 4a EStG), zu berücksichtigen sind, wenn ein Betrieb durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden soll⁶⁸. In diesem Fall ist das „eingebrachte Betriebsvermögen“ von der übernehmenden Gesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1, 1. Halbsatz UmwStG). Das bedeutet aber nicht, dass Aktivierungs- oder Passivierungsverbote dem Grunde nach (vgl. § 5 Abs. 2a, 3, 4, 4a, 4b EStG) ausgehebelt werden dürfen⁶⁹. Für die Bilanzierung der Höhe nach gilt nur für die Bewertung von Pensionsrückstellungen eine ausdrückliche Beschränkung (§ 20 Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz UmwStG).

Bei einer Einbringung zum gemeinen Wert ist auch ein bisher noch nicht bilanzierter Geschäftswert zu aktivieren. Da eine Einbringung ein tauschähnlicher Veräußerungsvorgang ist⁷⁰, ist ein solcher Geschäftswert für die übernehmende Gesellschaft ein entgeltlich erworbenes, immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das nach § 5 Abs. 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG aktiviert werden muss⁷¹.

Sieht man den gemeinen Wert als den hypothetischen Einzelverkaufspreis eines Wirtschaftsgutes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an (vgl. § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG), ließe sich weder ein gemeiner Wert eines „Betriebsvermögens“ (kein einzelnes Wirtschaftsgut) noch eines Geschäftswertes (schon nicht einzeln veräußerbar) ermitteln⁷². Gleichwohl ist das Problem einer Lösung zugänglich: Liegt es nämlich in der spezifischen „Beschaffenheit des Wirtschaftsguts“ (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG) Geschäftswert, dass sich sein Preis nur als Residualgröße bestimmen lässt, handelt es sich um den Differenzwert, den ein Käufer für das eingebrachte Betriebsvermögen gerade in seiner Sachgesamtheit (Einbringung) gezahlt hätte, abzüglich der Summe, die ein Käufer für die übertragenen aktiven Wirtschaftsgüter im Einzelnen gezahlt und für die Übernahme der passiven Wirtschaftsgüter verlangt hätte⁷³.

Da auch nicht bilanzierte stille Lasten Umstände sind, die den so zu ermittelnden Preis des Geschäftswerts beeinflussen (vgl. § 9 Abs. 2 Satz 2 BewG), mindern sie den gemeinen Wert des Geschäftswerts⁷⁴. Im Ausgangsfall beträgt der bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft anzusetzende gemeine Wert daher 500.

Sind die stillen Lasten jedoch höher als etwaige Gewinnerwartungen (Abwandlung 1 und 2), kann das nicht dazu führen,

68 Das Problem stellt sich ebenso bei einer Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person (§ 3 UmwStG) oder auf eine andere Kapitalgesellschaft (§ 11 UmwStG). Dort sind ausdrücklich die „übergehenden Wirtschaftsgüter“ mit dem gemeinen Wert anzusetzen. § 3 Abs. 1 sowie § 11 Abs. 1 UmwStG stellen aber klar, dass auch nicht entgeltlich erworbene oder selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert angesetzt werden müssen. Damit sollte auch ein bisher nicht bilanzierter Geschäftswert erfasst werden (vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 37; 16/3315, S. 35, 40).

69 Desens, GmbHHR 2007, 1202, 1203; Ley/Bodden, FR 2007, 265, 269.

70 BFH v. 23. 1. 1996, IV R. 335/84, BStBl II 1986, 623, BeckRS 1986, 22007547; v. 16. 2. 1996, I R. 183/94, BStBl II 1996, 342, DStR 1996, 958.

71 Desens, GmbHHR 2007, 1202, 1204; Ley, FR 2007, 109, 113; Hörtnagl, StbG 2007, 257, 260; Schönherr/Lemaître, GmbHHR 2007, 459, 461.

72 Ausführlich Desens, GmbHHR 2007, 1202, 1204; Jäschke, FR 2010, 10, 11; Kaminski/Strunk, DB 2008, 2501, 2504; Herlinghaus, (Fn. 8), § 20 Rn. 142; Ley, FR 2007, 109, 113; Förster/Wendland, BB 2007, 631, 633.

