

Friedrich-Alexander-Universität
Erlangen-Nürnberg

Entstrickung und Verstrickung im EStG und KStG

Prof. Dr. Norbert Winkeljohann

9. November 2006

Gliederung

1. Problemstellung bei Entstrickung und Verstrickung
2. Entstrickung und Verstrickung bei Betriebsvermögen natürlicher Personen
3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)
4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

1. Problemstellung bei Entstrickung und Verstrickung

- Definition Entstrickung

Entstrickung:

Vorgänge, bei denen stille Reserven, die dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen, aus der deutschen Besteuerung ausscheiden

1. Problemstellung bei Entstrickung und Verstrickung

- allgemeine Problemstellung bei Entstrickung:
 - Besteuerung von stillen Reserven grds. nur bei deren Realisation durch Umsatzakt möglich (Realisationsprinzip)
 - bei Ausscheiden von stillen Reserven aus der deutschen Besteuerung ohne Realisationsakt (z. B. durch Wohnsitz- oder Sitzverlegung, Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern ins Ausland, Nutzung von Wirtschaftsgütern im Ausland) grds. keine Besteuerung
- **Ausnahmen:**

deutsches Steuerrecht kennt eine Vielzahl von Ersatzrealisations-tatbeständen, z. B. Entnahme, Betriebsaufgabe, finale Entnahmetheorie des Bundesfinanzhofes (BFH), jedoch **keinen zentralen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz**
- **Gefahr für den deutschen Fiskus:** stille Reserven scheiden ohne Besteuerung aus der deutschen Besteuerung aus

1. Problemstellung bei Entstrickung und Verstrickung

- Definition Verstrickung

Verstrickung:

Vorgänge, bei denen stille Reserven, die außerhalb der deutschen Besteuerung gebildet wurden, in die deutsche Besteuerung eintreten

- Problemstellung bei Verstrickung:
 - Bewertung eines Wirtschaftsguts bei Begründung des deutschen Besteuerungsrechts
 - **Gefahr für den Steuerpflichtigen:** Besteuerung von stillen Reserven nach der Verstrickung, an denen Deutschland bis zur Verstrickung kein Besteuerungsrecht besaß, falls der ausländische Staat anlässlich der Überführung des Wirtschaftsguts einen niedrigeren Wert als den gemeinen Wert besteuert (Ausnahmefall)

1. Problemstellung bei Entstrickung und Verstrickung

Neuregelung der Entstrickungs- und Verstrickungskonzeption durch SEStEG

Ziel: Sicherstellung der deutschen Besteuerung bzw. die Abgrenzung des deutschen Steueranspruchs gegenüber dem ausländischen Staat

neue Entstrickungs- und Verstrickungskonzeption differenziert wie folgt:

- Entstrickung und Verstrickung bei Betriebsvermögen von natürlichen Personen
- Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)
- Entstrickung und Verstrickung im Körperschaftsteuergesetz

Gliederung

1. Problemstellung bei Entstrickung und Verstrickung
2. Entstrickung und Verstrickung bei Betriebsvermögen natürlicher Personen
3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)
4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

2. Betriebsvermögen natürlicher Personen

a. Entstrickung:

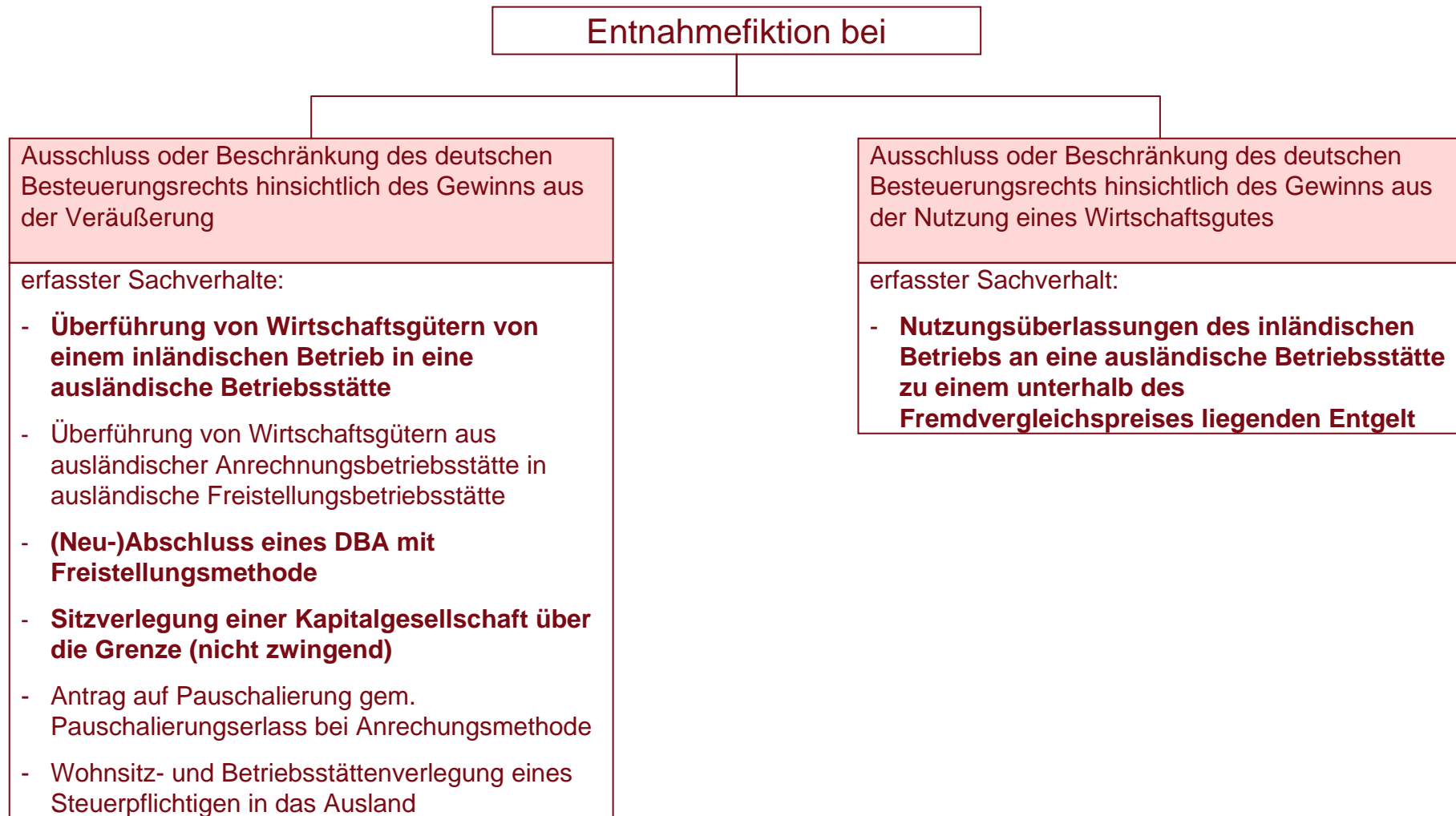
- **§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E:**

*„Einer **Entnahme** für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des **Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts** gleich.“*

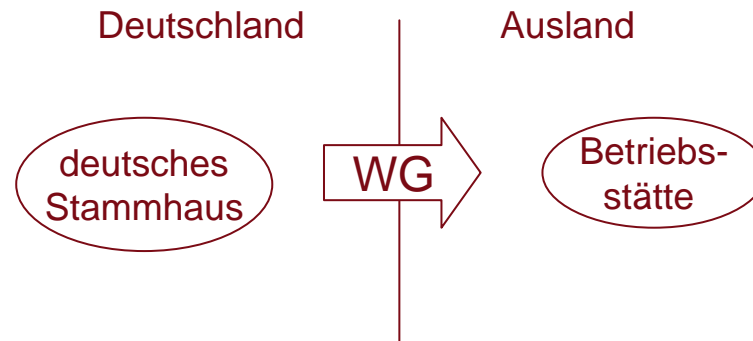
- **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. Halbsatz EStG-E:**

„ ...; in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen.“

a. Entstrickung: Anwendungsbereich - Überblick



b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS



bisherige Rechtslage:

▪ Ausland: DBA mit Freistellungsmethode

- BFH v. 30.5.1972 – VIII R 111/69: finale Entnahmetheorie => Entnahme
- Finanzverwaltung (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076): Aufdeckung der stillen Reserven, aber verzögerte Gewinnrealisierung (Tz. 2.6.1.)

▪ Ausland: DBA mit Anrechnungsmethode

- keine Entnahme mangels finaler Entnahme
- Finanzverwaltung (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze): keine steuerlichen Konsequenzen (Tz. 2.6.1.)

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

geplante Rechtslage:

- **entscheidende Frage: Ausschluss bzw. Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ?**
- **Ausland: DBA mit Freistellungsmethode**
 - internationales Steuerrecht: Anwendung von Art. 7 OECD-MA: Zuordnung der bis zur Überführung entstandenen stillen Reserven zum Stammhaus (funktionale Betrachtungsweise, vgl. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.4.; BFH v. 29.7.1992 – 92 II R 39/89; BFH v. 23.10.1996 – IR 10/96)
 - kein Ausschluss des Besteuerungsrechts hinsichtlich der in Deutschland entstandenen stillen Reserven
 - **aber: Ausschluss** des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der zukünftigen Wertzuwächse
→ wohl ausreichend nach Auffassung des Gesetzgebers

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Beispiel (DBA mit Freistellungsmethode):

Überführung des Wirtschaftsguts in eine “Freistellungs-Betriebsstätte”. Buchwert des überführten Wirtschaftsgutes beträgt 10. Der Verkehrswert (Fremdvergleichspreis) beträgt 100. Nach einem halben Jahr Veräußerung des Wirtschaftsguts aus der Betriebsstätte für 120.

