

HARITZ/MENNER

Umwandlungssteuergesetz

Nachtrag zur 3. Auflage

Stand: Mai 2010

Inhalt:

- Die Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22. 12. 2009
- Die neue Fusions-Richtlinie (Richtlinie 2009/133/EG) vom 19. 10. 2009

Bearbeiter des Nachtrags:

*Dr. Detlef Haritz, Dr. Stefan Menner
Andrea Bilibewski, Dr. Michael Bohnhardt*



Verlag C. H. Beck München 2010

ISBN 978 3 406 60299 3

© 2010 Verlag C. H. Beck oHG

Wilhelmstraße 9, 80801 München

Satz und Druck: Druckerei C. H. Beck, Nördlingen

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Umwandlungssteuergesetz

§ 2 Steuerliche Rückwirkung

[Abs. (1) bis (3) unverändert]

(4) ¹Der Ausgleich oder die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften, einem Zinsvortrag nach § 4 h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes und einem EBITDA-Vortrag nach § 4 h Absatz 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (Verlustnutzung) des übertragenden Rechtsträgers ist nur zulässig, wenn dem übertragenden Rechtsträger die Verlustnutzung auch ohne Anwendung der Absätze 1 und 2 möglich gewesen wäre.

[Abs. (4) Satz 2 unverändert]

Es wird auf die nachfolgenden Anmerkungen zu §§ 4 und 20 verwiesen.

§ 4 Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers

[Abs. (1) und (2) Satz 1 unverändert]

(2) ... ²Verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte, ein Zinsvortrag nach § 4 h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes und ein EBITDA-Vortrag nach § 4 h Absatz 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes gehen nicht über.

[Abs. (2) Satz 3 bis 5 und Abs. (3) bis (7) unverändert]

In § 4, der die Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers im Falle der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine PersGes oder natürliche Person regelt, wurden die Bestimmungen über den Eintritt des übernehmenden Rechtsträgers in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ergänzt.

Die Grundaussage, dass der übernehmende Rechtsträger in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt, wird weiter eingeschränkt. Während bisher verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte und ein Zinsvortrag nach § 4 h I 5 EStG nach der ausdrücklichen Regelung in § 4 II 2 nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergangen, wird nun auch der neu in § 4 h I 3 EStG eingefügte EBITDA-Vortrag vom Übergang ausgeschlossen. Auch dies steht im Gegensatz zur grundsätzlich geltenden Gesamtrechtsnachfolge.

Der EBITDA-Vortrag unterliegt damit den gleichen Regelungen wie ein Zinsvortrag. Fraglich ist, ob diese Gleichbehandlung mit dem Zinsvortrag in sich stimmig ist. Dies ist zweifelhaft, weil ein EBITDA-Vortrag von § 8 c

KStG nicht erfasst wird, während für einen Zinsvortrag § 8 c KStG anwendbar ist (§ 8 a I 3 KStG; *Scheunemann/Dennisen/Behrens* BB 2010, 23/24). Der Gesetzgeber hat möglicherweise bezüglich des EBITDA-Vortrags nicht auf § 8 c KStG verwiesen, weil der EBITDA-Vortrag in jedem Fall auf fünf Wirtschaftsjahre beschränkt ist (§ 4 h I 3 EStG, BT-Drs. 17/15, 17). Insofern ist kein Grund ersichtlich, warum ein EBITDA-Vortrag durch die Ergänzung des § 4 II 2 vom Übergang ausgeschlossen wurde.

Eine redaktionelle Änderung erfuhr die Vorschrift dadurch, dass in Bezug auf den Zinsvortrag nicht mehr auf § 4 h I 2 EStG, sondern nun auf § 4 h I 5 EStG verwiesen wird. Dies resultiert aus der Neufassung des § 4 h I EStG.

Gemäß § 27 X ist die Änderung erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, deren steuerlicher Übertragungssichttag in einem Wirtschaftsjahr liegt, das nach dem 31. 12. 2009 endet (§ 27 X UmwStG iVm § 52 XII d 4 EStG).

§ 9 Formwechsel in Personengesellschaft

Die Angabe „§ 2 Abs. 3“ im Satz 3 wird geändert auf: „§ 2 Absatz 3 und 4“.

§ 15 Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften

[Abs. (1) und (2) unverändert]

(3) Bei einer Abspaltung mindern sich verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, ein Zinsvortrag nach § 4 h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes und ein EBITDA-Vortrag nach § 4 h Absatz 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht.

Es wird auf die Anmerkungen zu §§ 4 und 20 verwiesen.

§ 20 Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

[Abs. (1) bis (8) unverändert]

(9) Ein Zinsvortrag nach § 4 h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes und ein EBITDA-Vortrag nach § 4 h Absatz 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes des eingebrachten Betriebs gehen nicht auf die übernehmende Gesellschaft über.

Übersicht

	Anm.
I. §§ 20 VI 4, 2 IV 1	1
II. § 20 IX	2-5
III. § 8 c KStG	6-37

	Anm.
1. Sanierungsklausel	6–13
a) Sanierung	7–11
aa) Aufhebung der Befristung	9
bb) Lohnsummenklausel	10
cc) Zuführung von Betriebsvermögen	11
b) Förmliche Prüfung der Sanierungsklausel durch die EU-Kommission	12, 13
2. Konzernklausel	14–21
a) Anwendungsbereich im Rahmen von § 20	15
b) Voraussetzungen	16–18
c) Rechtsfolge	19
d) Teils privilegierte, teils nicht privilegierte Anteils- bewegungen	20
e) Beteiligung außenstehender Gesellschafter	21
3. Verschonungsregelung	22–37
a) Regelungsinhalt	23
b) Voraussetzungen	24–30
c) Rechtsfolge	31
d) Beteiligung der Verlustkörperschaft an einer Per- sonengesellschaft	32
e) Mittelbarer Anteilseignerwechsel	33
f) Organschaft	34
g) § 8 c I 7 KStG	35
h) § 8 c I 8 KStG	36
i) Verhältnis zur Sanierungs- und Konzernklausel	37
IV. § 6 a GrEStG	38–60
1. Erfasste grunderwerbsteuerbare Vorgänge	42, 43
2. Beteiligte	44–52
a) Begriff des herrschenden Unternehmens	45–47
b) Begriff der abhängigen Gesellschaft	48–52
3. Vor- und Nachbehaltensfristen	53–58
a) Allgemeines	53
b) (Fort-)Bestand des herrschenden und des abhängi- gen Unternehmens	54, 55
c) Berechnung der Vor- und Nachbehaltensfrist	56, 57
d) Folgen eines Verstoßes gegen die Fristeinhaltung ..	58
4. Übergangsregelung	59
5. Anzeigepflicht	60

I. §§ 20 VI 4, 2 IV 1 (zu 3. Auflage § 20 Anm. 596ff.)

Nach der bisher geltenden Rechtslage sind Ausgleiche oder Verrechnungen **1** eines Einbringungsgewinns mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag des Einbringenden nur zulässig, wenn dem einbringenden Rechts-träger die Verlustnutzung auch ohne die Anwendung des § 2 I und II möglich gewesen wäre, §§ 20 VI 4, 2 IV 1. Das bedeutete bereits eine erhebliche Einschränkung der Rückwirkung von Einbringungen. Denn durch §§ 20 VI 4, 2 IV 1 wird verhindert, dass auf Grund der steuerlichen Rückwirkungs-fiktion eine Verlustnutzung oder der Erhalt des Zinsvortrages noch erreicht werden kann, obwohl der Verlust oder der Zinsvortrag wegen § 8 c KStG bereits voll oder teilweise untergegangen waren. Diese Regelung wird nun

durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz erweitert. Nach §§ 20 VI 4, 2 IV in der Fassung des Gesetzes vom 22. 12. 2009 kann der Einbringende auch einen EBITDA-Vortrag bei rückwirkender Einbringung nur dann nutzen, wenn er ihn auch ohne die Rückwirkungsfiktion noch hätte nutzen können.

II. § 20 IX (zu 3. Auflage § 20 Anm. 751ff.)

- 2 In der Finanz- und Wirtschaftskrise der jüngsten Zeit haben sich die negativen Wirkungen der Zinsschrankenregelung überdeutlich gezeigt. Weniger Gewinn bedeutet in der Regel weniger EBITDA und damit verringerte Zinsabzugsmöglichkeit. Im ungünstigsten Fall führte die verminderte Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen zu einer tatsächlichen Steuerbelastung, die durch das materielle Betriebsergebnis nicht gerechtfertigt war. Der Gesetzgeber hatte diese krisenverschärfende Wirkung der Zinsschranke erkannt und im Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16. 7. 2009 (BGBl. I 2009, 1959) bereits – allerdings zeitlich befristet – die **Freigrenze für den Zinsabzug** von € 2 Mio. auf € 3 Mio. erhöht. Diese Erhöhung der Freigrenze sollte letztmalig für Wirtschaftsjahre zur Anwendung kommen, die vor dem 1. 1. 2010 endeten, § 52 XIId 3 EStG i d F des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung.
- 3 Eine weitere Abmilderung der schädlichen Wirkungen der Zinsschranke erfolgt nun unter Beibehaltung der grundsätzlichen Funktionsweise der Zinsschrankenregelung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22. 12. 2009 (BGBl. I 2009, 3950). Zum einen wurde die zeitliche Befristung der Erhöhung der Freigrenze auf € 3 Mio. aufgehoben. Die Freigrenze von **€ 3 Mio.** gilt nun zeitlich **unbefristet**, § 52 XIId 3 EStG n F. Nach § 4 h I 1 EStG können Zinsaufwendungen wie bisher in Höhe der Zinserträge abgezogen werden. **Darüberhinausgehende Zinsaufwendungen** sind nur bis zur Höhe des **verrechenbaren EBITDA** abzugsfähig. Verrechenbares EBITDA ist nach § 4 h I 2 EStG 30% des um Zinsaufwendungen und die nach § 6 II 1 EStG abzuziehenden, nach § 6 IIa 2 EStG gewinnmindernd aufzulösenden und nach § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. Das neu eingeführte verrechenbare EBITDA entspricht somit 30% des bisherigen steuerlichen EBITDA. Hinsichtlich des Zinsvortrages ergeben sich durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz keine Änderungen.
- 4 Nach der bisherigen Regelung konnte Zinsabzugsvolumen verloren gehen, wenn die Nettozinsaufwendungen niedriger waren als 30% des steuerlichen EBITDA. Positive Ergebnisse früherer Jahre blieben ohne Einfluss auf die Höhe des Zinsabzuges. Durch die Einführung eines sog. **EBITDA-Vortrages** kann nunmehr in einem Jahr nicht genutztes Zinsabzugsvolumen vortragen und in den folgenden fünf Jahren genutzt werden, § 4 h IV 1 EStG. Ein EBITDA-Vortrag entsteht, wenn und soweit das verrechenbare EBITDA die Nettozinsaufwendungen übersteigt und keine Ausnahme von der Grundregel des § 4 h I 1 EStG greift. Der EBITDA-Vortrag ist wie der Zinsvortrag gesondert festzustellen, § 4 h IV 1 EStG. Hinsichtlich der Wirkungsweise des EBITDA-Vortrages ist davon auszugehen, dass in der ersten Stufe wie bisher

die Zinsaufwendungen mit den Zinserträgen zu saldieren sind. Sodann sind die verbleibenden Nettozinsaufwendungen mit dem verrechenbaren EBITDA des betreffenden Wirtschaftsjahres zu verrechnen. Erst im nächsten Rechnungsjahr sind verbleibende Zinsaufwendungen in Höhe der EBITDA-Vorträge vorangegangener Jahre abziehbar, § 4 h I 4 EStG. Der Abzug von EBITDA-Vorträgen aus den Vorjahren erfolgt unabhängig von dem verrechenbaren EBITDA des entsprechenden Wirtschaftsjahres. Der Abzug ist auch dann möglich, wenn das verrechenbare EBITDA eines Jahres negativ ist. Bei der Verrechnung mit EBITDA-Vorträgen gilt die Fifo-Methode. Durch die Inanspruchnahme von EBITDA-Vorträgen werden diese in der zeitlichen Reihenfolge ihrer Entstehung gemindert, § 4 h I 4 EStG. Auf Antrag ermöglicht § 52 XII d 5 EStG überdies die Ermittlung und den Einsatz **fiktiver EBITDA-Vorträge** für die Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2006 beginnen und vor dem 1. 1. 2010 enden. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, so erhöhen die für die Jahre 2007, 2008 und 2009 errechneten EBITDA-Werte das verrechenbare EBITDA des ersten Wirtschaftsjahres, das nach dem 31. 12. 2009 endet. Dies wird im Regelfall zu einer außerordentlichen Erhöhung des verrechenbaren EBITDA für 2010 führen.

Kein Übergang des EBITDA-Vortrags im Rahmen von § 20. Diese 5 Verbesserungen hinsichtlich des Abzuges der Nettozinsaufwendungen insbesondere durch die Einführung des EBITDA-Vortrages schlagen indessen auf das UmwStG nicht durch. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde auch § 20 IX geändert. Die Neufassung legt fest, dass außer dem Zinsvortrag auch der EBITDA-Vortrag nach § 4 h I 3 EStG nicht auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. Auch die für die Jahre 2007, 2008 und 2009 ermittelten EBITDA-Vortragswerte gehen nicht über, § 52 XII d 5 EStG.

III. § 8 c KStG

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz bringt bei den in § 8 c KStG niedergelegten Verlustabzugsmöglichkeiten nennenswerte Erleichterungen. Diese betreffen zum einen die Sanierungsklausel. Sie sind des Weiteren durch die Einführung einer Konzernklausel begründet, durch die Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns nicht dazu führen können, dass Verluste der Zielgesellschaft verloren gehen, § 8 c I 5 KStG. Schließlich bleiben Verluste in Höhe der steuerpflichtigen Reserven im inländischen Betriebsvermögen der Verlustgesellschaft vom Untergang verschont (Verschonungsregelung, § 8 c I 6–8 KStG). Im Einzelnen:

1. Sanierungsklausel (zu 3. Auflage § 20 Anm. 390)

Als „Dauerbaustelle“, auch mit Auswirkungen auf § 20, erweist sich immer 6 mehr § 8 c KStG. Auf Grund der bestehenden wirtschaftlichen Zwänge wurde § 8 c KStG in den letzten Jahren wiederholt geändert, weil sich die Vorschrift in ihrer ursprünglichen Fassung als krisenverschärfend erwies und deshalb ein Reorganisationshindernis darstellte. Die Regelungen des § 8 c KStG wirken auch bei § 20, weil der Einbringungsvorgang gem. § 20 nach

übereinstimmender Meinung einen „vergleichbaren Sachverhalt“ für einen schädlichen Beteiligungserwerb, hier durch den Einbringenden, darstellt (3. Aufl. § 23 Anm. 28; *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 32, 39; BMF v. 4. 7. 2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 7). Bei einem Wechsel der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte von mehr als 25% oder mehr als 50% an der übernehmenden Gesellschaft infolge der Einbringung konnte dies bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem teilweisen oder vollständigen Untergang bislang nicht genutzter Verluste führen. Die durch das Unternehmensteuerreformgesetz v. 14. 8. 2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführte Regelung führte zu einer deutlichen Verschärfung gegenüber der Vorgängerregelung in § 8 IV KStG. Schon mit dem Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen v. 17. 8. 2008 (BGBl. I 2008, 1672) machte der Gesetzgeber den ersten Schritt zur Verschärfung der Vorschrift, indem er durch § 8 c II KStG Ausnahmen vom Verlustabzugsverbot des § 8 c I KStG dann zulassen wollte, wenn der schädliche Beteiligungserwerb durch bzw. über eine Wagniskapitalgesellschaft erfolgt ist. Die Vorschrift trat jedoch nicht in Kraft, weil die EU-Kommission sie als schädliche steuerliche Beihilfe einstuft (Entscheidung der Kommission v. 30. 9. 2009, K (2009) 7387 über die Beihilferegelung C 2/2009 (ex N 221/2008 und N 413/2008) endgültig; vgl. dazu auch *Wittkowski/Hielscher* DB 2010, 11 Fn. 5). Die Finanzkrise im Herbst 2008 veranlasste den Gesetzgeber sodann, durch die Vorschrift des § 14 III FMStFG v. 17. 10. 2008 (BGBl. I 2008, 1982) § 8 c KStG dann für nicht anwendbar zu erklären, wenn die schädliche Kapitalbeteiligung vom Finanzmarktstabilisierungsfonds erworben wurde. Zwar verschärfte er die Verlustabzugsbeschränkung noch einmal durch das JStG 2009 v. 19. 12. 2008 (BGBl. I 2008, 2794) mit der Einführung des § 2 IV, der über § 20 VI 4 auch für Einbringungen gilt und rückwirkende Verlustnutzungen untersagt. Bereits mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung machte der Gesetzgeber jedoch einen weiteren Schritt zurück, indem er durch die Einführung eines neuen Absatzes 1 a in § 8 c KStG die Anwendung des den Verlustabzug einschränkenden Absatzes 1 für den Fall ausschloss, dass der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung erfolgt. In diesen Sanierungsfällen sollen die bisher nicht genutzten Verluste nicht untergehen, sondern erhalten bleiben.