73 Desens, GmbHHR 2007, 1202, 1204; i. Erg. wohl auch Rödder/Schumacher, DStR 2006, 1525, 1527; Herlinghaus, (Fn. 8), § 20 Rn. 142; Jäschke, FR 2010, 10, 18.

dass dies die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter verändert. Diese sind nach wie vor mit ihrem hypothetischen Einzelverkaufspreis (= gemeiner Wert) zu bewerten, der nicht durch die stillen Lasten des Betriebes beeinflusst wird⁷⁵.

Gleichwohl müssten die stillen Lasten berücksichtigt werden, weil der Einbringende ansonsten einen Einbringungsgewinn versteuern müsste, obwohl im eingebrachten Betrieb keine stillen Reserven vorhanden waren, die die stillen Lasten übersteigen. Das würde zu einer Realisierung von Scheingewinnen führen, die einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit widersprechen würde.

Auch wenn der BFH eine steuerbilanzielle Passivierung eines negativen Geschäftswerts ablehnt⁷⁶, kann dies durch die Bildung eines passiven Ausgleichspostens geschehen, der den Einbringungsgewinn entsprechend reduzieren kann⁷⁷. In der Abwandlung 1 müsste A daher keinen Einbringungsgewinn von 600 (GW: 1000 ./. BW: 400), sondern von 400 (abzüglich 200 passiver Ausgleichsposten) versteuern. Bei der X-GmbH neutralisiert die Auflösung des passiven Ausgleichspostens dann wirtschaftlich die Betriebsvermögensminderungen, die auf Abschreibungen einzelner Wirtschaftsgüter basieren, die zum gemeinen Wert eingebracht worden sind⁷⁸.

Vor diesem Hintergrund wird auch deutlich, dass die Höhe des Ausgleichspostens auf die Differenz zwischen gemeinen Werten und Buchwerten der einzelnen Wirtschaftsgüter zu beschränken ist⁷⁹. Zwar wären im Veräußerungsfall auch darüber hinausgehende Verluste nach allgemeinen Regeln abziehbar⁸⁰. Die entscheidende Vergleichsgruppe ist in Umwandlungsfällen aber die erfolgsneutrale Einbringung zu Buchwerten, wie sie alternativ und unter Vorliegen weiterer Voraussetzungen in § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vorgesehen ist⁸¹. In der Abwandlung 2 neutralisiert der Ansatz eines passiven Ausgleichspostens zwar den Einbringungsgewinn auf 0, führt aber nicht zu einem Einbringungsverlust von ./. 100. Der Ausgleichsposten ist also mit 600 und nicht mit 700 anzusetzen. Durch diese Beschränkung kommt es auch nicht zu einer Besteuerung von Scheingewinnen beim Einbringenden, sondern allein zu einer Nicht-Realisierung von stillen Lasten (100), die dafür weiterhin steuerverstrickt bleiben und erst im Falle ihrer Realisierung den Gewinn der übernehmenden Gesellschaft mindern.

74 Eine nicht zunehmende Kollision mit etwaigen gesetzlichen Passivierungsverböten besteht durch diese mittelbare Berücksichtigung nicht; ausführlich *Desens*, GmbHR 2007, 1202, 1204 f.; vgl. auch BFH v. 17. 10. 2007, I R 61/06, BStBl II 2008, 555, DStR 2008, 963. Im Ergebnis auch: *Birke-meier*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 3 Rn. 72; *Herlinghaus*, (Fn. 8), § 20 Rn. 142.

75 *Desens*, GmbHR 2007, 1202, 1205 f.; *Jäschke*, FR 2010, 10, 15; *Birke-meier*, (Fn. 74), § 3 Rn. 72.