Art. 7 OECD-MA: im Überführungszeitpunkt Bewertung des Wirtschaftsguts mit 100

- Deutschland hat das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven in Höhe von 90
- Betriebsstättenstaat hat das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven in Höhe von 20

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

geplante Rechtslage:

- **Ausland: DBA mit Anrechnungsmethode**
 - **Beschränkung** des deutschen Besteuerungsrechts möglich wegen Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 34c EStG
 - ➔ abstrakte Gefahr der Anrechnung wohl ausreichend für die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nach Auffassung des Gesetzgebers

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Beispiel (DBA mit Anrechnungsmethode):

Überführung des Wirtschaftsguts in eine “Anrechnungs-Betriebsstätte”.
Ausländischer Staat setzt das Wirtschaftsgut mit dem Verkehrswert an. Unmittelbar danach wird das Wirtschaftsgut aus der Betriebsstätte heraus veräußert.

Eine ausländische Steuer, die auf die deutsche Steuer anzurechnen wäre, ergibt sich nicht. Insofern erfolgt kein Ausschluss bzw. keine tatsächliche Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Dennoch wohl nach Auffassung des Gesetzgebers fiktive Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E.

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Vergleich Anwendungsbereich: geplante Rechtslage – bisherige Rechtslage

Aufdeckung der stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte		
	geplante Rechtslage	bisherige Rechtslage
Überführung in Freistellungs-Betriebsstätte	ja	ja*
Überführung in Anrechnungs-Betriebsstätte	ja	nein

* Steuerstundung wegen 1/10-Regelung (vgl. Tz. 2.6.1. der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076)

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Rechtsfolgen im Falle der Überführung:

(nur bei Überführungen in Freistellungs-Betriebsstätten)

Bisherige Rechtslage:

- **BFH:** finale Entnahmetheorie: Entnahme des überführten Wirtschaftsguts zum **Teilwert → Sofortversteuerung**

- **Finanzverwaltung** (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.6.1.):
 - ✓ **Grundsatz:** Sofortversteuerung auf Basis des **Fremdvergleichspreises**
 - ✓ **“Billigkeitsregelung”:** Besteuerung der stillen Reserven erst bei deren Realisation (Korrekturposten), spätestens jedoch nach 10 Jahren.*
 - ✓ **Wahlrecht** des Stpfl. zur Sofortversteuerung oder zur Stundungslösung
 - ✓ bei Wertverlust im Ausland, wohl dennoch Versteuerung der stillen Reserven im Inland

* keine Billigkeitslösung bei Überführung von inländischer Betriebsstätte ins ausländische Stammhaus, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.6.3.

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Rechtsfolgen im Falle der Überführung:

(sowohl bei Überführungen in Freistellungs-Betriebsstätten **als auch** in Anrechnungs-Betriebsstätten)

Geplante Rechtslage:

- **“fiktive” Entnahme zum gemeinen Wert → stets Sofortversteuerung**

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Vergleich Rechtsfolgen: geplante Rechtslage – bisherige Rechtslage

Rechtsfolgen bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte		
	geplante Rechtslage	bisherige Rechtslage
Überführung in Freistellungs-Betriebsstätte	Sofortversteuerung der stillen Reserven	Versteuerung, aber "Billigkeitsregelung"
Überführung in Anrechnungs-Betriebsstätte	Sofortversteuerung der stillen Reserven	

→ erhebliche Verschärfung der bisherigen Rechtslage

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Ausgewählte Problembereiche der Neuregelung:

- **Zulässigkeit einer Sofortversteuerung? (1/2)**
 - Überführungen zwischen inländischen Betriebsstätten zum **Buchwert** möglich
 - Überführungen von inländischer in ausländische Betriebsstätte zukünftig nur zum **gemeinen Wert** möglich
 - ➔ Überführungen ins Ausland werden benachteiligt (diskriminiert)
 - **EuGH (Lasteyrie du Saillant C-9/02, N C-470/04):** Diskriminierung bewirkt Einschränkung der Niederlassungsfreiheit
 - ➔ Verstoß gegen EU-Recht, sofern keine Rechtfertigung gegeben

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

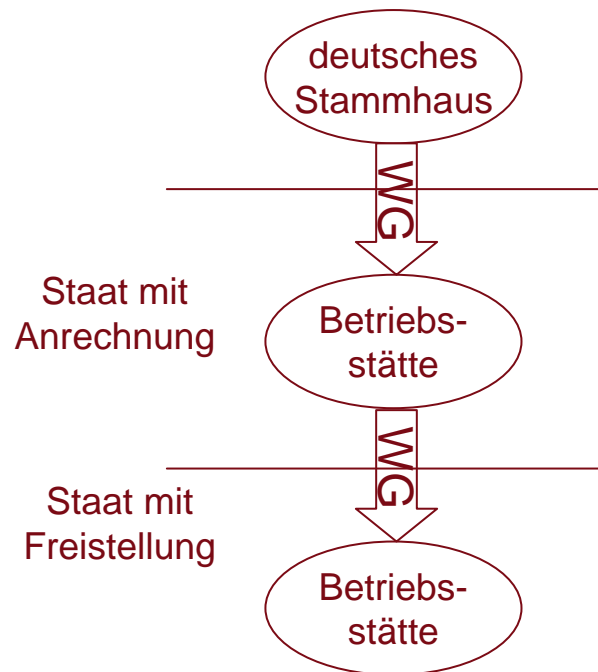
Ausgewählte Problembereiche der Neuregelung:

- **Zulässigkeit einer Sofortversteuerung? (2/2)**
 - Rechtfertigung des Gesetzgebers:
 - ✓ Stundungslösung nicht praktikabel
 - ✓ Einwand:
 - bisherige, in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen vorgesehene Stundungsregelung funktioniert problemlos und wäre gegenüber der Sofortbesteuerung ein milderes Mittel (vgl. auch BR Drucksache 542/06 v. 22.9.06)
 - Amtshilfe- und Beitreibungs-Richtlinie (Richtlinie 77/799/EWG und Richtlinie 76/308/EWG)
 - u.E. keine Rechtfertigung für Sofortversteuerung mit der Folge, dass die Neuregelung gegen geltendes EU-Recht verstößt

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Ausgewählte Problembereiche der Neuregelung:

- Möglichkeit der Mehrfachentstrickung ?



1. Überführung:

- **Beschränkung** des dt. Besteuerungsrechts
→ 1. Entstrickung

2. Überführung:

- **Ausschluss** des dt. Besteuerungsrechts
→ erneute (2.) "Entstrickung" ?
- aber: Entstricktes kann nicht nochmals entstrickt werden
- ggf. nach 1. Entstrickung wieder sofortige Verstrickung ?

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Ausgewählte Problembereiche der Neuregelung:

- **Drohende Doppelbesteuerung ? (1/2)**
 - **Internationales Steuerrecht:**
 - ✓ Ansatz des Fremdvergleichspreises bei Überführung in ausländische Betriebsstätte
 - **Deutsches Steuerrecht:**
 - ✓ (zukünftig) Ansatz des gemeinen Werts bei Überführung in ausländische Betriebsstätte

b. Einzelsachverhalte – Überführung von WG in ausländische BS

Ausgewählte Problembereiche der Neuregelung:

- **Drohende Doppelbesteuerung ? (2/2)**

- **Beispiel:**

Wirtschaftsgut mit einem gemeinen Wert von 100 (Buchwert 50) wird in eine ausländische Betriebsstätte überführt. Der Fremdvergleichspreis beträgt 80. Im Ausland ist das Wirtschaftsgut entsprechend den internationalen Besteuerungsregelungen mit dem Fremdvergleichspreis anzusetzen.

In Deutschland Besteuerung der stillen Reserven in Höhe von 50. Bei Veräußerung durch die Betriebsstätte zu 100 (Verkehrswert) sind im Ausland nochmals 20 zu versteuern.

b. Einzelsachverhalte – Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften über die Grenze

Beispiel:

Im inländischen Betriebsvermögen befinden sich Anteile an einer in Österreich ansässigen GmbH. Diese verlegt ihren Sitz **identitätswahrend** nach Tschechien.

Nach DBA Österreich hat Deutschland das volle Besteuerungsrecht an einem Veräußerungsgewinn aus den Anteilen. Nach dem DBA Tschechien hat auch Tschechien ein Besteuerungsrecht an dem Veräußerungsgewinn. Deutschland muss die in Tschechien erhobene Steuer allerdings anrechnen.

- Sitzverlegung führt nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E in Deutschland zur Aufdeckung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven
- Ausnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG-E: Sitzverlegung einer SE/SCE über die Grenze
 - Besteuerung **sämtlicher** stiller Reserven erst bei tatsächlicher Veräußerung (treaty override)
 - Gefahr der **Doppelbesteuerung** !
- keine Berücksichtigung eines Wertverlustes der Anteile (EuGH v. 21.2.2006 – C 152/03, Rs. Ritter-Coulais)

b. Einzelsachverhalte - (Neu-)Abschluss eines DBA mit Freistellungsmethode

Beispiel:

Die E GmbH & Co. KG hat eine Betriebsstätte in einem Nicht-DBA-Staat. Mit dem Staat wird ein DBA abgeschlossen, welches für Betriebsstätteneinkünfte die Freistellungsmethode vorsieht.

Bisherige Rechtslage:

- **BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74:** keine Realisierung der in den Wirtschaftsgütern der Betriebsstätte enthaltenen stillen Reserven

Geplante Rechtslage:

- Ausschluss des dt. Besteuerungsrechts gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E
- Sofortversteuerung bei Wirksamwerden des DBA (Bewertung zum gemeinen Wert)

Problem: der Steuerpflichtige tätigt eine “fiktive” Entnahme, die er nicht selbst beeinflussen kann

b. Einzelsachverhalte - Nutzungsentnahme

Anwendungsbereich

- Beschränkung bzw. Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Nutzung eines Wirtschaftsguts
- Nutzungsüberlassung erfolgt zum Fremdvergleichspreis (Art. 7 OECD-MA)
 - funktionsgerechte Gewinnabgrenzung gegeben (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2. u. 2.4.)
 - ➔ keine Beschränkung bzw. kein Ausschluss des dt. Besteuerungsrechts
- Nutzungsüberlassung erfolgt zu einem Entgelt unterhalb des Fremdvergleichspreises
 - bis zum Fremdvergleichspreis hätte Deutschland ein Besteuerungsrecht gehabt
 - ➔ Beschränkung / Ausschluss des dt. Besteuerungsrechts

b. Einzelsachverhalte - Nutzungsentnahme

Rechtsfolgen ?