Die Regelung hat auch für § 20 Relevanz, denn mit dem in § 8 c I a KStG angesprochenen **Beteiligungserwerben** sind die des § 8 c I KStG gemeint. Auch insoweit stellen Beteiligungserwerbe auf Grund von Einbringungen **vergleichbare Sachverhalte** dar, so dass über den Grenzen des § 8 c I KStG liegende Beteiligungserwerbe auf Grund einer Einbringung dann unschädlich sind, wenn die Einbringung zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebes der übernehmenden Gesellschaft erfolgt.

a) Sanierung

- 7 Unter Sanierung versteht das Gesetz Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, die **Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen** und zugleich die **wesentlichen Betriebsgrundlagen zu erhalten**, § 8 c I a 2 KStG. Für die Erhaltung der Betriebsgrundlagen formuliert das Gesetz abschließend drei Maßnahmen, die bei der übernehmenden Ge-

sellschaft zur Begründung des Sanierungsfalls herangezogen werden können. Es sind

- die Befolgung einer **geschlossenen Betriebsvereinbarung** mit einer **Arbeitsplatzregelung**, § 8 c I a 3 Nr. 1 KStG, oder
- die Aufrechterhaltung einer bestimmten **Lohnsumme** über einen Fünfjahreszeitraum nach dem einbringungsbedingten Beteiligungserwerb, § 8 c I a 3 Nr. 2 KStG, oder
- die **Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens** durch Einlagen innerhalb einer Jahresfrist nach dem Beteiligungserwerb, § 8 c I a 3 Nr. 3 KStG. Als begünstigte Einlage in diesem Sinn ist auch die als Sacheinlage zu qualifizierende Einbringung von Unternehmensteilen gegen Gewährung von Anteilen gem. § 20 anzusehen (*Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG, rote Blätter, Anm. 23; *Dörr NWB* 2009, 2050/2057; *Mücl/Remplik FR* 2009, 689/697). Die Einlage wird in den Einbringungsfällen überwiegend zeitgleich mit der Einbringung geleistet werden. Bei dieser Alternative für die Gewährleistung der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen muss bedacht werden, dass wesentliches Betriebsvermögen zugeführt werden muss. Dies ist der Fall, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen zugeführt wird, das mindestens 25% des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres enthaltenen Aktivvermögens entspricht. Zur exakten Berechnung des **Umfangs der begünstigten Zuführung** von Betriebsvermögen muss von der Steuerbilanz der betreffenden Körperschaft zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres als fixer Vergleichsgröße I ausgegangen werden. Vergleichsgröße II ist sodann das zugeführte Betriebsvermögen. Dieser Vergleichswert ergibt sich mit seinem Endwert ggf. aber erst aus der Addition des im genannten Zwölfmonatszeitraum zugeführten Betriebsvermögens. Maßgeblicher Wertmaßstab für die Vergleichsgröße I ist auch in den Einbringungsfällen der in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft angesetzte Buchwert für die Wirtschaftsgüter. Der Wert der Vergleichsgröße II ergibt sich in den Einbringungsfällen aus dem ausgeübten Bewertungswahlrecht, kann also zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert liegen (für den Ansatz des Marktwertes in allen Fällen *Mücl/Remplik FR* 2009, 689/698). Es muss aber gesehen werden, dass auch in den Einbringungsfällen die **zwölfmonatige Zuführungsfrist** läuft, so dass erst nach Ablauf dieses Zeitraumes feststeht, ob eine begünstigte Zuführung von Betriebsvermögen vorliegt. Wird der notwendige Zuführungsanteil nicht erreicht, so liegen die Voraussetzungen des § 8 c I a 3 Nr. 4 KStG von Beginn an nicht vor. Das auch durch Einbringungen iSd § 20 zugeführte Betriebsvermögen muss allerdings für einen bestimmten Zeitraum in der Gesellschaft **verbleiben**. Leistungen der Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter in der Zeit zwischen dem 1. 1. 2009 und dem 31. 12. 2011 können den Zuführungswert für das eingebrachte und damit eingelegte Betriebsvermögen dergestalt **vermindern**, dass die Sanierungsregelung nicht mehr greift, § 8 c I a 3 Nr. 3 S 5 KStG (s. zu dieser Sanierungsalternative *Neyer BB* 2009, 2284).

Schädlich im Sinne einer Verneinung der Sanierung ist auch der **Bran-chenwechsel**, § 8 c I a 4 KStG. Zu den Einzelheiten der Neuregelung vgl.

zB *Dörr NWB* 2009, 2050; *Mückl/Remplik FR* 2009, 689; *Orth Ubg* 2010, 169; *Cortez/Brucker BB* 2010, 734; *Roser FR* 2009, 937; *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur DStR* 2009, 2173).

- 8 Die Regelung in § 8 c I a KStG war ursprünglich auf zwei Jahre begrenzt. Sie erfasste nur Beteiligungserwerbe und damit auch einbringungsbedingte Beteiligungserwerbe zwischen dem 1. 1. 2008 und dem 31. 12. 2009, hatte also nur für Beteiligungserwerbe in 2008 und 2009 Bedeutung. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde § 8 c KStG ein weiteres Mal auch mit Wirkung für den § 20 entschärft.
- 9 **aa) Aufhebung der Befristung.** Für die Sanierungsregelung in § 8 c I a KStG wurde der zeitlich begrenzte Anwendungsbereich erweitert. Mit der Neufassung des § 34 VII c KStG ist die vormalige zeitliche Befristung der Sanierungsregelung auf die Jahre 2008 und 2009 aufgehoben worden. Ohne zeitliche Begrenzung kann nun bei allen Beteiligungserwerben nach dem 31. 12. 2007, auch solchen auf Grund von Einbringungen, die Anwendung der Sanierungsklausel gefordert werden. Auch inhaltlich wurde die Sanierungsregelung verbessert:
- 10 **bb) Lohnsummenklausel.** Durch die Änderung der Regelung des § 13 a I 4 ErbStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, auf die § 8 c I a 3 Nr. 2 KStG Bezug nimmt, unterliegen ab 1. 1. 2010 Betriebe nicht der Lohnsummenklausel, die nicht mehr als **20 Beschäftigte** haben. Zuvor galt dies nur für Kapitalgesellschaften mit nicht mehr als 10 Beschäftigten. Hat die übernehmende Gesellschaft also nicht mehr als 20 Beschäftigte, ist die Voraussetzung der Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen stets automatisch erfüllt. Für kleinere Kapitalgesellschaften, die übernehmende Gesellschaft bei einem Einbringungsverfahren sind, bedeutet dies eine wesentliche Erleichterung.
- 11 **cc) Zuführung von Betriebsvermögen.** Mit der Neufassung und der damit verbundenen Entfristung der Sanierungsregelung in § 8 c I a KStG wird auch **§ 8 c I a 3 Nr. 3 S 5 KStG** neugefasst. Die missbräuchliche Anwendung des „**Leg-ein-hol-zurück-Verfahrens**“ besteht in den Augen des Gesetzgebers auch weiterhin. Für eine zeitliche Begrenzung der schädlichen Leistungen der Kapitalgesellschaft auf den Zeitraum zwischen dem 1. 1. 2009 und dem 31. 12. 2011 gibt es nach der Entfristung der Sanierungsregelung keinen Grund mehr. Der Gesetzgeber trägt dem Gedanken der Missbrauchsvermeidung nun dadurch Rechnung, dass auf Leistungen der Kapitalgesellschaft abgestellt wird, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des Betriebsvermögens erfolgen. Die Frist beginnt mit dem Tag innerhalb des zwölfmonatigen Zuführungszeitraums, an dem die erforderliche Mindestquote für die zuzuführende Einlage erstmals erreicht wird (*Dörr NWB* 2010, 184/201).

b) Förmliche Prüfung der Sanierungsklausel durch die EU-Kommission

- 12 Es muss allerdings gesehen werden, dass die EU-Kommission die Sanierungsklausel auf der Grundlage der EU-Richtlinien förmlich prüft (Presseerklärung der Kommission vom 24. 2. 2010 IP/10/180, *NWB* 2010, 160). Die Kommission vertritt die Auffassung, dass es sich bei der Sanierungsklausel um

eine staatliche Beihilfe handeln könnte, die selektiv wirkt, weil sie notleidende Verlustunternehmen anders behandelt als gesunde Unternehmen mit Verlusten.

Aus der Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens nach Art. 108 II AEUV (früher Art. 88 II EG) ergeben sich laut den BMF-Schreiben v. 30. 4. 2010 (BStBl. I 2010, 482 und 488) folgende **Auswirkungen**: § 8 c KStG ist ab Veröffentlichung des Schreibens im BStBl. bis zu einem abschließenden Beschluss der Kommission nicht mehr anzuwenden. Entsprechende Bescheide können unmittelbar unter Hinweis auf den Beschluss der EU-Kommission vom 24. 2. 2010 begründet werden. Das gilt auch in den Fällen, in denen bereits eine verbindliche Auskunft erteilt worden ist. Die betroffenen Bescheide sind unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu erlassen. Die Voraussetzungen für eine vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 I AO liegen nicht vor. Bereits unter Anwendung der Sanierungsklausel durchgeführte Veranlagungen bleiben einschließlich der entsprechenden Verlustfeststellungen bis auf Weiteres bestehen. Potenzielle Beihilfempänger sind darauf hinzuweisen, dass im Falle einer Negativentscheidung durch die Kommission alle rechtswidrigen Beihilfen von den Empfängern zurückgefordert werden müssten. Alle potenziellen Beihilfempänger sind über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens durch Übermittlung einer Kopie des Schreibens der Kommission v. 24. 2. 2010 zu informieren. 13

2. Konzernklausel

Eine weitere bedeutsame Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb iSd § 8 c I 1–4 KStG regelt nun § 8 c I 5 KStG. Die gem. § 34 VII b 2 KStG für alle an sich schädlichen Beteiligungserwerbe nach dem 31. 12. 2009 gültige Vorschrift beinhaltet eine sog. Konzernklausel und weiter die Ausnahmen von einem schädlichen Beteiligungserwerb. **Trotz an sich schädlicher Anteilswechsel** iSv § 8 c I 1–4 KStG **bleibt die Verlustverrechnungsmöglichkeit erhalten**, wenn der Anteilswechsel im Rahmen von konzerninternen Umstrukturierungen erfolgt. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung nicht greifen, wenn bei der konzerninternen Umstrukturierung „neue Gesellschafter hinzutreten oder konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind“ (Begründung Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, 19). Die Konzernklausel soll auf Fallgestaltungen beschränkt werden, „in denen die Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen ist“ (Begründung Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, 19). 14

a) Anwendungsbereich im Rahmen von § 20

Die Regelung ist auch für die Einbringung nach § 20 von Bedeutung. § 8 c I 5 KStG spricht vom „schädlichen Beteiligungserwerb“ und nimmt damit Bezug auf § 8 c I 1 KStG, in dem die Fälle schädlichen Beteiligungserwerbs genannt sind. Darunter fallen auch den Anteilserwerben **vergleichbare Sachverhalte**. Es besteht Einvernehmen darüber, dass die Sacheinlage nach § 20 zu den vergleichbaren Sachverhalten zählt (s. oben Anm. 6; Lang Der Konzern 2010, 35/37 m. Fn. 12). 15

b) Voraussetzungen

- 16 Grundmuster für die Anwendung der Konzernklausel ist ein mindestens **dreistufiger Konzernaufbau** mit einem Alleingesellschafter an der Spitze. Das bedeutet, dass für den Regelfall mindestens vier Personen an einem begünstigten Vorfall beteiligt sein müssen: Die Verlustgesellschaft, der die Anteile übertragende Rechtsträger, der die Anteile übernehmende Rechtsträger sowie „dieselbe Person“, die an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Die Beteiligung des die Anteile an der Verlustgesellschaft übertragenden Rechtsträgers und die Beteiligung des die Anteile übernehmenden Rechtsträgers muss nicht 100% betragen. Der übertragende Rechtsträger muss auch nicht seine gesamte Beteiligung übertragen, um zur Anwendung der Konzernklausel zu gelangen. Auf die Fälle des § 20 bezogen, muss allerdings bedacht werden, dass § 8 c KStG **auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft wirkt**, und dass deshalb im Hinblick auf die Anteilsübertragung die die Sacheinlage übernehmende und neue Anteile ausgebende Gesellschaft der übertragende Rechtsträger ist und der die begünstigte Sacheinlage leistende Gesellschafter übernehmender Rechtsträger (zT aA *Wittkowski/Hielscher* DB 2010, 11/15, die nicht hinreichend berücksichtigen, dass § 8 c KStG bei Einbringungen nur auf der Ebene der übernehmenden Gesellschaft wirkt; bei Einbringung einer Verlustgesellschaft geht der Verlust aus anderen Gründen unter).
- 17 Aus der Sicht des § 8 c I KStG kommen als übertragender und übernehmender Rechtsträger **Körperschaften** iSv § 1 I Nr. 1–3 KStG und vergleichbare **ausländische** Körperschaften in Betracht, desgleichen **Personengesellschaften**, weil nach der Rspr. des BFH für die vorliegenden Fallgestaltungen nicht dem Transparenzgedanken, sondern der zivilrechtlichen Betrachtungsweise der Vorzug zu geben ist (BFH v. 20. 8. 2003 DStR 2004, 84/85 f.; vgl. dazu auch BMF v. 4. 7. 2008 BStBl. I 2008, 736 Tz. 24 mwN). Da § 20 nur (inländische oder ausländische) Kapitalgesellschaften und nach deutschem Recht gegründete Genossenschaften und die Europäische Genossenschaft als die Sacheinlage aufnehmende Körperschaften zulässt, ist der Kreis der möglichen begünstigten Anteilsübertragungen vom Einbringungsrecht her festgelegt und auf die genannten Körperschaften begrenzt. Natürliche Personen können zwar Einbringende sein und neue Anteile übernehmen. Einbringungsvorgänge mit natürlichen Personen als Einbringenden und neue Anteile übernehmenden Personen scheidet jedoch für die Anwendung des § 8 c I 5 KStG aus, weil natürliche Personen keine Beteiligten haben können (*Lang* Der Konzern 2010, 35/36 mwN; *Wittkowski/Hielscher* DB 2010, 11/13; zweifelnd *Dörr* NWB 2010, 184/187 mit Verweis auf *Scheunemann/Dennis/Behrens* BB 2010, 23/25).
- 18 Für die Anwendung der Konzernklausel wird weiter vorausgesetzt, dass an dem durch § 8 c KStG eingeschränkten Personenkreis für Einbringungen „**dieselbe Person** zu jeweils 100% beteiligt ist“. Als „Person“ in diesem Sinne kommen auf jeden Fall **juristische Personen** und **natürliche Personen** in Betracht. Bei Personengesellschaften als Obergesellschaften muss differenziert werden: **Mitunternehmenschaften**, dh gewerblich tätige oder gewerblich