76 Vgl. BFH v. 19. 10. 1972, I R 244/70, BStBl II 1973, 54, BeckRS 1972, 22001813; v. 19. 2. 1981, IV R 41/78, BStBl II 1981, 730, BeckRS 1981, 22005652; v. 19. 7. 1983, VIII R 160/79, BStBl II 1984, 344, 347, BeckRS 1983, 22006572; v. 25. 8. 1989, III R 65/87, BStBl II 1989, 893, 896, BeckRS 1989, 22009145; v. 21. 4. 1994, IV R 70/92, BStBl II 1994, 745, DStR 1994, 1305; offen gelassen bei BFH v. 26. 4. 2006, I R 49, 50/04, BStBl II 2006, 656, DStR 2006, 1313.

77 Ausführlich *Desens*, GmbHR 2007, 1202, 1206 f.; *Lemaitre/Schönherr*, GmbHR 2007, 173, 175; *Ley/Bodden*, FR 2007, 265, 269; *Schmitt*, (Fn. 26), § 3 Rn. 47; ähnlich *Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 20 Rn. 77; ablehnend *Jäschke*, FR 2010, 10, 15.

78 *Desens*, GmbHR 2007, 1202, 1207; a. A. *Schmitt*, (Fn. 26), § 3 Rn. 47: Gewinnwirksame Auflösung, wenn die stillen Lasten realisiert werden.

79 *Desens*, GmbHR 2007, 1202, 1207; insoweit a. A. *Schmitt*, (Fn. 26), § 3 Rn. 47; wohl auch *Rödder*, (Fn. 77), § 20 Rn. 77.

80 Vgl. auch BFH v. 26. 4. 2006, I R 49, 50/04, BStBl II 2006, 656, DStR 2006, 1313.

81 *Desens*, GmbHR 2007, 1202, 1207.

6. Sind die Steuerermäßigungen (§ 16 Abs. 4, § 34 EStG) auch ausgeschlossen, wenn der Einbringungsgewinn innerhalb eines Jahres nach der Einbringung entsteht?

Beispiel 6:

A bringt zum 1. 1. 2010 einen Betrieb (Buchwert: 1000, gemeiner Wert: 1700) in die X-GmbH zu Buchwerten ein. Am 1. 8. 2010 veräußert A die erhaltenen X-GmbH-Anteile für 2000.

A hat rückbezogen auf den 1. 1. 2010 einen sog. Einbringungsgewinn I zu versteuern. Dieser ermittelt sich gemäß § 22 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz UmwStG aus der Differenz des gemeinen Wertes und des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens zum Zeitpunkt der Einbringung (700 = 1700 ./. 1000). Eine Abschmelzung des Einbringungsgewinns I um jährlich 1/7 findet im ersten Jahr nach der Einbringung noch nicht statt (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Der Einbringungsgewinn I beträgt daher nach wie vor 700 (= 7/7 von 700). Der zusätzlich zu versteuernde Veräußerungsgewinn beträgt nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens 180 (60 % von 300; 300 = 2000 [Veräußerungspreis] ./. 1000 [Anschaffungskosten] ./. 700 [nachträgliche Anschaffungskosten i. H. des Einbringungsgewinns, § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG]). Ist der Einbringungsgewinn I nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG begünstigt?

Der Wortlaut erscheint zunächst eindeutig: § 22 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz UmwStG schließt die Anwendung der § 16 Abs. 4, § 34 EStG auf den Einbringungsgewinn I ausdrücklich aus⁸². Mit Blick auf die jährliche Abschmelzung des Einbringungsgewinns I um 1/7 ist das grundsätzlich gerechtfertigt⁸³. Die Ermäßigungen in § 16 Abs. 4, § 34 EStG werden nämlich vor allem gewährt, um eine höhere Steuerbelastung durch einen Progressionsnachteil abzumildern, der dadurch entsteht, dass die gesamten stillen Reserven auf einmal realisiert werden. Werden nur 6/7 oder im deutlichsten Fall nur 1/7 der stillen Reserven realisiert, kommt es nicht zu einer vollen Besteuerung der gesamten stillen Reserven in einem Veranlagungszeitraum. Ebenso ist der Ausschluss gerechtfertigt, soweit nicht alle erhaltenen Anteile veräußert werden.