- Wortlaut der Vorschrift nicht eindeutig
- denkbare Rechtsfolgen:
 - a) fiktive Entnahme des verbilligt zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsguts
 - ➔ Aufdeckung der im Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven
 - b) Einkommenskorrektur (Nutzungsentnahme)
 - ➔ Differenz zwischen tatsächlichem Entgelt und dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung werden dem Einkommen hinzugerechnet
- u.E. ist die Vorschrift bei Nutzungen als Einkommenskorrekturvorschrift zu verstehen

2. Betriebsvermögen natürlicher Personen

c. Verstrickung:

§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG-E:

„...; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich.“

§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E:

„In den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 8 2. Halbsatz ist das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen.“

2. Betriebsvermögen natürlicher Personen

c. Verstrickung:

bisherige Rechtslage (Betriebsstättenerlass Tz. 2.6.2.):

- (Rück-) Überführung aus ausländischer Freistellungs-Betriebsstätte in deutsches Stammhaus:
 - Ansatz Fremdvergleichspreis
- (Rück-) Überführung aus ausländischer Anrechnungs-Betriebsstätte in deutsches Stammhaus:
 - keine Besonderheiten: Fortführung der bisherigen Buchwerte

künftige Rechtslage (§ 4 Abs. 1 Satz 8 2. HS i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E):

- (Rück-) Überführung aus ausländischer Freistellungs-Betriebsstätte in deutsches Stammhaus:
 - Verstrickung: Ansatz zum gemeinen Wert
- (Rück-) Überführung aus ausländischer Anrechnungs-Betriebsstätte in deutsches Stammhaus:
 - keine Verstrickung: Fortführung der bisherigen Buchwerte fraglich

2. Betriebsvermögen natürlicher Personen

c. Verstrickung: Vorteile aus der geänderten Bewertung?

Beispiel:

Die A GmbH & Co. KG überführt ein Wirtschaftsgut aus einer ausländischen Betriebsstätte in ihr inländisches Stammhaus. Für die Betriebsstätteneinkünfte gilt die Freistellungsmethode. Der gemeine Wert des Wirtschaftsguts beträgt 100, der Fremdvergleichspreis beträgt 80, der Buchwert 10.

- Wirtschaftsgut ist in Deutschland mit 100 anzusetzen
- sofern das Ausland den Fremdvergleichspreis ansetzt bzw. auf eine Besteuerung aufgrund der Überführung verzichtet, hat die A GmbH & Co. KG "weiße Einkünfte" in Höhe von 20 bzw. 80

Gliederung

1. Problemstellung bei Entstrickung und Verstrickung
2. Entstrickung und Verstrickung bei Betriebsvermögen natürlicher Personen
3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)
4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)

a. Entstrickung

§ 17 Abs. 5 EStG-E:

„Die Beschränkung oder der Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Fall der Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat stehen der Veräußerung zum gemeinen Wert der Anteile gleich.¹

In den Fällen der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft gemäß Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 und einer Sitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile abweichend von Satz 1 ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte.²“

3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)

a. Entstrickung

- Verlegung des Sitzes / Orts der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft ins Ausland und Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich eines späteren Veräußerungsgewinns
 - Grundsatz: Veräußerungsfiktion mit Sofortversteuerung (**gemeiner Wert**)
 - Anteile im PV: § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG-E
 - Anteile im BV: § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E (Personengesellschaften) bzw. § 12 KStG-E (Kapitalgesellschaften)
 - Ausnahme: bei **Sitzverlegung einer SE / SCE** Steueraufschub bis zur tatsächlichen Veräußerung des Anteils ohne Rücksicht auf die Bestimmungen eines DBA (treaty-override)
 - Anteile im PV: § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG-E
 - Anteile im BV: (§ 12 Abs. 1 Satz 1 KStG-E i.V.m.) § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG-E

3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)

a. Entstrickung

§ 17 Abs. 6 EStG-E:

„Die Absätze 1 bis 5 sind entsprechend anzuwenden, wenn

- 1. abweichend von Absatz 1 Satz 1 der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft nicht unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 vom Hundert beteiligt war,*
- 2. die Anteile auf Grund eines Einbringungsvorgangs im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes, bei dem nicht der gemeine Wert zum Ansatz kam, erworben wurden und*
- 3. zum Einbringungszeitpunkt für die eingebrachten Anteile die Voraussetzungen von Absatz 1 Satz 1 erfüllt waren oder die Anteile auf einer Sacheinlage im Sinne von § 20 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom (BGBl. I. S. [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung sowie Seitenzahl zum Textbeginn von Artikel 6 des vorliegenden Gesetzes]) in der jeweils geltenden Fassung beruhen.“*

§ 17 Abs. 7 EStG-E:

„Als Anteile im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 gelten auch Anteile an einer Genossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft.“

➔ zeitlich unbegrenzte Steuerverhaftung von Anteilen unterhalb von 1%, die im Rahmen eines Einbringungsvorgangs ausgegeben wurden !!!