geprägte Personengesellschaften, können Obergesellschaft sein (*Dörr NWB* 2010, 184/188; *Lang Der Konzern* 2010, 35/36; *Orth Ubg* 2010, 169/175; *Franz BB* 2010, 991/997; aA *Bien/Wagner BB* 2010, 923/925). Das folgt wiederum daraus, dass für die Wertung von Anteilsübertragungen nach § 8 IV KStG aF und nun auch bei § 8 c KStG auf die zivilrechtliche Betrachtungsweise abzustellen ist (BFH v. 20. 8. 2003 DSrR 2004, 84/85 f.). Vermögensverwaltende Personengesellschaften scheiden als „Person“ aus, weil in diesen Fällen die Anteile an Körperschaften den dahinter stehenden Gesellschaftern anteilig zugerechnet werden (BMF v. 4. 7. 2008 BStBl. I 2008, 736 Tz. 24; *Dörr NWB* 2010, 184/189; *Orth Ubg* 2010, 169/175). Zweifelhaft erscheint, ob auch eine **Personengruppe** „Person“ sein kann (bejahend *Dörr NWB* 2010, 184/188; *Lang Der Konzern* 2010, 35/40; *Wittkowski/Hielscher DB* 2010, 11/14; *Orth Ubg* 2010, 169/176; ablehnend wohl *Scheunemann/Dennissen/Behrens BB* 2010, 23/27; *Franz BB* 2010, 991/999). Im Hinblick darauf, dass § 8 c I 3 KStG auch einen Erwerbberkreis als Erwerber anerkennt, sollte eine Personengruppe zumindest dann als „Person“ anerkannt werden, wenn bei einer Anteilsübertragung unter Mitwirkung eines Erwerbberkreises die Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen ist. Hat eine Gesellschaft mehrere Gesellschafter, wie dies bei börsennotierten Gesellschaften der Fall ist, befinden sich die Anteile also im **Streubesitz**, so scheiden die Streubesitzgesellschafter als „Person“ aus (*Lang Der Konzern* 2010, 35/38 f.; *Scheunemann/Dennissen/Behrens BB* 2010, 23/26). „Dieselbe Person“ muss nicht die **Konzernspitze** darstellen. Es genügt eine **darunter** angesiedelte Person, wenn sie alleiniger mittelbarer oder unmittelbarer Anteilseigner der an der Anteilsübertragung beteiligten Rechtsträger ist (*Dörr NWB* 2010, 184/187, 190; *Wittkowski/Hielscher DB* 2010, 11/13). Zur Ermittlung der Beteiligung der „Person“ am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger sind **unmittelbare und mittelbare Beteiligungen** zusammenzurechnen (*Dörr NWB* 2010, 184/190; *Wittkowski/Hielscher DB* 2010, 11/13).

c) Rechtsfolge

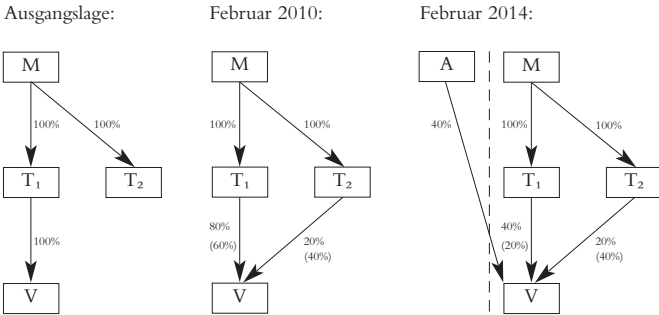
Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 c I 5 KStG vor, dann liegt **19** **kein schädlicher Beteiligungserwerb** nach § 8 c I 1 oder 2 KStG vor. Die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von mehr als 25% (§ 8 c I 1 KStG) oder mehr als 50% (§ 8 c I 2 KStG) oder die Begründung eines vergleichbaren Sachverhalts, bspw. durch einen Einbringungsvorgang, bleiben ohne nachteilige Rechtsfolge.

d) Teils privilegierte, teils nicht privilegierte Anteilsbewegungen

Problematisch erscheinen allerdings die – auch in Verbindung mit § 20 **20** möglichen – Sachverhalte, in denen es innerhalb des Fünfjahreszeitraums zu nicht tatbestandsmäßigen (nicht mehr als 25%), zu privilegierten und nicht privilegierten Anteilsbewegungen kommt. Hier stellt sich die Frage, ob und ggf. in welcher Höhe dies zum Verlustuntergang führt.

Beispiel: Die M-GmbH ist mit jeweils 100% an der T₁-GmbH und der T₂-GmbH beteiligt. Die T₁-GmbH hält ihrerseits 100% der Anteile an der Verlustgesellschaft V-GmbH. Im Februar 2010 überträgt die T₁-GmbH 20% (40%) der Anteile an der V-GmbH auf die T₂-GmbH. Innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren überträgt die

T₁-GmbH weitere 40% der Anteile an außenstehende Dritte oder, alternativ, innerhalb des Konzerns, ohne allerdings die Voraussetzungen des § 8 c I 5 KStG zu erfüllen.

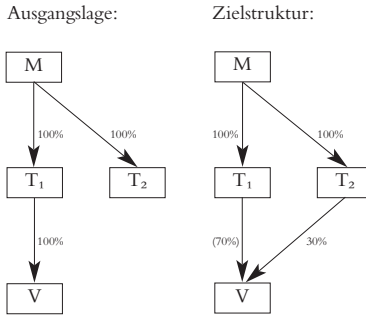


Hier stellt sich die Frage, ob der spätere Anteilseignerwechsel zu einem Verlustuntergang von 40% oder zu einem vollständigen Verlustuntergang führt. Letzteres wäre der Fall, wenn die Vorveräußerungen zu dem in jedem Fall schädlichen späteren Anteilseignerwechsel hinzugerechnet werden müssen. Die Hinzurechnung der Übertragungsquote vom Februar 2010 in Höhe von 40% scheidet in jedem Fall aus, weil diesem privilegierten Vorgang die Vergünstigung nicht mehr zu nehmen ist. Gleiches muss für die Alternative der Übertragung von nur 20% im Februar 2010 gelten. Der Vorgang überschreitet zwar nicht die Schädlichkeitsgrenze von 25% und gilt als bloßer Zählerwerb. Auch dieser Zählerwerb ist indessen tatbestandsmäßig und deshalb getrennt zu betrachten und zu würdigen. Die der Sache nach gegebene Privilegierung dieser Übertragung kann nicht dadurch verloren gehen, dass spätere Übertragungen – hier: die Übertragung von 40% an Außenstehende oder nicht begünstigt Konzerninterne – nicht begünstigt sind (ebenso *Lang Der Konzern* 2010, 35/40; *Dörr NWB* 2010, 184/192; *Wittkowski/Hielscher DB* 2010, 11/15; hierzu auch *Bien/Wagner BB* 2010, 923/927).

e) Beteiligung außenstehender Gesellschafter

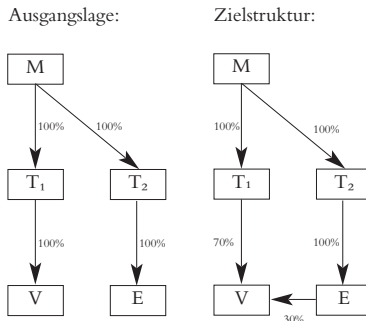
- 21 Für die Anwendung der Konzernklausel ist es stets schädlich, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger ein außenstehender Gesellschafter beteiligt ist, „dieselbe Person“ mithin nicht die vorgeschriebenen 100% mittelbar oder unmittelbar hält. Unerheblich ist die Höhe der Beteiligung des Außenstehenden. Auch eine **geringe Beteiligung ist schädlich**.

Beispiel 1: M ist zu 100% jeweils an T₁ und an T₂ beteiligt. T₁ hält 100% der Anteile an der Verlustgesellschaft V. T₂ bringt einen Teilbetrieb in die Verlustgesellschaft ein und erhält dafür neue Anteile. T₂ ist nach der Einbringung mit 30% an der Verlustgesellschaft beteiligt.



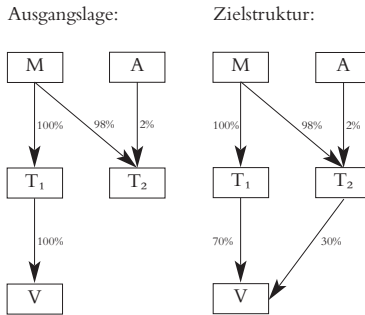
Der Vorgang ist begünstigt. Die Verlustgesellschaft V überträgt neue Anteile auf die T₂, V ist übertragender, T₂ ist übernehmender Rechtsträger. An beiden Gesellschaften ist M zu 100% mittelbar bzw. unmittelbar beteiligt.

Beispiel 2: M ist zu jeweils 100% an T₁ und T₂ beteiligt. T₁ hält alle Anteile an der Verlustgesellschaft V. T₂ ist Alleingesellschafterin der E. E bringt einen Teilbetrieb in die Verlustgesellschaft V ein und ist danach mit 30% an V beteiligt.



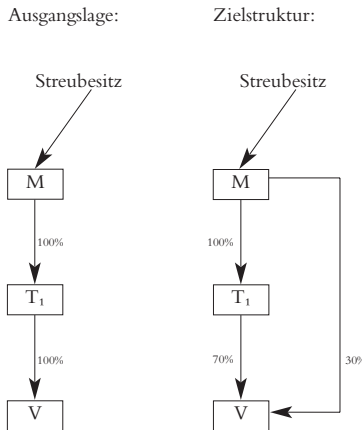
Der Vorgang ist begünstigt. V überträgt neue Anteile an E und ist somit übertragender Rechtsträger. Die einbringende E übernimmt die neuen Anteile und ist damit übernehmender Rechtsträger. Beide Gesellschaften werden von M zu 100% mittelbar beherrscht.

Beispiel 3: M ist zu 100% an T₁ und zu 98% T₂ beteiligt, 2% der Anteile an T₂ hält der außenstehende Gesellschafter A. T₁ hält alle Anteile an der Verlustgesellschaft V. T₂ bringt einen Teilbetrieb in die Verlustgesellschaft ein und erhält neue Anteile, mit denen T₂ zu 30% an V beteiligt ist.



Der Vorgang ist nicht begünstigt. M ist zwar mittelbarer Alleingesellschafter der übertragenden Gesellschaft V. M ist aber nicht Alleingesellschafter der die Anteile übernehmenden Gesellschaft T₂.

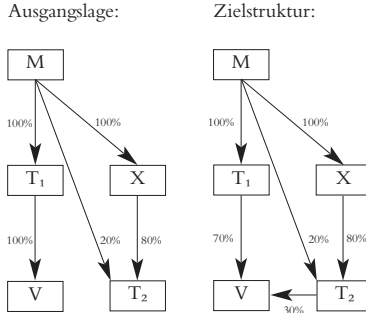
Beispiel 4: M hält 100% der Anteile an T₁ unmittelbar und mittelbar über T₁ 100% der Anteile an der Verlustgesellschaft V. M bringt einen Teilbetrieb in die Gesellschaft V ein und erhält dafür neue Anteile.



Der Vorgang ist begünstigt. Zwar wird nur die Verlustgesellschaft V als die die neuen Anteile übertragende Gesellschaft von einer „Person“, nämlich der M, mittelbar beherrscht. M selbst als der die neuen Anteile übernehmende Rechtsträger wird hingegen nicht von einer „Person“ beherrscht. Vielmehr sind übernehmender Rechtsträger und „Person“ in der Person M vereint. Eine Verschiebung von Verlusten auf Dritte findet indessen nicht statt. Ausgehend von der Gesetzesbegründung, wonach die Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen sein muss, ist zumindest die entsprechende

Anwendung des § 8 c I 5 KStG auf die vorliegende Fallgestaltung gerechtfertigt (Dörr NWB 2010, 184/190 f.; Orth Ubg 2010, 196/176 mwN in Fn. 69).

Beispiel 5: M hält 100% der Anteile an T₁ und 100% der Anteile an X. T₁ hält 100% der Anteile an der Verlustgesellschaft V. X ist zu 80% an T₂ beteiligt. Die restlichen 20% an T₂ hält M. T₂ bringt einen Teilbetrieb in V ein und erhält neue Anteile.



Der Einbringungsvorgang lässt die Verluste bei V unberührt. M ist an der die neuen Anteile übertragenden V mittelbar zu 100% beteiligt. M ist zugleich unmittelbar mit 20% und mittelbar über X zu 80%, mithin insgesamt zu 100% an der die neuen Anteile übernehmenden T₂ beteiligt. M ist somit für beide Rechtsträger „dieselbe Person“.