Soweit der Einbringungsgewinn I im ersten Jahr nach der Einbringung aber noch nicht abgeschmolzen wurde (7/7) und alle erhaltenen Anteile veräußert werden, führt die Nichtanwendung der Ermäßigungen jedoch zu einem Wertungswiderspruch mit § 20 Abs. 4 UmwStG⁸⁴. Nach der Norm sind die Ermäßigungen aus § 16 Abs. 4, § 34 EStG gerade nicht ausgeschlossen, wenn derselbe Einbringungsgewinn als Veräußerungsgewinn zum Zeitpunkt der Einbringung durch Ansatz des gemeinen Wertes entsteht. Die daraus folgende Ungleichbehandlung lässt sich vor allem nicht aus Typisierungs- und damit aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsgründen vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen⁸⁵.

Folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit wäre es vielmehr, bei der Veräußerung aller erhaltenen Anteile den vollen Einbringungsgewinn I (7/7), der rückwirkend auf den Einbringungstichtag zu ermitteln ist, wie den Veräußerungsgewinn bei Einbringungen zum gemeinen Wert zu behandeln (Anwen-

82 Gleiches gilt im Übrigen für einen Einbringungsgewinn II (§ 22 Abs. 2 Satz 1, 1. Halbsatz UmwStG), der im Beispiel 6 entstehen würde, soweit A Kapitalanteile (mit)eingebracht hätte und die X-GmbH diese innerhalb der Sieben-Jahres-Frist veräußert hätte.

83 I. Erg. auch *Stangl*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 22 Rn. 83; *Patz*, (Fn. 8), § 22 Rn. 60; *Bilitewski*, in: Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 22 Rn. 90.

84 Ebenfalls kritisch *Stangl*, (Fn. 83), § 22 Rn. 83; *Patz*, (Fn. 8), § 22 Rn. 60.

85 Insbesondere entsteht kein zusätzlicher Verwaltungsaufwand: Denn für die Besteuerung des Einbringungsgewinns muss sowieso ermittelt werden, ob alle erhaltenen Anteile veräußert wurden, was auch die Ermittlung einer etwaigen Mitverstrickung anderer Anteile, die als erhaltende Anteile gelten (§ 22 Abs. 7 UmwStG), einschließt.

dung des § 20 Abs. 4 UmwStG). Denn auch in diesem Fall kommt es zu einer einmaligen Realisierung der gesamten stillen Reserven, die im eingebrachten Betrieb zum Einbringungstichtag entstanden sind.

Meines Erachtens ist der Ausschluss der Ermäßigungen (§ 22 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz UmwStG) daher teleologisch auf solche Fälle zu reduzieren, in denen bereits eine Abschmelzung des Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG mindestens auf 6/7 stattgefunden hat. Nur so lässt sich durch eine verfassungskonforme Auslegung ein Gleichheitsverstoß (Art. 3 Abs. 1 GG) vermeiden. Wünschenswert wäre insoweit eine gesetzgeberische Klarstellung in § 22 Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz UmwStG, die wie folgt lauten könnte:

„§ 20 Abs. 4 UmwStG ist bei der Veräußerung der gesamten Anteile anzuwenden, wenn der Einbringungsgewinn I nicht durch § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG zu reduzieren ist“.

7. Warum muss man eigentlich einen sog. Einbringungsgewinn II versteuern?

Beispiel 7:

A bringt zum 1. 1. 2010 seine 100 %-Beteiligung an der X-GmbH (Anschaffungskosten: 1000, gemeiner Wert: 1700) zu Buchwerten in die neu gegründete Y-GmbH ein, die ihm dafür 100 % ihrer Anteile gewährt. Am 1. 8. 2012 veräußert die Y-GmbH die eingebrachten X-GmbH-Anteile für 2000. – Nach der Gesetzeslage entsteht bei A ein sog. Einbringungsgewinn II, der dem Teileinkünfteverfahren unterliegt, i. H. von 300 (60 % von 500; 500 sind 5/7 des Einbringungsgewinns von 700 [1700 gemeiner Wert bei Einbringung ./ 1000 Buchwert bei Einbringung]). Dafür erhöhen sich bei A die ursprünglichen Anschaffungskosten der Y-GmbH-Anteile (1000) um 500 (also um den Einbringungsgewinn II, § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG) auf 1500. Bei der Y-GmbH entsteht ein Anteilsveräußerungsgewinn, der § 8b Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 KStG unterliegt, i. H. von 25 (5 % von 500; 500 = 2000 [Veräußerungspreis] ./ 1000 [Buchwert der eingebrachten Anteile] ./ 500 [Erhöhungsbetrag durch nachgewiesene Besteuerung des Einbringungsgewinns II, § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG]).