3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)

b. Verstrickung

§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG-E:

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

3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)

b. Verstrickung

Eintritt in die Steuerpflicht nach § 17 EStG-E

- nationale Vorgänge

keine Änderung der geltenden Rechtslage durch § 17 EStG-E:
Eintritt in die Steuerverhaftung erfasst rückwirkend auch die in Zeiten der Nicht-
Steuerverhaftung entstandenen stillen Reserven

- internationale Vorgänge: § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG-E

sofern vorhanden: **Anknüpfung an ausländische Wegzugsbesteuerung**,
max. gemeiner Wert

→ wenn Entstehung der Steuer im Ausland abhängig von einer aufschiebenden
Bedingung, für Zwecke der deutschen Besteuerung Rückwirkung i.S.v.
§ 175 AO?

→ derzeit keine Regelung: Beschaffung der Unterlagen / Informationen ?

ansonsten: s.o. (nationale Vorgänge)

Gliederung

1. Problemstellung bei Entstrickung und Verstrickung
2. Entstrickung und Verstrickung bei Betriebsvermögen natürlicher Personen
3. Entstrickung und Verstrickung von Beteiligungen im Privatvermögen (Anteile i.S.d. § 17 EStG)
4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

a. Entstrickung

§ 12 Abs. 1 Satz 1 KStG-E:

„Wird bei der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt, gilt dies als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert; § 17 Abs. 5 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.“

§ 12 Abs. 3 KStG-E:

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

4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

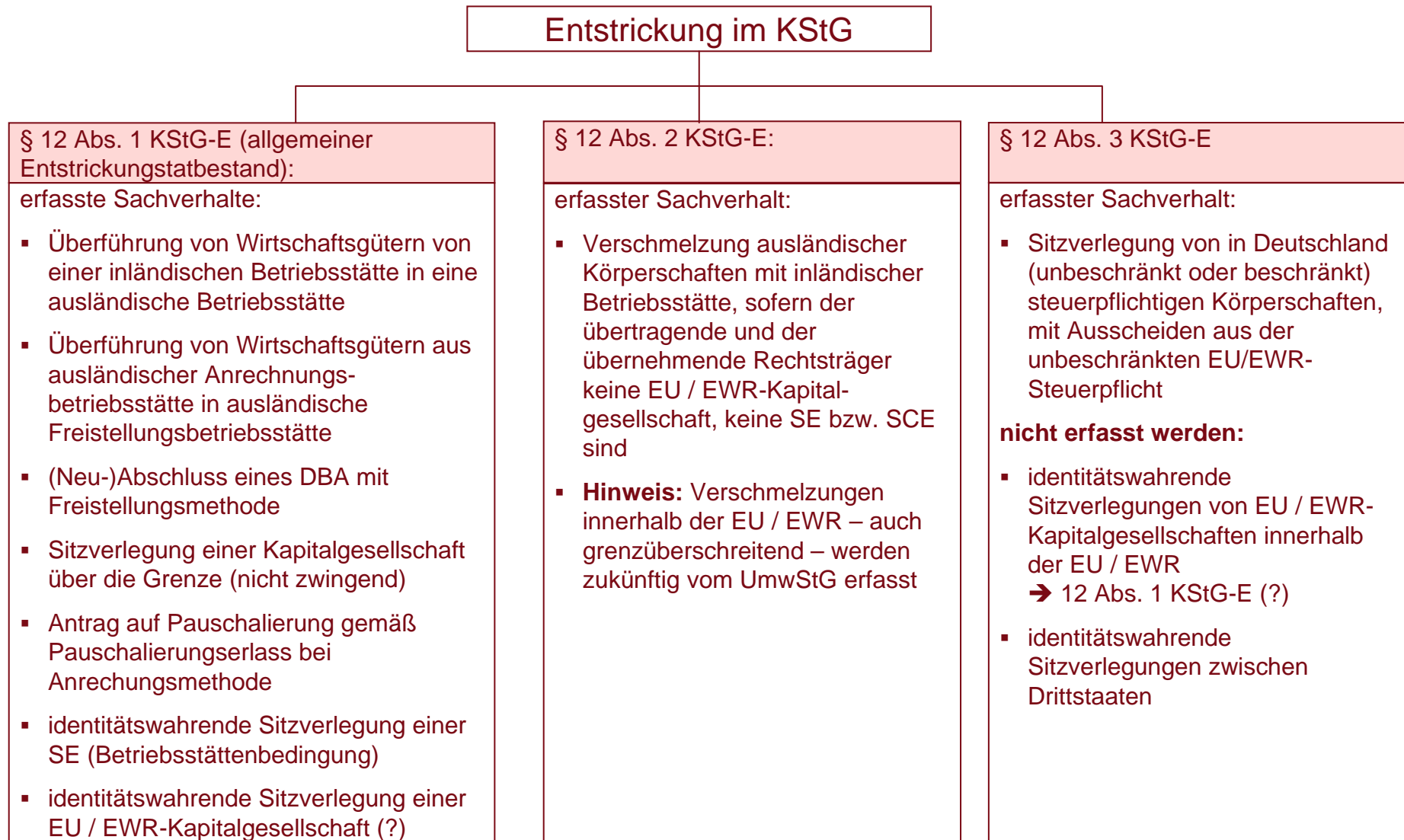
a. Entstrickung

§ 12 Abs. 2 KStG-E:

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

- a. sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen,*
- b. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der übertragenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird,*
- c. eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht und*
- d. wenn der übernehmende und der übertragende Rechtsträger nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 des Umwandlungssteuergesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung sowie Seitenzahl zum Textbeginn von Artikel 6 des vorliegenden Gesetzes]) in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.“*

4. Entstrickung und Verstrickung im KStG



4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

a. Entstrickung: § 12 Abs. 1 KStG-E

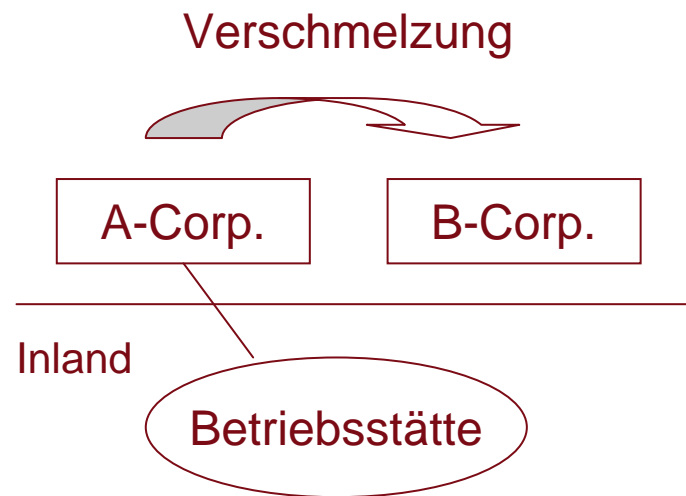
- stellt wie § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E darauf ab, ob das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts beschränkt oder ausgeschlossen wird
- Abweichung: **keine fiktive** Entnahme zum gemeinen Wert, sondern **fiktive Veräußerung** zum gemeinen Wert
- identitätswahrende grenzüberschreitende Sitzverlegung innerhalb der EU (§ 12 Abs. 1 Satz 1 KStG-E)
 - bei Betriebsstättenverhaftung: Buchwertfortführung
 - bei Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts: Aufdeckung der stillen Reserven / Bewertungsmaßstab: gemeiner Wert
 - grenzüberschreitende Sitzverlegung der SE / SCE: Steueraufschub bis zur tatsächlichen Veräußerung des Anteils ohne Rücksicht auf die Bestimmungen eines DBA (treaty-override)
 - noch nicht abschließend geklärt sind die Rechtsfolgen im Wegzugsstaat (Ausland) beim Wegzug einer Kapitalgesellschaft; sofern der Wegzug eine Liquidation zur Folge hat, ist § 12 Abs. 1 KStG-E wohl nicht anwendbar

4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

a. Entstrickung: § 12 Abs. 2 KStG-E

Verschmelzung ausländischer Körperschaften mit inländischer Betriebsstätte

Ausland



bisherige Rechtslage:

- Buchwertfortführung für Betriebsstättenvermögen, wenn Übertragung im Ausland zu Buchwerten (§ 12 Abs. 2 KStG)

geplante Rechtslage:

- Buchwertfortführung, wenn
 - ✓ keine Einschränkung des dt. Besteuerungsrechts
 - ✓ keine Beteiligung von EU/EWR-Kapitalgesellschaften
 - ✓ **keine grenzüberschreitende Verschmelzung im Ausland**

➔ Verschärfung der Rechtslage

4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

a. Entstrickung: § 12 Abs. 3 KStG-E

- identitätswahrende grenzüberschreitende Sitzverlegung in ein Nicht-EU-Land (§ 12 Abs. 3 KStG-E i.V.m. § 11 KStG (a.F.))
 - ➔ Sitzverlegung gilt als Liquidation i.S.v. § 11 KStG sowohl nach altem als auch nach neuem Recht
 - ➔ Aufdeckung der stillen Reserven / Bewertungsmaßstab: gemeiner Wert

4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

b. Verstrickung

- Zuzug einer ausländischen Betriebsstätte
 - § 8 Abs. 1 KStG-E i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E: gemeiner Wert
- Zuzug einer ausländischen Körperschaft
 - KStG-E enthält keine ausdrückliche Regelung
 - Anwendung des § 13 Abs. 2 KStG (a.F.) scheidet aus
 - Anwendung Einlagevorschriften (§ 8 Abs. 1 KStG-E i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG-E i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E) ?