3. Verschonungsregelung

Eine weitere bedeutsame Ausnahme von dem vollständigen oder teilweisen 22
Untergang nicht genutzter Verluste bei Beteiligungswechseln nach § 8 c I 1 KStG oder nach § 8 c I 2 KStG bietet nun die Verschonungsregelung in § 8 c I 6–8 KStG. Sie unterscheidet sich wesentlich von der Sanierungsklausel in § 8 c I a KStG und der Konzernklausel in § 8 c I 5 KStG. Bei den Regelungen in § 8 c I 5 und I a KStG wird die Annahme eines schädlichen Beteiligungserwerbs verneint. Einen anderen Lösungsansatz hat der Gesetzgeber bei der Verschonungsregelung gewählt. Er setzt nun bei der Rechtsfolge eines an sich schädlichen Beteiligungserwerbs an. Liegt nämlich ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, so **bleiben nicht genutzte Verluste ganz oder teilweise erhalten**, soweit die Verlustkörperschaft im Inland über steuerpflichtige stille Reserven verfügt. Greift die Regelung, so erübrigen sich alle Maßnahmen zur Hebung der stillen Reserven.

a) Regelungsinhalt

Nach § 8 c I 6 KStG kann ein **an sich nicht abziehbarer nicht genutz-** 23
ter Verlust entgegen § 8 c I 1 oder 2 KStG **abgezogen** werden, wenn und soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSv § 8 c I 1 KStG die anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb iSv § 8 c I 2 KStG die gesamten stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Verlustkörperschaft nicht übersteigt. Nicht genutzte Verluste, die höher sind als die stillen Reserven, gehen in Höhe des überschüssigen Betrages verloren; sie bleiben erhalten und sind weiter abzugsfähig, wenn die stillen Reserven

höher sind als die Verluste. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Ermittlung der stillen Reserven ist der Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs. Die Verschonungsregelung findet auf alle schädlichen Beteiligungserwerbe nach dem 31. 12. 2009 Anwendung, § 34 VIIB 2 KStG.

b) Voraussetzungen

- 24 **Schädlicher Beteiligungserwerb.** § 8 c I 6 KStG knüpft an schädliche Beteiligungserwerbe iSv § 8 c I 1 oder 2 KStG an. Damit greift Satz 6 die Regelung in Satz 1 auf, wonach zu den schädlichen Beteiligungserwerben auch Teilgewinnwechsel auf Grund „vergleichbarer Sachverhalte“ zählen. Zu den vergleichbaren Sachverhalten zählen auch Einbringungen nach § 20. Infolgedessen besitzen die Regelungen in § 8 c I 6–8 KStG auch für Einbringungen nach § 20 Relevanz. Auf die Einbringungsfälle bezogen bedeutet dies, dass die Sacheinlage übernehmende und neue Anteile ausgebende Gesellschaft über Verluste verfügen muss, die ohne die Regelungen in den Sätzen 6–8 des § 8 c I KStG nicht abziehbar wären. Die Verschonungsregelung ist somit bei Einbringungen anwendbar, wenn und soweit es zu Anteilsveränderungen zu mehr als 25% oder zu mehr als 50% kommt.
- 25 **Nicht abziehbare nicht genutzte Verluste.** Zu den nicht abziehbaren nicht genutzten Verlusten zählen alle Verluste, die ohne die Verschonungsregelung nach § 8 c I 1 oder 2 KStG ganz oder teilweise gekürzt würden. Bei unterjährigen schädlichen Teilgewinnwechseln rechnen hierzu auch die Verluste, die in diesem Jahr bis zum Teilgewinnwechsel angefallen sind. Die Höhe der den Verlustabzug ganz oder teilweise erhaltenden stillen Reserven ergibt sich aus § 8 c I 7 KStG. Danach ergeben sich die stillen Reserven aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem entsprechenden gemeinen Wert der Anteile. Abzustellen ist auf das anteilige (§ 8 c I 1 KStG) oder auf das gesamte ausgewiesene Eigenkapital. Die zweite Bezugsgröße unterscheidet ebenfalls zwischen dem anteiligen oder gesamten gemeinen Wert der Anteile. Die zu ermittelnden stillen Reserven stellen nur eine rechnerische Größe dar. Sie müssen zum Zweck der Anwendung der Verschonungsregelung nicht aufgedeckt werden (*Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 a).
- 26 Die endgültige **Quote des maßgeblichen Eigenkapitals** ergibt sich aus dem Umfang des Teilgewinnwechsels.
- 27 Mit der Bezugsgröße **„in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenes Eigenkapital“** stellt das Gesetz auf das Eigenkapital laut Steuerbilanz der Verlustkörperschaft ab. Erstellt die Verlustkörperschaft keine gesonderte Steuerbilanz, so muss das steuerliche Eigenkapital für Zwecke des § 8 c I 7 KStG aus der Handelsbilanz durch Fortrechnung entwickelt werden, § 60 II 1 EStDV.
- 28 Das steuerliche Eigenkapital ergibt sich somit aus dem Aktivvermögen zu Buchwerten, verringert um die Verbindlichkeiten. Anders ausgedrückt: Das Eigenkapital ergibt sich aus dem Nennkapital zuzüglich der Kapital- und Gewinnrücklagen, vermehrt um einen Gewinnvortrag oder vermindert um einen Verlustvortrag. Rücklagen, die erst bei ihrer Auflösung zu versteuern sind (zB Rücklage nach § 6 b EStG), sind nicht als Verbindlichkeiten abzuziehen. Zum Fall einer Verlustgesellschaft, deren einziges Wirtschaftsgut eine

Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter ist (s. *Eisgruber/Schaden* Ubg 2010, 73/76).

Einbringungssachverhalte nach § 20. Bei Anwendung der Verschö- 29
nungsregelung auf Einbringungssachverhalte muss für das maßgebliche steuerliche Eigenkapital auf das **Eigenkapital vor der Einbringung** abgestellt werden (ebenso *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 k). Abzustellen ist grundsätzlich auf das steuerliche Eigenkapital zum Zeitpunkt des Anteilswechsels. Das wirft Probleme auf, wenn ein schädlicher Beteiligungserwerb, der auch durch die Ausgabe neuer Anteile gem. § 20 veranlasst sein kann, **unterjährig** erfolgt. Hier lässt sich das maßgebliche Eigenkapital nur aus einer Zwischenbilanz zum Tage des Beteiligungswechsels ermitteln, die aus der Steuerbilanz zum Schluss des Vorjahres abzuleiten ist. Aus diesen Gründen wird vorgeschlagen, das maßgebliche Eigenkapital rechnerisch dadurch zu ermitteln, dass der laufende Gewinn/Verlust des Jahres des schädlichen Beteiligungswechsels gezwölfelt und sodann das maßgebliche Eigenkapital zum Schluss des Vorjahres um die entsprechenden rechnerischen Gewinn-/Verlustwerte fortgeschrieben wird (*Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 f mwN; *Dörr NWB* 2010, 184/195; *Neyer BB* 2010, 1055/1058; s. auch BMF v. 4. 7. 2008 BStBl. I 2008, 736 Tz. 32, wo eine zeitanteilige oder andere wirtschaftliche Aufteilung zugelassen wird). Dem ermittelten Eigenkapitalwert ist der **gemeine Wert der Anteile gegenüberzustellen, der auf dieses Eigenkapital entfällt**. Werden bspw. 30% der Anteile zum gemeinen Wert übertragen, so geht § 8 c I 7 KStG nach seinem Wortlaut davon aus, dass mit dem gemeinen Wert für die Anteile zugleich 30% des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens bezahlt wurden. Diesem Wert für das Betriebsvermögen sind sodann 30% des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals gegenüberzustellen. Der Differenzbetrag aus diesen Größen stellt die stillen Reserven dar, die, bezogen auf 30% des Betriebsvermögens, zur Verlustnutzung verwendet werden können. Beträgt die schädliche Anteilsübertragungsquote mehr als 50%, aber weniger als 100%, so muss im Hinblick auf den möglichen Untergang des gesamten Verlustes der gemeine Wert des Betriebsvermögens durch eine Hochrechnung ermittelt werden (Begründung Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, 31).

Der maßgebliche **gemeine Wert der Anteile**, der zugleich fiktiv den gemei- 30
nen Wert des Betriebsvermögens ausdrückt, ergibt in der Regel aus Verkäufen unter fremden Dritten. Liegen solche Werte nicht vor, so ist § 11 BewG anzuwenden. Unter Umständen ist eine auf das Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft bezogene Unternehmensbewertung vorzulegen (Begründung Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, 31; *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 h; *Lang Der Konzern* 2010, 35/42; *Wittkowski/Hielscher DB* 2010, 11/16).

c) Rechtsfolge

Erfüllt ein Einbringungsvorgang nach § 20 bei einer Verlustkapitalgesell- 31
schaft die Voraussetzungen des § 8 c I 6–8 KStG, so bleibt für die **Ermittlung des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens** nur der Weg der Unternehmensbewertung bei der übernehmenden Gesellschaft, weil es ein Entgelt als Richtgröße nicht gibt (*Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 k). In den

Fällen des § 20 muss für die Unternehmensbewertung auf das Betriebsvermögen vor der Einbringung abgestellt werden (ebenso *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 k). Die Zuführung stiller Reserven durch eine Sacheinlage nach § 20 rettet also keine Verluste.

d) Beteiligung der Verlustkörperschaft an einer Personengesellschaft

- 32 Bei Beteiligung einer Verlustkörperschaft, also auch einer übernehmenden Gesellschaft in den Fällen des § 20, an einer Personengesellschaft sind stille Reserven in Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft bei der Ermittlung der kstpl. stillen Reserven zu berücksichtigen (*Dörr NWB* 2010, 184/197; *Scheunemann/Dennissen/Behrens* BB 2010, 23/29; *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 m).

e) Mittelbarer Anteilseignerwechsel

- 33 Der schädliche Anteilseignerwechsel kann auch bei § 20 auf einer mittelbaren Ebene erfolgen, wenn auf der nachgeordneten Ebene Verlustvorträge vorhanden sind. Nach der Gesetzesbegründung darf in diesen Fällen der Mehrstufigkeit die Summe der stillen Reserven in den nachgeordneten Unternehmen nicht höher sein als die im Kaufpreis oder in der Unternehmensbewertung zum Ausdruck gebrachten stillen Reserven der erworbenen Gesellschaft (Begründung Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, 19). Auf die Fälle des § 20 bezogen, sollen dann die stillen Reserven der übernehmenden Gesellschaft vor der Einbringung die **Obergrenze** bilden. Für eine solche Einschränkung ist ein sachlicher Grund nicht zu erkennen. Mehrheitlich wird deshalb in der Fachliteratur zutreffend gefordert, nicht auf die stillen Reserven der Gesellschaft abzustellen, deren Anteile schädlich übertragen wurden, sondern auf die stillen Reserven der nachgeordneten Verlustkörperschaft (*Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 l; *Lang* Der Konzern 2010, 35/42; *Sistermann/Brinkmann* DStR 2009, 2633/2636; *Wittkowski/Hielscher* DB 2010, 11/17; *Eisgruber/Schaden* Ubg 2010, 73/82 f.). Allerdings darf nicht außer Acht gelassen werden, dass der Gesetzeswortlaut wohl eher die Gedanken der Gesetzesbegründung zum Ausdruck bringt. Die Regelung muss als inhaltlich überschießend angesehen werden.

f) Organschaft

- 34 Die von der Anteilsübertragung betroffene Gesellschaft, also auch die übernehmende Gesellschaft in den Fällen des § 20, kann Organträger sein, so dass sich bei Vorhandensein eines Ergebnisabführungsvertrages die negativen Ergebnisse einer Organgesellschaft nur bei dem Organträger auswirken. In der Literatur wird gefordert, die stillen Reserven im Betriebsvermögen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen, um zu einer hohen Verluststretungsquote zu gelangen (*Dörr NWB* 2010, 184/196; *Lang* Der Konzern 2010, 35/43; *Neyer* BB 2010, 1055/1058; weitere Nachweise bei *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 m). Diese Ansicht erscheint als zu weitgehend. Der Gesetzeswortlaut lässt die geforderte Interpretation nicht zu, weil auf die Anteile an der Gesellschaft abgestellt wird, deren Anteile übertragen werden (s. auch *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 m).

g) § 8 c I 7 KStG

Die als Maßgröße für den Verlusterhalt entscheidenden stillen Reserven der Verlustgesellschaft sind indessen nur insoweit relevant, als sie im Inland steuerpflichtig sind, § 8 c I 7 KStG. Damit scheiden zB stille Reserven in Auslandsbetriebsstätten aus, wenn das Besteuerungsrecht für die Betriebsstätte bei dem ausländischen Staat liegt (zu europarechtlichen Bedenken hinsichtlich des Abstellens nur auf die inländischen stillen Reserven s. *Dörr* NWB 2010, 184/196; *Lang* Der Konzern 2010, 35/43; *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 c). Nicht angesetzt werden können wegen der Regelung des § 8 b II KStG auch stille Reserven, die sich im Beteiligungsbesitz der Verlustkörperschaft befinden. Zur Ermittlung dieser ausscheidenden stillen Reserven dürften Unternehmensbewertungen unverzichtbar sein. Auszuscheiden sind die stillen Reserven im durch § 8 b II KStG verschonten Beteiligungsbesitz zu 100% und nicht nur mit 95% (so zutreffend *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 n; *Eisgruber/Schaden* Ubg 2010, 73/82; aA *Lang* Der Konzern 2010, 35/43; *Scheunemann/Dennisen/Behrens* BB 2010, 23/28; *Bien/Wagner* BB 2009, 2627/2631; s. auch *Orth* Ubg 2010, 169/177 m. Fn. 82). Die Begründung für eine Herausnahme von 100% des Beteiligungswertes liegt darin, dass mit § 8 b V KStG die mit steuerfreien Erträgen zusammenhängenden und steuerlich nicht zu berücksichtigenden Betriebsausgaben pauschalierend festgelegt werden und kein Abbild der Betriebsvermögenssituation darstellen.

h) § 8 c I 8 KStG

§ 8 c I 8 KStG schreibt vor, dass zur Verlusterhaltung nur die stillen Reserven berücksichtigt werden dürfen, die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs bereits im maßgeblichen Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft vorhanden waren. Bilanzielle Zuordnungen und Erhöhungen von Betriebsvermögen, die mit **steuerlicher Rückwirkung** vorgenommen wurden, sind nicht berücksichtigungsfähig. Mit dieser Regelung soll verhindert werden, dass durch rückwirkende Umwandlungsvorgänge stille Reserven erst geschaffen oder vorhandene erhöht werden. Auch zurückbezogene Einbringungen nach § 20 sind deshalb nicht geeignet, zur Verlustrettung beizutragen (kritisch zu dieser Regelung *Dötsch* in D/J/P/W § 8 c KStG Anm. 76 o; s. hierzu auch *Neyer* BB 2010, 1055/1058).

i) Verhältnis zur Sanierungs- und Konzernklausel

Nicht ausdrücklich geregelt ist das Verhältnis der Verschonungsregelung zur Sanierungs- und Konzernklausel. *Scheunemann/Dennisen/Behrens* (BB 2010, 23/29) gehen davon aus, dass alle Ausnahmeregelungen gleichwertig nebeneinander stehen und vorrangig die Konzernklausel angewandt werden sollte. *Bien/Wagner* (BB 2009, 2627/2630 m. Fn. 19) gehen vom Vorrang der Sanierungs- und der Konzernklausel aus. Zutreffend erscheint zunächst, dass die Konzernklausel gem. § 8 c I 5 KStG der Verschonungsregelung vorgeht. Fehlt es nämlich am schädlichen Beteiligungserwerb, so ist schon der Tatbestand des schädlichen Erwerbs nach § 8 c I 1 und 2 KStG nicht erfüllt. Für das Verhältnis der Verschonungsregelung zur Sanierungsklausel vertreten *Sistermann/Brinkmann* (DStR 2009, 2633/2635) die Meinung, die Sanierungsklausel sei erst nach dem Verbrauch der stillen Reserven auf Grund der Verschonungsrege-

lung anzuwenden. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen für beide Klauseln gleichzeitig erfüllt, so ist aus Gründen der Logik auch bei dieser Gestaltung vorrangig die Sanierungsklausel anzuwenden. Denn auch bei Anwendung des § 8 c Ia KStG liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, so dass der Verlust ungekürzt erhalten bleibt. Allerdings muss gesehen werden, dass die übernehmende Gesellschaft die Sanierungsvoraussetzungen beweisen muss. Das kann kostenträchtig sein. Aus Gründen der Praktikabilität sollte es deshalb letztlich der Gesellschaft überlassen bleiben, ob sie im Einzelfall die Sanierungsklausel oder die Verschonungsregelung präferiert (*Lang Der Konzern* 2010, 35/41 f.).

IV. § 6 a GrEStG

38 Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz schafft neue Möglichkeiten der grunderwerbsteuerneutralen Umwandlung. Es handelt sich hierbei nicht um ein allgemeines Konzernprivileg. Vielmehr greift die Begünstigung nur ein, wenn bestimmte grunderwerbsteuerliche Rechtsvorgänge auf Grund einer von § 6 a S 1 oder S 2 GrEStG erfassten Umwandlung steuerbar wurden. Erfasst sind folgende Umstrukturierungen nach dem **UmwG**:

- die Verschmelzung, § 1 I Nr. 1 UmwG,
- die Spaltung, § 1 I Nr. 2 UmwG und
- die Vermögensübertragung, § 1 I Nr. 3 UmwG.