Der Einbringungsgewinn II entsteht immer dann, wenn eine natürliche Person⁸⁶ Kapitalanteile in eine Kapitalgesellschaft entweder durch Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 UmwStG) oder mittelbar durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 Satz 5, 1. Halbsatz UmwStG) einbringt und die übernehmende Kapitalgesellschaft die Anteile veräußert. Die Norm soll also als typisierte Missbrauchsbekämpfungsvorschrift eine „Statusverbesserung“ verhindern, die dadurch entstehen soll, dass die natürliche Person die eingebrachten Anteile nur unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) veräußern kann (Bemessungsgrundlage: 60 % des Veräußerungsgewinns), die übernehmende Kapitalgesellschaft sie aber unter Geltung von § 8b Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG quasi steuerfrei veräußern kann (Bemessungsgrundlage: 5 % des Veräußerungsgewinns)⁸⁷.

Bei genauerer Betrachtung entsteht aber beim Einbringen selbst überhaupt keine „Statusverbesserung“. Gäbe es keine Regelung über den Einbringungsgewinn II (kein § 22 Abs. 2 UmwStG), wäre bei der Y-GmbH im Beispiel 7 zwar unter Anwendung des § 8b Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG nur ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn i. H. von 50 (5 % von 1000, 1000 = 2000 [Veräußerungspreis] ./ 1000 [Buchwert der X-GmbH-Anteile]) entstanden. Das allein ergibt aber noch keine Statusverbesserung bei A. Vielmehr müsste die Y-GmbH den

Veräußerungsgewinn (1000) erst an A ausschütten, was eine Nachbesteuerung unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (600 als Bemessungsgrundlage, 60 % von 1000) auslösen würde⁸⁸. Im Ergebnis wird A auch ohne Besteuerung des Einbringungsgewinns I nicht besser gestellt, als er stehen würde, wenn er die X-GmbH-Anteile direkt unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens veräußert hätte. Auch einen etwaig entstehenden „Steuerstundungseffekt“ wird man nicht als eine „Statusverbesserung“ des Einbringenden (A) ansehen können, weil A selbst noch nicht über den in der Y-GmbH abgeschirmten Veräußerungsgewinn verfügen kann.

Kann also gar keine „Statusverbesserung“ beim Einbringenden entstehen, lässt sich § 22 Abs. 2 UmwStG auch nicht als „typisierte Missbrauchsvorschrift“ rechtfertigen⁸⁹. Die Besteuerung des Einbringungsgewinns II ist daher nicht mit der Fusionsrichtlinie vereinbar, die für einschränkende Missbrauchsbekämpfungsregeln (zumindest) verlangt, dass diese Regelung Fälle erfassen muss, deren „hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung“ ist (Art. 15 Abs. 1 lit. a FRL). Erfasst der Einbringungsgewinn II aber schon keine „Steuerumgehung“, lässt sich die Einschränkung nicht unter Art. 15 Abs. 1 lit. a FRL fassen⁹⁰. Da § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 auch Anwendungsfälle erfasst, die unter die Fusionsrichtlinie fallen⁹¹, wird spätestens der BFH verpflichtet sein, einen Fall, bei dem die Besteuerung eines Einbringungsgewinns II entscheidungserheblich ist, dem EuGH vorzulegen (Art. 267 Abs. 1 lit. b Var. 2, Abs. 3 AEUV)⁹².

8. Umfasst die Veräußerungsfiktion (§ 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG) nur den Einbringungsgewinn oder auch den Veräußerungsgewinn?