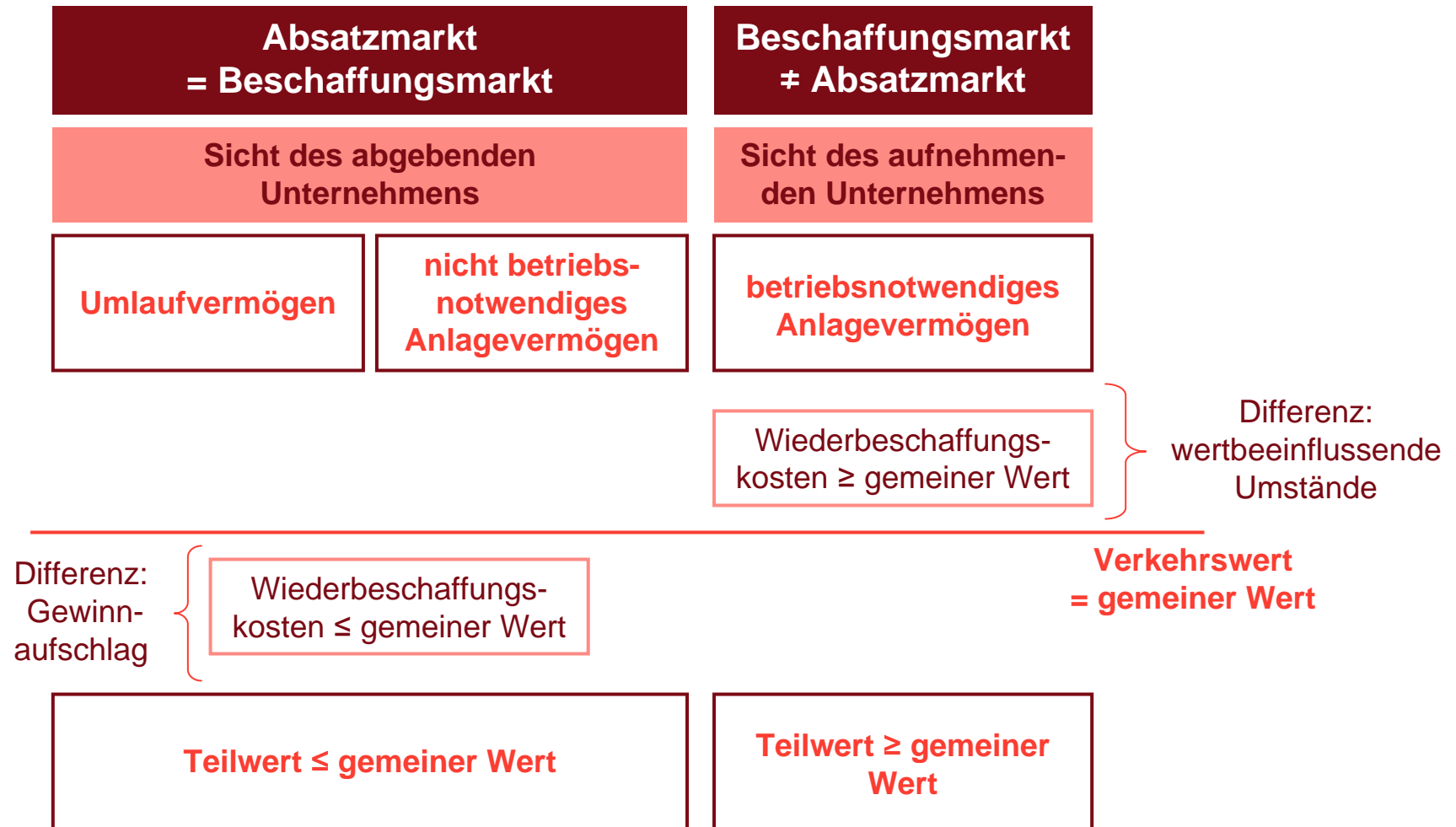
4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

c. Zusammenfassung

		Inland	Ausland
Inland	E	<p>verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG): gemeiner Wert</p>	<p>grenzüberschreitende Sitzverlegung → innerhalb der EU (§ 12 Abs. 1 KStG-E): bei inl. Betriebsstätten-Verhaftg. Buchwertfortführung, ansonsten gemeiner Wert → Nicht-EU-Land (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 11 KStG-E): gemeiner Wert</p> <p>§ 12 Abs. 2 KStG-E: SE / SCE: Buchwertfortführg.</p> <p>Entstrickungsentnahme für WG <u>und Nutzungen</u> (§ 12 Abs. 1 KStG-E): gemeiner Wert</p>
	V	<p>verdeckte Einlage (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 6 EStG): grds. Teilwert¹</p>	
Ausland	E		
	V	<p>Einlage für WG (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E): gemeiner Wert</p>	

4. Entstrickung und Verstrickung im KStG

d. Anlage: Abgrenzung gemeiner Wert - Teilwert



Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!