Allen drei Alternativen ist gemeinsam, dass sich der Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge oder im Wege der sog. partiellen Gesamtrechtsnachfolge bzw. Sonderrechtsnachfolge vollzieht (*Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 9).

Vom Anwendungsbereich des § 6 a GrEStG **nicht erfasst** sind

- der Formwechsel und
- die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen wird (*Dettmeier/Geibel* NWB 2010, 582/585; *Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 10).

39 Entscheidend für die Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 6 a GrEStG sind allein die Voraussetzungen, die das UmwG an die entsprechende Umwandlungsform stellt. Diese müssen sämtlich erfüllt sein. Zusätzliche Anforderungen oder Erleichterungen, die sich aufgrund des UmwStG ergeben, sind im Rahmen des § 6 a GrEStG ohne Bedeutung (*Wälzholz GmbH-StB* 2010, 108/109).

40 Die Neuregelung wird in der Praxis vor allem für die Übertragung im Wege der Spaltung Bedeutung erlangen, weil diese besonders flexibel ist und auch Einzelwirtschaftsgüter (zB ein Grundstück) Gegenstand der Spaltung sein können. § 6 a S 1 GrEStG erfasst auch grenzüberschreitende Verschmelzungen iSd §§ 122 a ff. UmwG.

41 Nach § 6 a S 2 GrEStG wird die Vergünstigung auch für vergleichbare Umwandlungsvorgänge gewährt, die sich nach dem nationalen Recht eines **EU/EWR-Mitgliedstaates** vollziehen. Voraussetzung dessen ist, dass der Vorgang als übertragende Umwandlung zu bewerten ist, der im Wesentlichen den in § 1 I Nr. 1–3 UmwG genannten, von § 6 a GrEStG erfassten Umwandlungen nach deutschem Recht entspricht. Insoweit ist auch hier die Vergleichbarkeit mittels eines Typenvergleichs zu überprüfen; es finden die

gleichen Kriterien Anwendung wie im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung nach § 1 UmwStG (so auch *Weilbach* in Dietz/Weilbach/Baumann, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, § 6 a GrEStG Anm. 21; *Schafitzl/Stadler* BB 2010, 185/186; *Mensching/Tyarks* BB 2010, 87/89; *Dettmeier/Geibel* NWB 2010, 582/586; *Wälzholz GmbH-StB* 2010, 108/110; vgl. zu diesen Kriterien § 1 Anm. 35 und § 20 Anm. 176 der 3. Auflage).

1. Erfasste Grunderwerbsteuerbare Vorgänge

§ 6 a GrEStG gewährt keine Begünstigung für beliebige Grunderwerbsteuerbare Vorgänge, sondern beschränkt sich auf die vier in § 6 a S 1 GrEStG enumerativ aufgezählten Tatbestände: 42

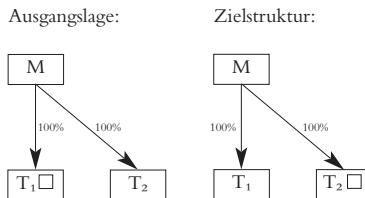
- der gesetzliche Übergang eines Grundstücks ohne vorausgehenden schuldrechtlichen Vertrag gem. § 1 I Nr. 3 GrEStG,
- die Anteilsübertragung gem. § 1 IIa GrEStG,
- die Anteilsvereinigung oder Anteilsübertragung gem. § 1 III GrEStG und
- der Übergang der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis gem. § 1 II GrEStG.

Im Zusammenhang mit § 20 ist § 1 I Nr. 3 GrEStG von Bedeutung. Erfasst sind, vorbehaltlich der in § 1 I Nr. 3 S 2 GrEStG genannten Ausnahmen, die Fälle des Eigentumsübergangs, dem kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und in denen es auch keiner Auflassung bedarf. Diese Voraussetzungen erfüllen grundsätzlich

- die Verschmelzung,
- die Aufspaltung,
- die Abspaltung,
- die Ausgliederung und
- die Vermögensübertragung.

In Verbindung mit § 20 ist insbesondere die Ausgliederung zu erwähnen, die umwandlungssteuerrechtlich als Einbringung nach § 20 (Ausgliederung auf eine bestehende Kapitalgesellschaft) bzw. nach § 24 (Ausgliederung auf eine bestehende Personengesellschaft) zu behandeln ist (vgl. 3. Aufl. § 20 Anm. 12, § 15 Anm. 13, § 16 Anm. 6). Darüber hinaus muss der Anwendungsbereich der jeweils anzuwendenden Vorschriften des UmwStG eröffnet sein, insbesondere muss das Grundvermögen einem tauglichen **Einbringungsgegenstand** zuzuordnen sein.

Beispiel: Die Muttergesellschaft M ist zu jeweils 100% an der Tochtergesellschaft T₁ und an der Tochtergesellschaft T₂ beteiligt. T₁ ist Inhaberin eines Teilbetriebs, zu dem ein Grundstück gehört. Der Teilbetrieb der T₁ soll Grunderwerbsteuerneutral auf die T₂ übertragen werden.



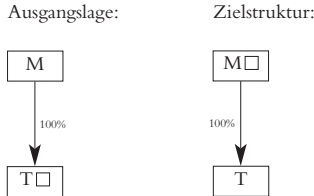
Lösung: Die Übertragung kann grunderwerbsteuerneutral erfolgen, wenn sie im Wege der Ausgliederung vorgenommen wird. Die Ausgliederung eines Teilbetriebs auf eine Kapitalgesellschaft fällt in den Anwendungsbereich des § 20, wenn der Ausgliederungsgegenstand ein tauglicher Einbringungsgegenstand iSv § 20 ist. Dies ist bei einem Teilbetrieb der Fall. Der Anwendungsbereich der §§ 6 a, 1 I Nr. 3 GrEStG, § 1 I Nr. 3 UmwG, § 20 UmwStG ist daher erfüllt.

- 43 Bei Einbringungen nach § 20 im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** greift die grunderwerbsteuerliche Vergünstigung nicht, weil die Voraussetzungen des § 1 I UmwG nicht erfüllt sind.

2. Beteiligte

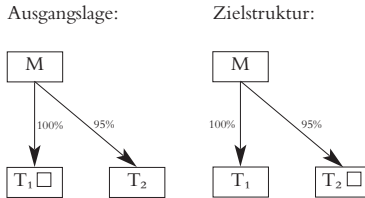
- 44 Die Grunderwerbsteuerbefreiung setzt weiter voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang und damit auch an der Ausgliederung ausschließlich ein **herrschendes Unternehmen** und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen **abhängige Gesellschaften** beteiligt sind, § 6 a S 3 GrEStG. Das bedeutet, dass die Ausgliederung
- zwischen einem herrschenden Unternehmen und einem oder mehreren abhängigen Gesellschaften oder
 - zwischen mehreren von demselben herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaften
- stattfinden muss. Grundsätzlich, vorbehaltlich der Prüfung der weiteren Voraussetzungen des § 6 a GrEStG, ist die Ausgliederung daher beispielsweise in folgenden Fällen von der Begünstigung erfasst:

Beispiel 1: Die Muttergesellschaft M ist zu 100% an der Tochtergesellschaft T beteiligt. T ist Inhaberin eines Teilbetriebs, zu dem ein Grundstück gehört. Der Teilbetrieb soll grunderwerbsteuerneutral auf die M ausgegliedert werden.



Lösung: Da die Anteile an der T zu 100% von M gehalten werden, ist T eine von M abhängige Gesellschaft iSd § 6 a S 4 GrEStG, M ist das herrschende Unternehmen. Weitere Rechtsträger sind an der Umwandlung nicht beteiligt. Vorbehaltlich der übrigen Voraussetzungen des § 6 a GrEStG kann die Umwandlung daher grunderwerbsteuerneutral durchgeführt werden.

Beispiel 2: Die Muttergesellschaft M ist zu 100% an der Tochtergesellschaft T₁ und zu 95% an der Tochtergesellschaft T₂ beteiligt. T₁ ist Inhaberin eines Teilbetriebs, zu dem ein Grundstück gehört. Der Teilbetrieb soll grunderwerbsteuerneutral auf die T₂ ausgegliedert werden.



Lösung: M ist sowohl an T₁ als auch an T₂ zu mindestens 95% beteiligt. M ist daher herrschendes Unternehmen, T₁ und T₂ sind abhängige Gesellschaften iSd § 6 a S 4 GrEStG. Die Umwandlung im Wege der Ausgliederung soll sich allein zwischen den beiden abhängigen Gesellschaften T₁ und T₂ vollziehen. Vorbehaltlich der übrigen in § 6 a GrEStG genannten Voraussetzungen kann die Ausgliederung daher grunderwerbsteuerneutral durchgeführt werden.

Für die Auslegung der Begriffe „herrschendes Unternehmen“ und „abhängige Gesellschaft“ kann nicht auf den Konzernbegriff des § 1 IV GrEStG zurückgegriffen werden, weil das Abhängigkeitsverhältnis iSd § 6 a GrEStG aufgrund des anderen Gesetzeszwecks enger ist als dasjenige in § 1 IV Nr. 2 GrEStG (Pahlke in Pahlke § 6 a GrEStG Anm. 17; *Wälzholz GmbH-StB* 2010, 108/112).

a) Begriff des herrschenden Unternehmens

Der Begriff des herrschenden Unternehmens ist in § 6 a GrEStG nicht definiert. Im Rückschluss aus der Definition der abhängigen Gesellschaft in § 6 a S 4 GrEStG ergibt sich, dass das herrschende Unternehmen nicht zwingend eine Gesellschaft sein muss. Vielmehr kann grundsätzlich auch eine natürliche Person ein herrschendes Unternehmen iSd § 6 a GrEStG sein, sofern sie nur ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, dh unternehmerische Tätigkeit entfaltet (*Wälzholz GmbH-StB* 2010, 108/111). Insgesamt orientiert sich der Begriff des herrschenden Unternehmens am Unternehmerbegriff in § 2 UStG. Erforderlich ist daher eine wirtschaftliche Tätigkeit, die planmäßig, in einem gewissen Umfang und über einen nicht unerheblichen Zeitraum hinweg ausgeübt wird (ebenso *Weilbach* in *Dietz/Weilbach/Baumann* § 6 a GrEStG Anm. 53; *Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 18; *Mensching/Tyarks* BB 2010, 87/90; aA *Detmeier/Geibel* NWB 2010, 582/589, die einen konzernrechtlichen Unternehmensbegriff zugrunde legen).

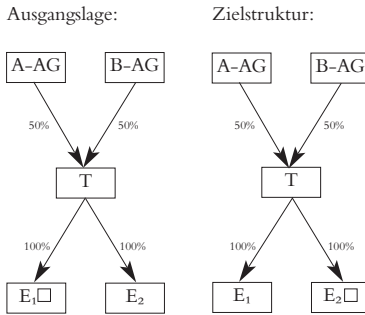
Das Tatbestandsmerkmal der **ausschließlichen** Beteiligung soll verhindern, 46 dass die Vergünstigungen des § 6 a GrEStG konzernfremden Dritten zugute kommen. Dies hat zur Folge, dass nach dem Gesetzeswortlaut die Steuerbefreiung auch im nachfolgenden Fall nicht gewährt wird:

Beispiel (nach *Dettmeier/Geibel* NWB 2010, 582/588): Die grundbesitzende M-GmbH hält 100% der Anteile an der T₁-GmbH und 75% der Anteile an der T₂-GmbH. Im Rahmen eines einheitlichen Spaltungs- und Übernahmevertrags gliedert die M-GmbH ihr rundvermögen in die T₁-GmbH aus, sonstiges, nicht grunderwerbsteuerrelevantes Vermögen in die T₂-GmbH.

Die Begünstigung des § 6 a GrEStG greift nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht ein, da die T₂-GmbH keine abhängige Gesellschaft ist. Dass auf diese Gesellschaft kein Grundvermögen übertragen wird, ist für die Anwendung des § 6 a GrEStG im Rahmen des einheitlichen Spaltungs- und Übernahmevertrags ohne Bedeutung.

- 47 **Mittelbare Beteiligungen und mehrstufige Beteiligungsketten.** Nicht ausdrücklich geregelt ist, ob in mehrstufigen Beteiligungsketten stets die Konzernspitze als herrschendes Unternehmen iSv § 6 a GrEStG anzusehen ist, oder ob auch eine abhängige Gesellschaft ihrerseits in Bezug auf eine bestimmte Umwandlung herrschendes Unternehmen sein kann.

Beispiel: Die Gesellschaften A-AG und B-AG sind zu jeweils 50% an der T-GmbH beteiligt. Die T-GmbH hält ihrerseits jeweils 100% der Anteile an der E₁-GmbH und E₂-GmbH. Im Wege der Ausgliederung soll ein Teilbetrieb mit Grundvermögen von der E₁-GmbH auf die E₂-GmbH übertragen werden.



Lösung: Weder die A-AG noch die B-AG qualifizieren als herrschendes Unternehmen iSv § 6 a GrEStG, da keine der Gesellschaften mindestens 95% der Anteile an den übrigen an der Umwandlung beteiligten Gesellschaften hält. Die T-GmbH hingegen erfüllt, isoliert betrachtet, in Bezug auf die E₁-GmbH und die E₂-GmbH die Voraussetzungen, die an ein herrschendes Unternehmen zu stellen sind, während E₁-GmbH und E₂-GmbH als abhängige Gesellschaften iSd § 6 a S 4 GrEStG zu qualifizieren sind. Teilweise (*Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 18) wird eine isolierte Betrachtungsweise mit Hinweis auf den Wortlaut des § 6 a S 3 GrEStG abgelehnt. Richtigerweise ist sie jedoch insbesondere mit Blick auf den Gesetzeszweck und den Umstand, dass ein Missbrauch in diesen Fällen insoweit ausgeschlossen ist, zuzulassen (so auch *Neitz/Lange* Ubg 2010, 17/25; *Schafitzl/Stadler* BB 2010, 185/188; *Wälzholz* GmbH-StB 2010, 108/111).

b) Begriff der abhängigen Gesellschaft

- 48 Eine Gesellschaft ist von einem herrschenden Unternehmen **abhängig** iSv § 6 a S 3 GrEStG, wenn das herrschende Unternehmen am Kapital dieser Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang zu mindestens 95% unmittelbar, mittelbar

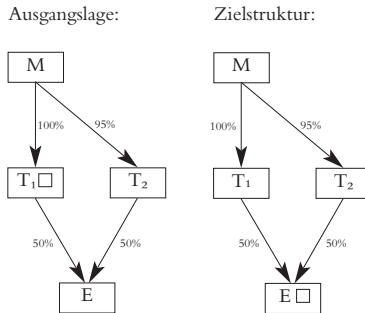
oder teils unmittelbar und teils mittelbar ununterbrochen beteiligt ist, § 6 a S 4 GrEStG. Es besteht Einigkeit darüber, dass für die weitere Begriffsbestimmung nicht auf § 1 IV GrEStG abgestellt werden kann (*Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 19). Vielmehr ist die Definition aus § 6 a GrEStG heraus zu entwickeln.