Beispiel 8:

A bringt zum 1. 4. 2010 einen Betrieb (BW: 1000, GW: 1700) in die X-GmbH ein. Am 31. 5. 2013 weist A nicht nach, wem die X-GmbH-Anteile am 1. 4. 2013 zuzurechnen waren (Unterlassen der Nachweisspflicht

⁸⁸ Diese Besteuerung könnte auch nicht – selbst wenn man eine solche nicht schon generell für unzulässig hält – durch eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung an den Y-GmbH-Anteilen neutralisiert werden. Die Anschaffungskosten der Y-GmbH betragen nämlich – ohne Einbringungsgewinn II und damit auch ohne § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG – nach wie vor 1000, was sowohl dem Buchwert als auch dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Y-GmbH nach einer Ausschüttung des gesamten Veräußerungsgewinns entspricht.

⁸⁹ Ebenso zur ähnlichen, aber noch systemwidrigeren Vorgängerregelung in § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 Nr. 2 KStG a. F.: *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, S. 230 ff.

⁹⁰ Hinzu kommen die strengen Anforderungen, die der EuGH an solche Missbrauchsbekämpfungsvorschriften stellt: vgl. EuGH v. 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur Bloem*, BeckEuRS 1997, 221788, Slg. 1997, I-4161, Tz. 40 ff.: strenge Einzelfallbetrachtung; v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, DStR 2006, 1686, Slg. 2006, I-7995, Tz. 55 ff.: strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung und Einräumung der Möglichkeit eines Gegenbeweises.

⁹¹ § 22 Abs. 2 UmwStG erfasst alle Einbringenden, die nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit sind. Das betrifft einerseits natürliche Personen, für die das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) gilt, und andererseits Körperschaften i. S. des § 8b Abs. 7 und 8 KStG (Eigenhandel bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzinstituten sowie Kapitalanlagen bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen), für die im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie zwar der Ausschluss der Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen zurückgenommen wird (§ 8b Abs. 9 KStG), nicht aber der Ausschluss der Steuerfreiheit von Anteilsveräußerungsgewinnen (§ 8b Abs. 2 KStG). Die Einbringung von Kapitalanteilen durch solche Körperschaften (Anteilstausch nach Art. 2 lit. e FRL) fallen in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie, weil es sich um Gesellschaften i. S. des Art. 3 lit. a FRL i. V. m. Anhang I Teil A lit. f. handelt.

⁹² Zur Erstreckung der unionsrechtlichen Kontrolle auf Anwendungsfälle, die nicht unter die Richtlinie fallen, aber vom nationalen Gesetzgeber gleich behandelt werden, siehe bereits 2. 1.

⁸⁶ Gleiches gilt, wenn Körperschaften i. S. des § 8b Abs. 7 oder 8 KStG, bei denen Anteilsveräußerungsgewinne nicht unter § 8b Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG fallen, Kapitalanteile einbringen.

⁸⁷ Vgl. BMF v. 28. 4. 2004, IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl I 2003, 292, DStR 2003, 881, Tz. 28, 34 ff.; *Stangl*, (Fn. 83), § 22 Rn. 6; *Bilutewski*, (Fn. 83), § 22 Rn. 173.

nach § 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Am 2. 4. 2010 soll der gemeine Wert der X-GmbH-Anteile 2000 betragen haben.

Nach § 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG gelten die X-GmbH-Anteile am 2. 4. 2012 als veräußert. Der rückwirkend zu versteuernde Einbringungsgewinn I beträgt gemäß § 22 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz UmwStG 700 (1700 ./ 1000) und ist bei einer fingierten Veräußerung am 2. 4. 2012 auf 5/7 abzuschmelzen (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Er beträgt daher 500 (5/7 von 700). Dafür erhöhen sich die ursprünglichen Anschaffungskosten der X-GmbH-Anteile (1000) um nachträgliche Anschaffungskosten i. H. von 500 (§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG).

Ist zusätzlich ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln, der hier nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens wohl 300 (60 % von 500; 500 = 2000 [GW zum 2. 4. 2012] ./ 1000 [ursprüngliche AK] ./ 500 [nachträgliche AK, § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG]) betragen würde, obwohl A die X-GmbH-Anteile noch hält?