Problematisch ist in diesem Zusammenhang das Erfordernis der „**Beteiligung am Kapital der Gesellschaft**“.⁴⁹ Unzweifelhaft reichen für den Beteiligungsbegriff beteiligungsähnliche Rechtspositionen wie stille Beteiligungen und Forderungsrechte nicht aus (*Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 20). Das Tatbestandsmerkmal der „Beteiligung am Kapital“ der Gesellschaft wirft dann Schwierigkeiten auf, wenn eine **Personengesellschaft** als abhängige Gesellschaft qualifizieren soll. Der Anteil an einer Personengesellschaft beinhaltet nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesamthandsvermögen, sondern die gesamthänderische Mitberechtigung. Ob eine Personengesellschaft abhängige Gesellschaft iSv § 6 a GrEStG sein kann, ist daher zweifelhaft (befürwortend *Weilbach* in *Dietz/Weilbach/Baumann* § 6 a GrEStG Anm. 27; *Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 21; *Mensching/Tjarks* BB 2010, 87/90; *Schaffitzl/Stadler* BB 2010, 185/187; *Detzmeier/Geibel* NWB 2010, 582/590; *Neitz/Lange* Ubg 2010, 17/22 f.; *Klass/Lay* ZfIR 2010, 157/160 f.). Der Umstand, dass § 6 a GrEStG ausdrücklich Konzernsachverhalte im Sinn hat, spricht dafür, Personengesellschaften in den Anwendungsbereich des § 6 a S 4 GrEStG aufzunehmen. Zudem wäre zweifelhaft, ob die Herausnahme von Personengesellschaften mit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 I GG vereinbar wäre (*Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 21; *Behrens* AG 2010, 118/119; *Wälzholz GmbH-StB* 2010, 108/113; *Neitz/Lange* Ubg 2010, 17/22).

Unstreitig ist, dass eine **Kapitalgesellschaft** eine abhängige Gesellschaft iSd § 6 a GrEStG sein kann. Maßgeblich ist in diesem Zusammenhang die Beteiligung des herrschenden Unternehmens am Grund- bzw. Stammkapital der Gesellschaft; eigene Anteile bleiben insofern unberücksichtigt (*Pahlke* in *Pahlke* § 6 a GrEStG Anm. 20).⁵⁰

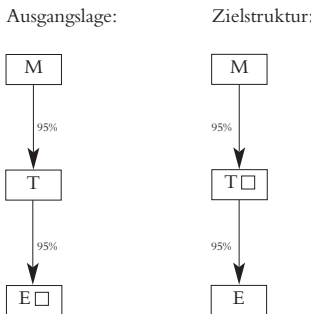
Die Ermittlung der **Beteiligungsquote** kann Schwierigkeiten aufwerfen.⁵¹ Unproblematisch ist die Frage, ob ein Abhängigkeitsverhältnis besteht, wenn ausschließlich unmittelbare Beteiligungen bestehen. Probleme können dann auftreten, wenn **mittelbare Beteiligungen** bestehen bzw. die von der Umstrukturierung betroffenen Rechtsträger Teile **mehrstufiger Beteiligungsketten** sind und die Beteiligungsquote auf mindestens einer Beteiligungsebene unterhalb von 100% liegt.

Beispiel 1: Die Muttergesellschaft M ist zu jeweils 100% an den Tochtergesellschaften T₁ und T₂ beteiligt. T₁ und T₂ halten ihrerseits jeweils 50% an der Enkelgesellschaft E. Ein Teilbetrieb der T₁, zu dem ein Grundstück gehört, soll auf die E ausgegliedert werden.



Lösung: T₁ ist eine von dem herrschenden Unternehmen M abhängige Gesellschaft. Zwar ist T₁ an der E zu weniger als 95% beteiligt, doch sind nach dem Wortlaut des § 6 a S 4 GrEStG mittelbare und unmittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen. Es sind daher die beiden mittelbaren Beteiligungen, die M über T₁ und T₂ an E hält, zusammenzurechnen. Dadurch ist M zu 100% (mittelbar) an E beteiligt mit der Folge, dass auch E eine abhängige Gesellschaft der M ist. Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 6 a GrEStG ist die Ausgliederung grunderwerbsteuerneutral möglich.

Beispiel 2: Die Muttergesellschaft M ist zu 95% an der Tochtergesellschaft T beteiligt. T hält ihrerseits 95% der Anteile an der Enkelgesellschaft E. Ein Teilbetrieb der E, zu dem ein Grundstück gehört, soll auf die T ausgegliedert werden.

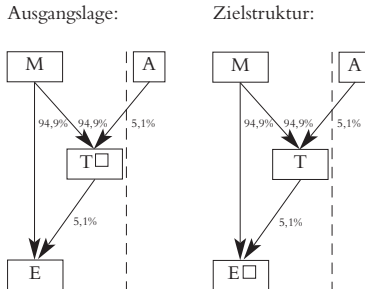


Lösung: Ob die Ausgliederung grunderwerbsteuerneutral möglich ist, hängt – vorbehaltlich der übrigen Voraussetzungen des § 6 a GrEStG – davon ab, wie die Beteiligungsquote der M zu ermitteln ist. Durchgerechnet hält M lediglich 90,25% der Anteile an E. Dementsprechend wäre M in Bezug auf E nicht herrschendes Unternehmen und E keine von M abhängige Gesellschaft, die Voraussetzungen des § 6 a S 3, 4 GrEStG wären nicht erfüllt. Im Zusammenhang mit § 1 IIa GrEStG vertritt die Finanzverwaltung jedoch zurecht die Auffassung, dass Beteiligungen von mindestens 95% nicht durchzurechnen, sondern voll, dh mit 100% zu berücksichtigen sind (gleich lautende

Ländererlasse v. 26. 2. 2003, BStBl. I 2003, 271 Tz. 4.1 c). Demnach wäre M herrschendes Unternehmen und E abhängige Gesellschaft.

Problematisch ist die Ermittlung der Beteiligungsquote, wenn die Beteiligung auf mindestens einer Beteiligungsebene **weniger als 95%** beträgt. 52

Beispiel: Die Muttergesellschaft M ist zu 94,9% an der Tochtergesellschaft T und zu 94,9% an der Enkelgesellschaft E beteiligt. T hält 5,1% der Anteile an E. 5,1% der Anteile an T werden von einem außerhalb des Konzerns stehenden Dritten gehalten. Ein Teilbetrieb der T, zu dem ein Grundstück gehört, soll auf E ausgegliedert werden.



Lösung: Da M jeweils zu weniger als 95% an T und E beteiligt ist, kommt eine volle Berücksichtigung der Beteiligungen auf der Grundlage der im vorangegangenen Beispiel dargestellten Verwaltungsauffassung nicht in Betracht. Nach einer Auffassung (Pahlke in Pahlke § 6 a GrEStG Anm. 23) wird die Vergünstigung des § 6 a GrEStG daher in solchen Fällen nicht gewährt. Richtigerweise ist jedoch auf die durchgerechnete Beteiligungsquote abzustellen. Erreicht diese, wie im vorliegenden Fall, mindestens 95%, so kann die Ausgliederung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen grund-erwerbsteuerneutral durchgeführt werden (so auch Neitz/Lange Ubg 2010, 17/24; Wälzholz GmbH-StB 2010, 108/112).

3. Vor- und Nachbehaltensfristen

a) Allgemeines

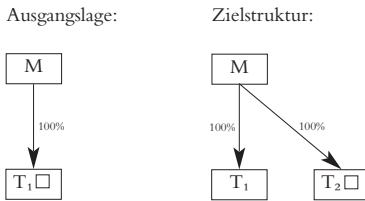
Die unmittelbare, mittelbare oder teils unmittelbare, teils mittelbare **Betei-** 53
ligung iSv § 6 a S 4 GrEStG an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger muss jeweils seit mindestens fünf Jahren vor und nach der Umwandlung bestanden haben. Entscheidend ist allein der Zeitraum, während dessen die Beteiligung an den Gesellschaften gehalten wird. Es kommt nicht darauf an, ob das übertragene Grundstück während der gesamten Vor- und Nachbehaltensfrist im Eigentum der jeweiligen Gesellschaft steht (Schafitzl/Stadler BB 2010, 185/187; Dettmeier/Geibel NWB 2010, 582/592, 594).

b) (Fort-)Bestand des herrschenden und des abhängigen Unternehmens

Nach dem **Wortlaut** des Gesetzes sind damit entgegen der Grundaussage in 54
§ 6 a S 1 GrEStG, wonach alle Umwandlungen iSv § 1 I Nr. 1–3 UmwG in

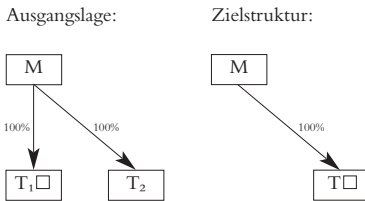
den sachlichen Anwendungsbereich der Vorschrift fallen, solche Umwandlungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, im Rahmen derer die Vor- oder Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden kann. Dies ist nicht nur dann der Fall, wenn die Beteiligung innerhalb einer kürzeren Zeit erworben oder veräußert wird, sondern auch dann, wenn der übertragende Rechtsträger infolge der Umwandlung erlischt (Verschmelzung, Aufspaltung – Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist) oder der übernehmende Rechtsträger erst durch die Umwandlung entsteht (alle Umwandlungen zur Neugründung, Ausgliederung zur Aufnahme auf innerhalb der Vorbehaltensfrist gegründete oder erworbene Gesellschaften).

Beispiel 1: Die Muttergesellschaft M ist seit fünf Jahren zu 100% an der grundbesitzhaltenden T-GmbH beteiligt. Ein Teilbetrieb, zu dem auch das Grundstück gehört, soll auf die neu zu gründende T₂-GmbH ausgegliedert werden, deren Anteile M zu 100% halten soll (Ausgliederung zur Neugründung).



Lösung: Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Vorgang nicht begünstigt: Da die T₂-GmbH erst im Zuge der Ausgliederung zur Neugründung zur Entstehung gelangt, ist ausgeschlossen, dass die M hieran über einen Zeitraum von fünf Jahren vor der Umwandlung mindestens 95% der Anteile hält.

Beispiel 2: Die Muttergesellschaft M ist jeweils seit fünf Jahren zu 100% an der grundbesitzhaltenden T₁-GmbH und an der T₂-GmbH beteiligt. Die T₁-GmbH soll auf die T₂-GmbH verschmolzen werden.



Lösung: Die Verschmelzung ist bei wortlautgetreuer Auslegung des § 6 a GrEStG nicht grunderwerbsteuerneutral möglich, da die T₁-GmbH infolge der Verschmelzung erlischt, weshalb in Bezug hierauf die fünfjährige Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden kann.

55 Gegen eine solche Einschränkung wird im ganz überwiegenden Schrifttum geltend gemacht, dass sie über den **Sinn und Zweck** der Vor- und Nachbehaltensfristen, typisierend Missbräuche zu verhindern, hinausreiche. Auch lasse sich der Gesetzesbegründung (Begründung Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, 10) entnehmen, dass der Gesetzgeber aus Gründen des

Gemeinwohls sämtliche Umstrukturierungen nach § 1 I Nr. 1–3 UmwG begünstigen wollte. Es besteht deshalb kein Anhaltspunkt für die Annahme, der Gesetzgeber habe sämtliche Umwandlungen zur Neugründung von den Vergünstigungen des § 6 a GrEStG ausschließen wollen (*Rödter/Schönfeld DStR* 2010, 415/416). Die Vorschrift ist daher **einschränkend** dahingehend **auszulegen**, dass in den Fällen, in denen eine Missbrauchsgestaltung objektiv ausgeschlossen ist, das Fristerfordernis ab bzw. bis zu dem Zeitpunkt, in dem ein Missbrauch ausgeschlossen ist, entfällt (*Neitz/Lange Ubg* 2010, 17/27; *Detmeyer/Geibel NWB* 2010, 582/592, 594; *Rödter/Schönfeld DStR* 2010, 415/416; aA *Pahlke* in *Pahlke § 6 a GrEStG Anm.* 25 f.). Eine solche teleologische Reduktion findet ihre Entsprechung in den Regelungen der §§ 5 III, 6 IV GrEStG (vgl. dazu koord. Ländererlass des SenFin. Berlin v. 25. 5. 2009 III C-S 4514-2/2008, 1313). Dies ist auch vor dem Hintergrund dessen gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Begünstigung nach § 6 a GrEStG als Teil des dem GrEStG innewohnenden Systems verstanden wissen will, wie es in §§ 5, 6 GrEStG zum Ausdruck komme (Begründung Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, 10).

c) Berechnung der Vor- und Nachbehaltensfrist

Der Rechtsvorgang in diesem Sinne ist die Eintragung des Umwandlungs- 56
vorgangs im Handelsregister (*Weilbach* in *Dietz/Weilbach/Baumann § 6 a GrEStG Anm.* 30). Auf den – ggf. rückbezogenen – Zeitpunkt der Umwandlung selbst kommt es nicht an (*Detmeyer/Geibel NWB* 2010, 582/594). Die Berechnung der Fristen richtet sich nach § 108 AO iVm §§ 186 ff. BGB.

§ 6 a GrEStG kennt **keinen Objektverbrauch**. Dies bedeutet, dass § 6 a 57
GrEStG in Bezug auf dasselbe Grundstück mehrfach anwendbar ist, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind (*Wälzholz GmbH-StB* 2010, 108/114).

d) Folgen eines Verstoßes gegen die Fristeinhaltung

Der Verstoß gegen die Behaltensfrist führt zu einem rückwirkenden Ereignis 58
iSv § 175 I 1 Nr. 1 AO und damit zum nachträglichen Wegfall der Vergünstigung. Es bleibt abzuwarten, ob Rechtsprechung und Finanzverwaltung wie im Rahmen von § 5 III GrEStG eine Ausnahme für den Fall anerkennen, dass der Verstoß gegen die Behaltensfrist seinerseits auf einem grunderwerbsteuerbaren Vorgang beruht (*Wälzholz GmbH-StB* 2010, 108/114).

4. Übergangsregelung

§ 6 a GrEStG findet gem. § 23 VIII GrEStG auf Erwerbsvorgänge, die nach 59
dem 31. 12. 2009 verwirklicht worden sind, Anwendung. Entscheidend ist der Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister.

5. Anzeigepflicht

Gem. § 19 II Nr. 4 a GrEStG hat der Steuerschuldner dem zuständigen 60
Finanzamt alle Änderungen der Beherrschungsverhältnisse anzuzeigen. Die Vorschrift wird im Schrifttum zurecht dahingehend einschränkend ausgelegt, dass nur solche Änderungen anzuzeigen sind, infolge derer ein Beherr-

schungsverhältnis erlischt (*Detzmeier/Geibel NWB 2010, 582/595; Wälzholz GmbH-StB 2010, 108/114*). Dies betrifft insbesondere Änderungen des Beherrschungsverhältnisses während der Nachbehaltensfrist.

Der Verstoß gegen die Anzeigepflicht hat die Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist zur Folge (§ 19 V GrEStG, § 170 II 1 Nr. 1 AO) und kann außerdem steuerstrafrechtliche Konsequenzen (§§ 369 ff. AO) nach sich ziehen (*Detzmeier/Geibel NWB 2010, 582/595*).

§ 27 Anwendungsvorschriften

[Abs. (1) bis (9) unverändert, Abs. (10) wurde angefügt]

(10) § 2 Absatz 4 Satz 1, § 4 Absatz 2 Satz 2, § 9 Satz 3, § 15 Absatz 3 und § 20 Absatz 9 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) sind erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, deren steuerlicher Übertragungstichtag in einem Wirtschaftsjahr liegt, für das § 4 h Absatz 1, 4 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) erstmals anzuwenden ist.

Die Änderungen in §§ 2 IV 1, 4 II 2, 15 III, 20 IX resultieren aus der Umformulierung des § 4 h EStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (BGBl. I 2009, 3950), dort wird das „verrechenbare EBITDA“, der „EBITDA-Vortrag“ und der „Zinsvortrag“ iSd § 4 h EStG definiert. Diese neuen Begriffe werden in das UmwStG übernommen, zu den Einzelheiten siehe die Ergänzungskommentierung zu den vorgenannten Vorschriften.

Die Erweiterung des Verweises in § 9 S 3 auf § 2 III und IV holt das Versäumnis nach, dass es bei Einführung des § 2 IV durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794) unterblieben war, die Anwendung des § 2 IV auch auf den Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft zu erstrecken. Ob es eines solchen Verweises – jedenfalls für Inlandsformwechsel – überhaupt bedurfte, kann jedoch bezweifelt werden, weil § 2 I und II unzweifelhaft, auch ohne dass es eines Verweises in § 9 bedarf, für einen solchen Formwechsel gilt. Hingegen zielte § 2 III auf „weiße Einkünfte“ bei Auslandsumwandlungen (s. § 9 Anm. 5) und hat deshalb einen anderen Regelungsgegenstand als Abs. 4.

Durch Abs. 10 ist jedoch gesetzlich entschieden, dass § 9 S 3 mit dem erweiterten Verweis auf § 2 IV erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden ist, deren steuerlicher Übertragungstichtag in einem Wirtschaftsjahr liegt, für das § 4 h I, IV 1 und V 1, 2 EStG idF des Gesetzes vom 22. 12. 2009 (BGBl. I 2009, 3950) erstmals anzuwenden ist. Gleiches gilt für §§ 2 IV 1, 4 II 2, 15 III und 20 IX.

Nach § 52 XII d 4 EStG ist § 4 h I, IV 1 und V 1, 2 EStG idF des Gesetzes vom 22. 12. 2009 erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2009 enden; also bei kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahren für das Jahr 2010. Bei kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahren führt eine steuerliche Rückwirkung auf den 31. 12. 2009 somit noch nicht zur Anwendung der neuen Regelungen.

Auf Antrag kann der Steuerpflichtige das verrechenbare EBITDA des ersten Geschäftsjahrs, das nach dem 31. 12. 2009 endet, um EBITDA-Vorträge der Wirtschaftsjahre erhöhen, die nach dem 31. 12. 2006 beginnen und vor dem 1. 1. 2010 enden, § 52 XII d 5 EStG. Dann sind aber die §§ 2 IV 1, 4 II 2, 9 S 3, 15 III und 20 IX sinngemäß auch auf das erhöhte verrechenbare EBITDA anzuwenden.

Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat

Vom 19. Oktober 2009 (ABl. EG Nr. L 310 S. 34)

Kapitel I. Allgemeine Vorschriften

Art. 1 [Anwendungsbereich] Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie auf folgende Vorgänge an:

- a) Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind;
- b) Verlegungen des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE) im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)¹⁾ oder einer Europäischen Genossenschaft (SCE) im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE)²⁾ von einem Mitgliedstaat in einen anderen.

Art. 2 [Definitionen] Im Sinne dieser Richtlinie ist

- a) „Fusion“ der Vorgang, durch den
 - i) eine oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
 - ii) zwei oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der neuen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;

¹⁾ **Amtl. Anm.:** ABl. L 294 vom 10. 11. 2001, S. 1.

²⁾ **Amtl. Anm.:** ABl. L 207 vom 18. 8. 2003, S. 1.

- iii) eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt;
- b) „Spaltung“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf zwei oder mehr bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt; letztere darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
- c) „Abspaltung“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne sich aufzulösen, einen oder mehrere Teilbetriebe auf eine oder mehr bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt, wobei mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben muss; die Zuzahlung darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
- d) „Einbringung von Unternehmensteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt;
- e) „Austausch von Anteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine Beteiligung, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, oder – sofern sie die Mehrheit der Stimmrechte bereits hält – eine weitere Beteiligung dadurch erwirbt, dass die Gesellschafter der anderen Gesellschaft im Austausch für ihre Anteile am Gesellschaftskapital der erwerbenden Gesellschaft und gegebenenfalls eine bare Zuzahlung erhalten; letztere darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines Nennwerts – des rechnerischen Werts der im Zuge des Austauschs ausgegebenen Anteile nicht überschreiten;
- f) „einbringende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt;
- g) „übernehmende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt;
- h) „erworbene Gesellschaft“ die Gesellschaft, an der beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erworben wurde;
- i) „erwerbende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erwirbt;
- j) „Teilbetrieb“ 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;
- k) „Sitzverlegung“ der Vorgang, durch den eine SE oder eine SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, ohne dass dies zu ihrer Auflösung oder zur Gründung einer neuen juristischen Person führt.

Art. 3 [Begriff der Gesellschaft] Im Sinne dieser Richtlinie ist eine „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ jede Gesellschaft,

- a) die eine der im Anhang I Teil A aufgeführten Formen aufweist;
- b) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Mitgliedstaate ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird; und
- c) die ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der in Anhang I Teil B aufgeführten Steuern oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

Kapitel II. Regeln für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen

Art. 4 [Stille Reserven] (1) Die Fusion, Spaltung oder Abspaltung darf keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt.

(2) Für die Zwecke dieses Artikels gilt als

- a) „steuerlicher Wert“ der Wert, auf dessen Grundlage ein etwaiger Gewinn oder Verlust für die Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns der einbringenden Gesellschaft ermittelt worden wäre, wenn das Aktiv- und Passivvermögen gleichzeitig mit der Fusion, Spaltung oder Abspaltung, aber unabhängig davon, veräußert worden wäre;
- b) „übertragenes Aktiv- und Passivvermögen“ das Aktiv- und Passivvermögen der einbringenden Gesellschaft, das nach der Fusion, Spaltung oder Abspaltung tatsächlich einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet wird und zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebsstätte beiträgt.

(3) Findet Absatz 1 Anwendung und betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde einbringende Gesellschaft aufgrund seiner Beurteilung ihrer juristischen Merkmale, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent und besteuert daher die Gesellschafter nach ihrem Anteil an den ihnen zuzurechnenden Gewinnen der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt der Zurechnung, so besteuert dieser Mitgliedstaat Veräußerungsgewinne, die sich aus der Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert des eingebrachten Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergeben, nicht.

(4) Die Absätze 1 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn die übernehmende Gesellschaft neue Abschreibungen und spätere Wertsteigerungen oder Wertminderungen des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens so berechnet, wie die einbringende Gesellschaft sie ohne die Fusion, Spaltung oder Abspaltung berechnet hätte.

(5) Darf die übernehmende Gesellschaft nach dem Recht des Mitgliedstaats der einbringenden Gesellschaft neue Abschreibungen und spätere Wertsteigerungen oder Wertminderungen des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens abweichend von Absatz 4 berechnen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf das Vermögen, für das die übernehmende Gesellschaft von diesem Recht Gebrauch macht.

Art. 5 [Rückstellungen, Rücklagen] Die Mitgliedstaaten treffen die notwendigen Regelungen, damit die von der einbringenden Gesellschaft unter völliger oder teilweiser Steuerbefreiung zulässigerweise gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen – soweit sie nicht von Betriebsstätten im Ausland stammen – unter den gleichen Voraussetzungen von den im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen werden können, wobei die übernehmende Gesellschaft in die Rechte und Pflichten der einbringenden Gesellschaft eintritt.

Art. 6 [Übernahme von Verlusten] Wenden die Mitgliedstaaten für den Fall, dass die in Artikel 1 Buchstabe a genannten Vorgänge zwischen Gesellschaften des Mitgliedstaats der einbringenden Gesellschaft erfolgen, Vorschriften an, die die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die übernehmende Gesellschaft gestatten, so dehnen sie diese Vorschriften auf die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft aus.

Art. 7 [Kapitalbeteiligung] (1) Wenn die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung besitzt, so unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.

(2) Die Mitgliedstaaten können von Absatz 1 abweichen, wenn der Anteil der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft weniger als 15% beträgt.

Ab 1. Januar 2009 beträgt der Mindestanteil 10%.

Art. 8 [Zuteilung von Kapitalanteilen] (1) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund einer Fusion, einer Spaltung oder des Austauschs von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen.

(2) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft aufgrund einer Abspaltung darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen.

(3) Betrachtet ein Mitgliedstaat einen Gesellschafter aufgrund seiner Beurteilung von dessen juristischen Merkmalen, die sich aus dem Recht, nach dem dieser gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent und besteuert daher die an diesem Gesellschafter beteiligten Personen nach ihrem Anteil an den ihnen zuzurechnenden Gewinnen des Gesellschafters im Zeitpunkt der Zurechnung, so besteuert dieser Mitgliedstaat den Veräußerungsgewinn dieser Personen aus der Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an den Gesellschafter nicht.

(4) Die Absätze 1 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den in Tausch gegebenen Anteilen unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch der Anteile beigemessen war.

(5) Die Absätze 2 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter der Summe der erworbenen Anteile und seiner Anteile an der einbringenden Gesellschaft keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den Anteilen an der einbringenden Gesellschaft unmittelbar vor der Abspaltung beigemessen war.

(6) Die Anwendung der Absätze 1, 2 und 3 hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.

(7) Für die Zwecke dieses Artikels ist der „steuerliche Wert“ der Wert, auf dessen Grundlage ein etwaiger Gewinn oder Verlust für die Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns eines Gesellschafters ermittelt würde.

(8) Darf ein Gesellschafter nach dem Recht seines Wohnsitzstaats oder Sitzstaats eine von den Absätzen 4 und 5 abweichende steuerliche Behandlung wählen, so finden die Absätze 1, 2 und 3 keine Anwendung auf die Anteile, für die der Gesellschafter von diesem Recht Gebrauch macht.

(9) Die Absätze 1, 2 und 3 hindern die Mitgliedstaaten nicht, eine bare Zuzahlung aufgrund einer Fusion, einer Spaltung, einer Abspaltung oder eines Austausches von Anteilen an die Gesellschafter zu besteuern.

Art. 9 [Regeln für die Einbringung von Unternehmensteilen] Die Artikel 4, 5 und 6 gelten entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.

Kapitel III. Sonderfall der Einbringung einer Betriebsstätte

Art. 10 [Sonderfall der Einbringung einer Betriebsstätte] (1) Wenn sich unter den bei einer Fusion, Spaltung, Abspaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat als dem der einbringenden Gesellschaft liegende Betriebsstätte befindet, so verzichtet der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft endgültig auf seine Rechte zur Besteuerung dieser Betriebsstätte.

Der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft kann bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns dieser Gesellschaft frühere Verluste dieser Betriebsstätte, die von dem in diesem Mitgliedstaat steuerbaren Gewinn der Gesellschaft abgezogen wurden und noch nicht ausgeglichen worden sind, hinzurechnen.

Der Mitgliedstaat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und der Mitgliedstaat der übernehmenden Gesellschaft wenden auf diese Einbringung die Bestimmungen dieser Richtlinie an, als ob der Mitgliedstaat der Betriebsstätte mit dem Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft identisch wäre.

Dieser Absatz gilt auch für den Fall, dass die Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat gelegen ist, in dem die übernehmende Gesellschaft ansässig ist.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft, sofern er ein System der Weltgewinnbesteuerung anwendet, berechtigt, die durch die Fusion, Spaltung, Abspaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen entstehenden Veräußerungsgewinne der Betriebsstätte zu besteuern, vorausgesetzt, er rechnet die Steuer, die ohne die Bestimmungen dieser Richtlinie auf diese Veräußerungsgewinne im Staat der Betriebsstätte erhoben worden wäre, in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrag an, wie wenn diese Steuer tatsächlich erhoben worden wäre.

Kapitel IV. Sonderfall steuerlich transparenter Gesellschaften

Art. 11 [Sonderfall steuerlich transparenter Gesellschaften] (1) Betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde einbringende oder erworbene Gesellschaft aufgrund seiner Beurteilung ihrer juristischen Merkmale, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent, so ist er berechtigt, die Bestimmungen dieser Richtlinie bei der Besteuerung der Veräußerungsgewinne eines unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters dieser Gesellschaft nicht anzuwenden.

(2) Macht ein Mitgliedstaat von seinem Recht gemäß Absatz 1 Gebrauch, so rechnet er die Steuer, die ohne die Bestimmungen dieser Richtlinie auf die

Veräußerungsgewinne der steuerlich transparenten Gesellschaft erhoben worden wäre, in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrag an, wie wenn diese Steuer tatsächlich erhoben worden wäre.

(3) Betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde übernehmende oder erwerbende Gesellschaft aufgrund seiner Beurteilung ihrer juristischen Merkmale, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent, so ist er berechtigt, Artikel 8 Absätze 1, 2 und 3 nicht anzuwenden.

(4) Betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde übernehmende Gesellschaft aufgrund seiner Beurteilung ihrer juristischen Merkmale, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent, so kann er jedem unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter die gleiche steuerliche Behandlung zuteil werden lassen, wie wenn die übernehmende Gesellschaft in seinem Gebiet ansässig wäre.

Kapitel V. Regeln für die Sitzverlegung einer SE oder einer SCE

Art. 12 [Sitzverlegung einer SE/SCE, Besteuerung des Veräußerungsgewinns] (1) Wenn

- a) eine SE oder SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt, oder
- b) eine SE oder SCE, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, infolge der Verlegung ihres Sitzes von diesem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ihren Steuersitz in diesem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat ansässig wird,

darf diese Verlegung des Sitzes oder die Aufgabe des Steuersitzes in dem Mitgliedstaat, aus dem der Sitz verlegt wurde, keine Besteuerung des nach Artikel 4 Absatz 1 berechneten Veräußerungsgewinns aus dem Aktiv- und Passivvermögen einer SE oder SCE auslösen, das in der Folge tatsächlich einer Betriebsstätte der SE bzw. der SCE in dem Mitgliedstaat, von dem der Sitz verlegt wurde, zugerechnet bleibt, und das zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses beiträgt.

(2) Absatz 1 findet nur dann Anwendung, wenn die SE bzw. die SCE neue Abschreibungen und spätere Wertsteigerungen oder Wertminderungen des Aktiv- und Passivvermögens, das tatsächlich dieser Betriebsstätte zugerechnet bleibt, so berechnet, als habe keine Sitzverlegung stattgefunden, oder als habe die SE oder SCE ihren steuerlichen Sitz nicht aufgegeben.

(3) Darf die SE bzw. die SCE nach dem Recht des Mitgliedstaats, aus dem der Sitz verlegt wurde, neue Abschreibungen oder spätere Wertsteigerungen oder Wertminderungen des in jenem Mitgliedstaat verbleibenden Aktiv- und Passivvermögens abweichend von Absatz 2 berechnen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf das Vermögen, für das die Gesellschaft von diesem Recht Gebrauch macht.

Art. 13 [Sitzverlegung einer SE/SCE; Bildung von Rückstellungen, Rücklagen] (1) Wenn

- a) eine SE oder SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt oder
- b) eine SE oder SCE, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, infolge der Verlegung ihres Sitzes von diesem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ihren Steuersitz in diesem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat ansässig wird,

treffen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass Rückstellungen und Rücklagen, die von der SE oder SCE vor der Verlegung des Sitzes ordnungsgemäß gebildet wurden und ganz oder teilweise steuerbefreit sind sowie nicht aus Betriebsstätten im Ausland stammen, von einer Betriebsstätte der SE oder SCE im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, von dem der Sitz verlegt wurde, mit der gleichen Steuerbefreiung übernommen werden können.