Der Wortlaut des § 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG („gelten die Anteile [...] als veräußert“) scheint zunächst dafür zu sprechen, dass neben dem Einbringungsgewinn I auf den 1. 4. 2010 auch ein Veräußerungsgewinn auf den 2. 4. 2012 zu ermitteln ist⁹³. Die Gesetzesbegründung nennt diese Rechtsfolge hingegen nicht und führt nur die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns auf⁹⁴.

Gegen eine Einbeziehung des Veräußerungsgewinns spricht bereits die systematische Stellung der Fiktion in § 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG⁹⁵. Die Norm nimmt nämlich unmittelbar Bezug auf „Anteile im Sinne des Abs. 1 und Abs. 2“. Beide Absätze re-

geln nur die Einbringungsgewinne und ihre Auswirkungen auf etwaig hinzutretende Veräußerungsgewinne (= Einbringungsgewinne als nachträgliche Anschaffungskosten, vgl. § 22 Abs. 1 Satz 4 bzw. Abs. 2 Satz 4 UmwStG).

Weiterhin spricht gegen eine Einbeziehung, dass dann auf den Stichtag, an dem die Anteile als veräußert gelten (im Beispiel 8 am 2. 4. 2012) – wohl – der gemeine Wert der Anteile als Veräußerungspreis ermittelt werden müsste (im Beispiel 8 unterstellt 2000)⁹⁶. Hätte der Gesetzgeber das wirklich gewollt, hätte er das auch ausdrücklich gesetzlich geregelt⁹⁷. Zudem müsste – wenn die Veräußerung nur fingiert ist – die Besteuerung des Veräußerungsgewinns zu weiteren nachträglichen Anschaffungskosten beim Einbringenden führen (im Beispiel 8 um 500⁹⁸). Das UmwStG enthält aber nur für Einbringungsgewinne ausdrückliche Regelungen, diese als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen (§ 22 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 4 UmwStG), nicht aber für fingierte Veräußerungsgewinne.

Letztlich spricht auch der Sinn und Zweck der Veräußerungsfiktion in § 22 Abs. 3 UmwStG, die Besteuerung der Einbringungsgewinne als solche sicherzustellen, gegen eine Einbeziehung der Veräußerungsgewinne. Denn die Besteuerung der Einbringungsgewinne ist offensichtlich bereits sichergestellt, wenn *allein* die Besteuerung der Einbringungsgewinne von der Veräußerungsfiktion in § 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG erfasst wird⁹⁹.

93 Das entspricht der Verwaltungsauffassung, vgl. BMF v. 4. 9. 2010, IV B 2 – S 1909/07/0001, BStBl I 2007, 698, 699, DStR 2007, 1629; Strahl, KÖSDI 2007, 15542; tendenziell auch Dötsch/Pung, DB 2007, 2763, 2767.

94 BT-Drs. 16/2710, S. 49.

95 Ebenso Stangl, (Fn. 83), § 22 Rn. 193; Bilitewski, (Fn. 83), § 22 Rn. 231; Schmitt, (Fn. 26), § 22 Rn. 163; Patt, (Fn. 8), § 22 Rn. 93; Förster/Wendland, BB 2007, 631, 638; Rödder/Schumacher, DStR 2007, 369, 375; Widmann, (Fn. 8), § 22 UmwStG, Rn. R 373; Söffing/Lange, DStR 2007, 1607, 1611.

96 Insoweit kritisch auch Dötsch/Pung, DB 2006, 2763, 2767.

97 Ebenso Schmitt, (Fn. 26), § 22 Rn. 163.

98 Der Veräußerungsgewinn betrug zwar nur 300. Jedoch würden die Anschaffungskosten im Falle einer späteren, tatsächlich erfolgten Veräußerung ebenfalls nur mit 60 % gegengerechnet (§ 3c Abs. 2 EStG).

99 In diesem Sinne bereits Bilitewski, (Fn. 83), § 22 Rn. 231: unverhältnismäßig, wenn sich § 22 Abs. 3 UmwStG nicht auf den Missbrauchsfall beschränke.