(2) Insofern als eine Gesellschaft, die ihren Sitz innerhalb des Hoheitsgebietes eines Mitgliedstaats verlegt, das Recht hätte, steuerlich noch nicht berücksichtigte Verluste vor- oder rückzutragen, gestattet der betreffende Mitgliedstaat auch der in seinem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätte der SE oder SCE, die ihren Sitz verlegt, die Übernahme der steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste der SE bzw. der SCE, vorausgesetzt, die Vor- oder Rückübertragung der Verluste wäre für ein Unternehmen, das weiterhin seinen Sitz oder seinen steuerlichen Sitz in diesem Mitgliedstaat hat, zu vergleichbaren Bedingungen möglich gewesen.

Art. 14 [Sitzverlegung einer SE/SCE, Besteuerung des Veräußerungsgewinns] (1) Die Verlegung des Sitzes einer SE bzw. einer SCE darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns der Gesellschafter auslösen.

(2) Die Anwendung des Absatzes 1 hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile am Gesellschaftskapital der ihren Sitz verlegenden SE bzw. SCE zu besteuern.

Kapitel VI. Schlussbestimmungen

Art. 15 [Versagungsgründe] (1) Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Artikel 4 bis 14 ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn eine der in Artikel 1 genannten Vorgänge

- a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat; vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn der Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht;
- b) dazu führt, dass eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die bis zu dem Vorgang bestehende Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht mehr erfüllt.

(2) Absatz 1 Buchstabe b ist so lange und so weit anwendbar, wie auf die von dieser Richtlinie erfassten Gesellschaften keine Vorschriften des Gemeinschaftsrechts anwendbar sind, die gleichwertige Bestimmungen über die Vertretung der Arbeitnehmer in den Gesellschaftsorganen enthalten.

Art. 16 [Umsetzungsfrist] Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Art. 17 [RL 90/434/EWG] Die Richtlinie 90/434/EWG, in der Fassung der in Anhang II Teil A aufgeführten Rechtsakte, wird unbeschadet der Verpflichtung der Mitgliedstaaten hinsichtlich der in Anhang II Teil B genannten Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht und für die Anwendung aufgehoben.

Bezugnahmen auf die aufgehobene Richtlinie gelten als Bezugnahmen auf die vorliegende Richtlinie und sind nach Maßgabe der Entsprechungstabelle in Anhang III zu lesen.

Art. 18 [Inkrafttreten] Diese Richtlinie tritt am zwangigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union in Kraft.

Art. 19 [Adressat] Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Anhang I

Teil A

Liste der Gesellschaften im Sinne von Artikel 3 Buchstabe a

- a) Die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 und der Richtlinie 2001/86/EG des Rates vom 8. Oktober 2001 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Gesellschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer¹⁾) gegründeten Gesellschaften (SE) sowie die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 und der Richtlinie 2003/72/EG des Rates vom 22. Juli 2003 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Genossenschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer²⁾) gegründeten Genossenschaften (SCE);
- b) die Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“/„naamloze vennootschap“, „société en commandite par actions“/„commanditaire vennootschap op aandelen“, „société privée à responsabilité limitée“/„besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative à responsabilité limitée“/„coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative à responsabilité illimitée“/„coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid“, „société en nom collectif“/„vennootschap onder firma“, „société en commandite simple“/„gewone commanditaire vennootschap“, öffentliche Unternehmen, die eine der genannten Rechtsformen angenommen haben und andere nach belgischem Recht gegründete Gesellschaften, die der belgischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- c) Gesellschaften bulgarischen Rechts mit der Bezeichnung: „събирателното дружество“, „командитното дружество“, „дружеството с ограничена отговорност“, „акционерното дружество“, „командитното дружество с акции“, „кооперации“, „кооперативни съюзи“ und „държавни предприятия“, die nach bulgarischem Recht gegründet wurden und gewerbliche Tätigkeiten ausüben;
- d) die Gesellschaften tschechischen Rechts mit der Bezeichnung „akciová společnost“ und „společnost s ručením omezeným“;
- e) die Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung „aktieselskab“ und „anpartsselskab“; weitere nach dem Körperschaftsteuergesetz steuerpflichtige Unternehmen, soweit ihr steuerbarer Gewinn nach den allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen für „aktieselskaber“ ermittelt und besteuert wird;
- f) die Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“, „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ und andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen;
- g) die Gesellschaften estnischen Rechts mit der Bezeichnung „täisühing“, „usaldusühing“, „osäühing“, „aktsiaselts“ und „tulundusühistu“;
- h) nach irischem Recht gegründete oder eingetragene Gesellschaften, gemäß dem Industrial and Provident Societies Act eingetragene Körperschaften, gemäß den Building Societies

¹⁾ **Amtl. Anm.:** ABl. L 294 vom 10. 11. 2001, S. 22.

²⁾ **Amtl. Anm.:** ABl. L 207 vom 18. 8. 2003, S. 25.

ACTS gegründete „building societies“ und „trustee savings banks“ im Sinne des Trustee Savings Banks Act von 1989;

- i) die Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung „ανώνυμη εταιρεία“ und „εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (E.I.L.E.)“;
- j) die Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria por acciones“ und „sociedad de responsabilidad limitada“ sowie die öffentlich-rechtlichen Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- k) die Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“, „société en commandite par actions“ und „société à responsabilité limitée“, „sociétés par actions simplifiées“, „sociétés d'assurances mutuelles“, „caisses d'épargne et de prévoyance“, „sociétés civiles“, die automatisch der Körperschaftsteuer unterliegen, „coopératives“, „unions de coopératives“, die öffentlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen und andere nach französischem Recht gegründete Gesellschaften, die der französischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- l) die Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“, „società cooperative“, „società di mutua assicurazione“ sowie öffentliche und private Körperschaften, deren Tätigkeit ganz oder überwiegend handelsgewerblicher Art ist;
- m) die nach zyprischem Recht gegründeten Gesellschaften: „εταιρείες“ gemäß der Begriffsbestimmung in den Einkommensteuergesetzen;
- n) die Gesellschaften lettischen Rechts mit der Bezeichnung „akciju sabiedrība“ und „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- o) die nach litauischem Recht gegründeten Gesellschaften;
- p) die Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „société coopérative“, „société coopérative organisée comme une société anonyme“, „association d'assurances mutuelles“, „association d'épargne-pension“, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public“ sowie andere nach luxemburgischem Recht gegründete Gesellschaften, die der luxemburgischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- q) die Gesellschaften ungarischen Rechts mit der Bezeichnung „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „résztvénytársaság“, „egyesülés“, „közhasznú társaság“ und „szövetkezet“;
- r) die Gesellschaften maltesischen Rechts mit der Bezeichnung „Kumpaniji ta' Responsabilita Limitata“ und „Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet“;
- s) die Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „open commanditaire vennootschap“, „coöperatie“, „onderlinge waarborgmaatschappij“, „fonds voor gemene rekening“, „vereniging op coöperatieve grondslag“ und „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt“ sowie andere nach niederländischem Recht gegründete Gesellschaften, die der niederländischen Körperschaftsteuer unterliegen;
- t) die Gesellschaften österreichischen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ und „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“;
- u) die Gesellschaften polnischen Rechts mit der Bezeichnung „spółka akcyjna“ und „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“;
- v) die nach portugiesischem Recht gegründeten Handelsgesellschaften und zivilrechtlichen Handelsgesellschaften sowie andere nach portugiesischem Recht gegründete juristische Personen, die Industrie- oder Handelsunternehmen sind;
- w) Gesellschaften rumänischen Rechts mit der Bezeichnung „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“ und „societăți cu răspundere limitată“;
- x) die Gesellschaften slowenischen Rechts mit der Bezeichnung „delnika družba“, „komanditna družba“ und „družba z omejeno odgovornostjo“;
- y) die Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“ und „komanditná spoločnosť“;
- z) die Gesellschaften finnischen Rechts mit der Bezeichnung „osakeyhtiö“, „aktiebolag“, „osuskunta“, „andelslag“, „säästöpankki“, „sparbank“ und „vakuutusyhtiö“, „försäkringsbolag“;

- aa) die Gesellschaften schwedischen Rechts mit der Bezeichnung „aktiebolag“, „bankaktiebolag“, „försäkringsaktiebolag“, „ekonomiska föreningar“, „sparbanker“, „ömsesidiga försäkringsbolag“;
- ab) die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften.

Teil B

Liste der Steuern im Sinne von Artikel 3 Buchstabe c

- vennootschapsbelasting/impôt des sociétés in Belgien,
- korporativen danék in Bulgarien,
- dan z příjmů právnických osob in der Tschechischen Republik,
- selskabsskat in Dänemark,
- Körperschaftsteuer in Deutschland,
- tulumaks in Estland,
- corporation tax in Irland,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα in Griechenland,
- impuesto sobre sociedades in Spanien,
- impôt sur les sociétés in Frankreich,
- imposta sul reddito delle società in Italien,
- φόρος εισοδήματος in Zypern,
- uzņēmumu ienākuma nodoklis in Lettland,
- pelno mokeskis in Litauen,
- impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
- társasági adó in Ungarn,
- taxxa fuq l-income in Malta,
- vennootschapsbelasting in den Niederlanden,
- Körperschaftsteuer in Österreich,
- podatek dochodowy od osób prawnych in Polen,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas in Portugal,
- impozit pe profit in Rumänien,
- davek od dobička pravnih oseb in Slowenien,
- dan z príjmov právnických osôb in der Slowakei,
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund in Finnland,
- statlig inkomstskatt in Schweden,
- corporation tax im Vereinigten Königreich.

Anhang II

Teil A

Aufgehobene Richtlinie mit Liste ihrer nachfolgenden Änderungen (gemäß Artikel 17)

- Richtlinie 90/434/EWG des Rates
(ABl. L 225 vom 20. 8. 1990, S. 1).
- Beitrittsakte von 1994 Anhang I Nr. XI. B. I.2
(ABl. C 241 vom 29. 8. 1994, S. 196).
- Beitrittsakte von 2003 Anhang II Nr. 9.7
(ABl. L 236 vom 23. 9. 2003, S. 559).
- Richtlinie 2005/19/EG des Rates
(ABl. L 58 vom 4. 3. 2005, S. 19).
- Richtlinie 2006/98/EG des Rates
(ABl. L 363 vom 20. 12. 2006, S. 129).

nur Nummer 6 des Anhangs

Teil B
Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht und für die
Anwendung (gemäß Artikel 17)

Richtlinie	Umsetzungsfrist	Datum der Anwendung
90/434/EWG	1. Januar 1992	1. Januar 1993 ¹⁾
2005/19/EG	1. Januar 2006 ²⁾	–
	1. Januar 2007 ³⁾	
2006/98/EG	1. Januar 2007	–

Anhang III
Entsprechungstabelle

Richtlinie 90/434/EWG	Vorliegende Richtlinie
<i>Artikel 1</i>	<i>Artikel 1</i>
Artikel 2 Buchstabe a erster Gedankenstrich	Artikel 2 Buchstabe a Ziffer i
Artikel 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich	
Artikel 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich	Artikel 2 Buchstabe a Ziffer ii
Artikel 2 Buchstabe b	Artikel 2 Buchstabe a Ziffer iii
Artikel 2 Buchstabe ba	Artikel 2 Buchstabe b
Artikel 2 Buchstabe c	Artikel 2 Buchstabe c
Artikel 2 Buchstabe d	Artikel 2 Buchstabe d
Artikel 2 Buchstabe e	Artikel 2 Buchstabe e
Artikel 2 Buchstabe f	Artikel 2 Buchstabe f
Artikel 2 Buchstabe g	Artikel 2 Buchstabe g
Artikel 2 Buchstabe h	Artikel 2 Buchstabe h
Artikel 2 Buchstabe i	Artikel 2 Buchstabe i
Artikel 2 Buchstabe j	Artikel 2 Buchstabe j
Artikel 3 Buchstabe a	Artikel 2 Buchstabe k
Artikel 3 Buchstabe b	Artikel 3 Buchstabe a
Artikel 3 Buchstabe c einleitender Satz zu Absätzen 1 und 2	Artikel 3 Buchstabe b
Artikel 3 Buchstabe c Absatz 1 erster bis siebenundzwanzigster Gedankenstrich	Artikel 3 Buchstabe c
Artikel 4 Absatz 1 Unterabsatz 1	Anhang I Teil B
Artikel 4 Absatz 1 Unterabsatz 2	Artikel 4 Absatz 1
Artikel 4 Absatz 2	Artikel 4 Absatz 2
Artikel 4 Absatz 3	Artikel 4 Absatz 3
Artikel 4 Absatz 4	Artikel 4 Absatz 4
Artikel 5 und 6	Artikel 4 Absatz 5
Artikel 7 Absatz 1	Artikel 5 und 6
Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 1	Artikel 7 Absatz 1
Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 2 Satz 1	Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 1
Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 2 Satz 2	–
Artikel 8, 9 und 10	Artikel 7 Absatz 2 Unterabsatz 2
Artikel 10 a	Artikel 8, 9 und 10
	<i>Artikel 11</i>

¹⁾ **Amtl. Anm.:** Betrifft ausschließlich die Portugiesische Republik.

²⁾ **Amtl. Anm.:** Bezüglich der in Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie genannten Bestimmungen.

³⁾ **Amtl. Anm.:** Bezüglich der in Artikel 2 Absatz 2 der Richtlinie genannten Bestimmungen.

Richtlinie 90/434/EWG	Vorliegende Richtlinie
Artikel 10 b	<i>Artikel 12</i>
Artikel 10 c	<i>Artikel 13</i>
Artikel 10 d	<i>Artikel 14</i>
<i>Artikel 11</i>	<i>Artikel 15</i>
Artikel 12 Absatz 1	–
Artikel 12 Absatz 2	–
Artikel 12 Absatz 3	<i>Artikel 16</i>
–	<i>Artikel 17</i>
–	<i>Artikel 18</i>
<i>Artikel 13</i>	<i>Artikel 19</i>
Anhang	Anhang I Teil A
–	Anhang II
–	Anhang III

Anmerkungen

Die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990, die sog. Fusionsrichtlinie, wurde mehrfach und erheblich geändert, zuletzt durch die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 4. März 2005, durch welche Regelungen zur Verlegung des Sitzes der SE von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat aufgenommen wurden. Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit wurde die Fusionsrichtlinie durch die **Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009** kodifiziert. Die Richtlinie ist am 15. Dezember 2009 in Kraft getreten.

Inhaltliche Änderungen haben sich durch die neue Richtlinie nicht ergeben. Vielmehr wurden die Richtlinien 90/434/EWG und 2005/19/EG zusammengefasst und einige redaktionelle Änderungen in der Nummerierung vorgenommen. Unter anderem wurde die Übersicht über die Gesellschaftsformen, welche „Gesellschaften im Sinne der Fusionsrichtlinie“ enthält, um die Gesellschaftsformen aller neu beigetretenen Mitgliedstaaten (zuletzt Bulgarien und Rumänien) ergänzt. Zudem wurden Regelungen, wie zB die zeitliche Staffelung der Höhe der Mindestbeteiligung in Artikel 7, die aufgrund des Zeitablaufs obsolet geworden sind, gestrichen.

Der Anhang III der Richtlinie enthält eine Synopse, welche tabellarisch die ursprüngliche Nummerierung der Regelungen der neuen Nummerierung gegenüberstellt (Entsprechungstabelle).

Die Umsetzung der in der Fusionsrichtlinie getroffenen Regelungen war bereits zu Beginn des Jahres 2007 erforderlich und ist auch durch die Mitgliedstaaten weitestgehend vollzogen worden. Durch die Kodifizierung ergeben sich für die Mitgliedstaaten keine Besonderheiten oder zu beachtenden Änderungen.